



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., catorce (14) de noviembre de dos mil veinticuatro (2024)

| | |
|-------------------|--|
| Referencia | Nulidad y restablecimiento del derecho |
| Radicación | 66001-23-33-000-2023-00050-01 (28908) |
| Demandante | AGROPECUARIA SENEGAL S.A.S. |
| Demandado | MUNICIPIO DE PEREIRA |
| Temas | Impuesto de industria y comercio. Retención en la fuente. Sanción por no declarar. Periodos 2016 a 2020. Pereira, Risaralda. Caducidad del medio de control. |

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 18 de abril de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, que decidió¹:

«PRIMERO: DECLARAR de oficio, la caducidad del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho incoado por Agropecuaria Senegal S.A.S contra el Municipio de Pereira a través del cual se pretendía la nulidad de las resoluciones N° 2446 del 05 de noviembre de 2021, N° 2456 del 05 de noviembre de 2021 y N° 2604 del 02 de noviembre de 2022, por los motivos expuestos en esta providencia.

SEGUNDO: Sin condena en costas de conformidad con lo expuesto en la providencia (...).»

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El Municipio de Pereira profirió el Emplazamiento Previo Por No Declarar Nro. 00054 del 6 de mayo de 2021, en el que indicó que Agropecuaria Senegal S.A.S. “no ha presentado la declaración del impuesto (de industria y comercio) correspondiente a los periodos 2016, 2017, 2018 y 2019, a pesar de encontrarse vencidos los términos para tal efecto”² (paréntesis de la Sala).

La sociedad presentó respuesta al emplazamiento, señalando que se desarrolla una actividad primaria no sujeta al tributo.

Luego, la entidad territorial expidió la Resolución Nro. 2446 del 5 de noviembre de 2021, por medio de la cual le impuso a la actora la “sanción al contribuyente (...) Por no presentar la declaración de retención y autorretención de industria y comercio”³ con relación a los periodos 2016 y 2017. No obstante, indicó que se tomaría como base de la sanción “el cinco por ciento (5%) de los ingresos brutos que figure en la última declaración presentada”⁴.

De igual modo, mediante la Resolución Nro. 2456 de la misma fecha, la entidad territorial también impuso a la sociedad la “sanción (...) Por no presentar la declaración de retención y autorretención de industria y comercio”, pero en cuanto a los años 2018, 2019 y

¹ Samai del Tribunal, índice 27, página 24.

² Samai del Tribunal, índice 10 página 32.

³ *Ibidem*, página 40.

⁴ *Ibidem*.



2020, para lo cual toma como base el “cinco por ciento (5%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada”⁵.

La sociedad interpuso recurso de reposición contra los dos actos en un solo escrito, pero el Municipio de Pereira los confirmó con la Resolución Nro. 2604 del 2 de noviembre de 2022.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones⁶:

«DECLARATIVAS.

1. *Con el debido respeto, solicito al señor Magistrado se declare LA NULIDAD de los siguientes Actos Administrativos emitidos por la **MUNICIPIO DE PEREIRA - SECRETARÍA DE HACIENDA – Subsecretaría de Asuntos Tributarios**, representada legalmente por su señor alcalde **Carlos Alberto Maya López** o quien haga sus veces, de la siguiente manera:*
 - a. *La Resolución No. 2446 del 05 de noviembre de 2021 emitida por **MUNICIPIO DE PEREIRA - SECRETARÍA DE HACIENDA – Subsecretaría de Asuntos Tributarios**.*
 - b. *La Resolución No. 2456 del 05 de noviembre de 2021 emitida por **MUNICIPIO DE PEREIRA - SECRETARÍA DE HACIENDA – Subsecretaría de Asuntos Tributarios**.*
 - c. *La Resolución No. 2604 del 02 de noviembre de 2022 emitida por **MUNICIPIO DE PEREIRA - SECRETARÍA DE HACIENDA – Subsecretaría de Asuntos Tributarios**; notificada el día 07 de diciembre del año 2022.*

A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

1. *Se declare que la demandante, NO ESTÁ OBLIGADA A EFECTUAR EL PAGO de la sanción determinado (sic) en dichos actos administrativos y que corresponde a la suma de **Mil seiscientos noventa y un millones ochocientos setenta y nueva mil con dieciocho pesos M/cte. (\$1.691.879.018)**, y, en consecuencia, se ordene al **MUNICIPIO DE PEREIRA - SECRETARÍA DE HACIENDA – Subsecretaría de Asuntos Tributarios**, no efectuar cobro alguno a la actora con ocasión de dichos actos administrativos. No obstante, en caso de que **AGROPECUARIA SENEGAL S.A.S.** haya realizado pago de algún dinero respecto de lo que versa en discusión, se le ordene a la convocada, hacer la devolución a la demandante de la suma cancelada debidamente indexada.*
2. *De conformidad con artículo 188 de la Ley 1437 de 2011 se condene en costas a la (sic) **MUNICIPIO DE PEREIRA - SECRETARÍA DE HACIENDA – Subsecretaría de Asuntos Tributarios**».*

Para estos efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 49 (numerales 2 y 3) del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; 2, 11, 14, 164 y 344 (parágrafo 1) de la Ley 1564 de 2012.

El concepto de violación de estas disposiciones se resume así:

Señaló que la conducta de la Administración vulneró su derecho al **debido proceso**

⁵ *Ibidem*, página 38.

⁶ Samai del Tribunal, índice 1, PDF Demanda, páginas 5 a 6.



porque desconoció su propio precedente, inaplicó la exención por actividades de producción primaria, y valoró indebidamente las pruebas documentales⁷.

Por otra parte, aseguró que la Administración incurrió en una **falsa motivación** al no precisar las razones de hecho y de derecho que dieron lugar a la expedición de los actos demandados, de modo que se actuó de manera arbitraria⁸. Con lo cual se contrarió además el mandato del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 que prohibió la imposición de gravámenes a la producción primaria, agrícola, ganadera y avícola.

Destacó que la prohibición referida no es extensible a las actividades de fabricación de productos alimenticios, o cualquier otra industria en la que exista un derecho de transformación por elemental que sea. De modo que la Administración, en el análisis del caso concreto, confundió la consolidación de la producción que hizo la demandante a través de su centro de acopio, con la ejecución del contrato de mandato que tiene suscrito, cuya finalidad es la compra para posterior comercialización.

Indicó que la demandada llegó a una conclusión que no tiene sustento, pues al no realizarse el hecho generador del ICA, no era posible exigir la presentación de la declaración tributaria asociada a ese tributo, y mucho menos imponer la sanción por no declarar.

Agregó que la Administración, en la Resolución Nro. 295 de 1997, certificó la no existencia del hecho generador debido a que la actividad desarrollada por la demandante correspondió a una actividad primaria cubierta por la exclusión citada⁹. Así, insistió en que la Administración no podía ir en contra de sus propios actos y pretender gravar operaciones que en el pasado reconoció como no sujetas al ICA.

Aclaró que la demandante desarrolla su objeto social y cumple con sus obligaciones contractuales mediante contratos de colaboración empresarial que ha suscrito con sus socios. En el marco de este mecanismo, no se desarrollan actividades diferentes a la producción primaria, por lo cual se insiste, no hay realización del hecho generador del ICA.

Oposición a la demanda

El Municipio de Pereira controvertió las pretensiones de la demanda indicando que, frente al cargo de violación al debido proceso, la demandante no precisó las pruebas o la forma en que se materializó la indebida valoración alegada.

De otro lado, manifestó que el motivo para la expedición de los actos radica en que la demandante sí realiza el hecho generador del ICA, ya que su tarea se centra en adquirir cosechas de terceros y comercializarlas. Y si bien es cierto que con la demanda se adjuntó un contrato de mandato con representación para la comercialización de productos agrícolas, este solo tiene fuerza vinculante entre las partes, pero no le es oponible a la Administración.

Frente al cargo de falsa motivación destacó que la interpretación de los elementos fácticos del caso fue adecuada, y que la demandante erró en la calificación jurídica de la operación económica desplegada, pues de ninguna manera se acreditó que

⁷ Citó las sentencias T-550 de 1992; T-061 de 2002; y T-178 de 2010 de la Corte Constitucional.

⁸ Invocó las sentencias del 18 de mayo de 2006, exp. 14778; y del 26 de marzo de 2009, exp. 15962. La demandante no identificó el consejero ponente.

⁹ Citó la sentencia del 09 de abril de 2015, exp. 19650, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



operara como un productor agrícola, de modo que no le era aplicable la exención prevista en la Ley 26 de 1904¹⁰.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Risaralda, negó las pretensiones de la demanda con base en las siguientes consideraciones:

Señaló que, como cuestión previa, era del caso analizar si se había generado la caducidad del medio de control. Aclaró que en el auto admisorio de la demanda se expuso que, para ese momento, en el expediente no reposaba la constancia de notificación de los actos demandados, lo que impedía corroborar si la demanda se había presentado de manera oportuna. Entonces, en garantía del derecho de acceso a la justicia, admitió la demanda, quedando pendiente el estudio sobre la caducidad.

Realizó consideraciones generales sobre la caducidad y la notificación de los actos administrativos de naturaleza tributaria, de lo cual destacó que, para efectos judiciales, la contabilización de los términos en las notificaciones electrónicas no se afecta por el término de cinco (5) días previsto en el artículo 566-1 del Estatuto Tributario, pues esa norma opera exclusivamente para la sede administrativa.

Sostuvo que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue notificada el 2 de diciembre de 2022 a las 9:43 a.m. mediante correo electrónico dirigido a la dirección registrada en el certificado de existencia y representación de la demandante. Con base en lo anterior, afirmó que el término de caducidad inició a partir del día siguiente y finalizó el 3 de abril de 2023, conforme el artículo 164 de la Ley 1437 de 2011.

No obstante, de acuerdo con la información de radicación de la demanda, el correo electrónico mediante el cual se remitió el escrito a la oficina judicial de Pereira, fue del 12 de abril de 2023 a las 3:45 p.m., por lo que operó la caducidad del medio de control.

Agregó que no resulta de recibo el argumento expuesto por la parte demandante en el escrito de alegatos de primera instancia, según el cual es aplicable el Decreto 806 de 2020 subrogado por la Ley 2213 de 2022, por cuanto dicha norma regula las actuaciones judiciales, no a los procedimientos administrativos. Indicó que, en el presente caso, dada la naturaleza, es aplicable lo previsto en el Estatuto Tributario.

Finalmente, se abstuvo de condenar en costas porque encontró que la demanda no carecía manifiestamente de fundamento legal, conforme el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 47 de la Ley 2080 de 2021.

Recurso de apelación

La parte demandante presentó recurso de apelación contra la anterior decisión, con base en lo siguiente:

Señaló que el *a quo* tomó en cuenta las fechas de envío de los correos electrónicos, sin corroborar ni demostrar los soportes o los acuses de recibo, de modo que erró

¹⁰ Invocó la sentencia del 20 de agosto de 2020, Rad. 08001-233300020170070401 del Consejo de Estado.



en la valoración probatoria y desconoció el principio de proporcionalidad, al haberse declarado una consecuencia excesivamente gravosa para la demandante.

Aseguró que el Acto Administrativo Radicado Nro. 20202060490422 del 8 de octubre de 2020 (no identifica la autoridad que lo expide) señaló que la notificación se surte a partir de la fecha y hora en que el administrado accede al acto administrativo, circunstancia que debe certificar la Administración.

Expuso el contenido de un artículo (que no identificó) de la Ley 2213 de 2022 y manifestó que la carga de demostrar que efectivamente se recibió la notificación es de la entidad territorial, pero no lo hizo. Sostuvo que por este motivo es que la oposición a la demanda o los alegatos de conclusión de primera instancia no alegaron la caducidad.

Indicó que otro aspecto que no se valoró fue la competencia del funcionario que efectuó la notificación, ya que la comunicación fue emitida por el 30 de diciembre de 2022 por una abogada de la Secretaría de Hacienda, pero no por la secretaria de dicha cartera.

Por otro lado, destacó que el régimen de la notificación personal exige que, como primera medida, se envíe una citación al contribuyente para que se acerque a realizar dicha diligencia en el plazo de 10 días hábiles¹¹. Sin embargo, no se aportó prueba alguna de que la Administración hubiere procedido de ese modo. A lo cual añadió que la notificación se dirigió a Edy Emilio Bejarano Pérez, persona que no ostenta las calidades de representante legal, apoderado o delegado de la demandante.

Sobre este punto concluyó que los términos para la presentación de la demanda se contaron correctamente, y en esa medida no operó la caducidad. Añadió que, aun si en gracia de discusión hubiere operado, la diferencia habría sido de 2 días, hecho que no justificaría afectar los derechos fundamentales de la demandante. En este punto reiteró el argumento de desconocimiento del principio de proporcionalidad.

En relación con la actuación de la Administración, manifestó que se vulneró el debido proceso, pues se impuso una sanción sin previo aviso y sin considerar los antecedentes de la demandante, que ha sido un contribuyente cumplido y honesto. Arguyó que la sanción impuesta es incongruente con los hechos y la documentación presentada.

Adicionalmente, a su juicio, los actos generan un desconocimiento de los principios de legalidad, certeza, neutralidad y equidad tributaria, en la medida que se presumió el desarrollo de actividades gravadas con el ICA, pero la Administración no demostró el desarrollo de actividades comerciales por parte de la demandante.

Pronunciamientos frente al recurso de apelación

La demandada no presentó escrito de oposición.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no se pronunció.

¹¹ Aclaro que con fundamento en el artículo 5 de la Ley 962 de 2005, se puede delegar la notificación del acto sin necesidad de la presentación personal en notaría.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de las Resoluciones Nro. 2446 y Nro. 2456 del 5 de noviembre de 2021, que impusieron sanción por no presentar la declaración de título de ICA en el Municipio de Pereira entre 2016 y 2020 a Agropecuaria Senegal S.A.S., así como de la Resolución Nro. 2604 del 2 de noviembre de 2022, mediante la cual se decidió el recurso de reconsideración contra los dos actos referidos previamente.

1. Caducidad del medio de control

Según la apelante, no operó la caducidad porque no existe acuse de recibo del correo electrónico que supuestamente surtió la notificación, el mensaje de datos se dirigió a una persona que no es representante legal de la actora, y no se adelantó el trámite de notificación personal. Además, señaló que, en gracia de discusión, si la notificación se surtió el 2 de diciembre de 2022, la demanda solo habría sido extemporánea por 2 días, de modo que no es proporcional declarar la caducidad.

Para decidir, debe tenerse presente que el literal d) del numeral 2 del artículo 164 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo establece que el término de caducidad del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho es de 4 meses, contados a partir del día siguiente a la notificación, comunicación, publicación o ejecución del acto acusado, según sea del caso.

En este caso, es útil tener presente que el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 establece que las entidades territoriales deben aplicar las normas previstas en el Estatuto Tributario Nacional sobre asuntos procedimentales.

En concordancia, el inciso 2.º del artículo 565 del Estatuto Tributario señala que las providencias que decidan recursos se notificaran personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante no ha comparecido en el término de 10 días, contados desde el día siguiente a la fecha de introducción al correo del aviso de citación. Y aclara la norma «*en este evento también procede la notificación electrónica*».

Sobre esta disposición, la Sala ha señalado que la notificación personal constituye el mecanismo principal mediante el cual se garantiza el principio de publicidad, y en consecuencia se protegen los derechos de defensa y contradicción. Y solo en el evento en que resulte insuficiente tal mecanismo, se podrá acudir a la notificación por edicto, que constituye una herramienta subsidiaria¹².

En suma, al amparo de los artículos 565 y 566-1 del Estatuto Tributario, los medios de notificación principales son la notificación por correo, electrónica y la personal. Al respecto «*tanto la jurisprudencia constitucional como de la Sección han precisado que estos constituyen medios principales, de manera que el que se implemente debe ser agotado previo a utilizar el medio de notificación subsidiario*¹³, esto es, el aviso o el edicto, según sea el caso. **En todo caso, cualquiera que sea el medio de notificación, se requiere de la previa identificación de la dirección en la cual debe surtirse.**»¹⁴ (negritas por fuera del texto original).

¹² Sentencia del 23 de marzo de 2023, exp. 27138, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹³ Al respecto, sentencia C-035 de 2014, MP: Luis Ernesto Vargas Silva: «[I]a jurisprudencia ha diferenciado entre las notificaciones ordinarias y las subsidiarias. Con respecto a los mecanismos subsidiarios de notificación de las actuaciones administrativas tributarias, ha reconocido la validez de emplearlos cuando no es posible notificar al contribuyente a través de los medios ordinarios».

¹⁴ Sentencia del 16 de mayo de 2024, exp. 28318, C.P. Wilson Ramos Girón.



El parágrafo 4 del artículo 565 *ibidem* señala que todos los actos administrativos de que trata la norma, dentro de los cuales se incluyen las resoluciones que resuelven los recursos de reconsideración, se notificarán electrónicamente, siempre y cuando el contribuyente haya informado un correo electrónico en el Registro Único Tributario (en adelante RUT), «con lo que se entiende haber manifestado de forma expresa su voluntad de ser notificado electrónicamente».

En consonancia con lo anterior, el artículo 563 dispone que para todos los efectos la notificación electrónica constituye el medio de notificación preferente.

Con relación a la posibilidad de que se surta la notificación electrónica, el artículo 566-1 del Estatuto Tributario prevé que, para todos los efectos legales, la notificación electrónica se entiende realizada en la fecha del envío del correo electrónico. Además, esta Sección precisó que, si bien esta norma también señala que los términos legales para impugnar en sede administrativa comienzan luego de contados 5 días desde el envío del mensaje de datos, esta norma no es aplicable para contabilizar la caducidad.

Para el caso bajo examen, se observa que está probado lo siguiente:

- Certificado de existencia y representación expedido el 11 de noviembre de 2022¹⁵, en el que consta la anotación de que, conforme el artículo 67 de la Ley 1437 de 2011, se autoriza la notificación al correo electrónico tesoreriaagrosenegal@gmail.com.
- Resolución Nro. 00054 del 06 de mayo de 2021, por medio de la cual se expidió el emplazamiento previo por no declarar, relativo a la declaración anual del impuesto de industria y comercio, y su complementario de avisos y tableros, por los periodos, 2016, 2017, 2018 y 2019. Acto que se remitió a la dirección de correo electrónico tesoreriaagrosenegal@gmail.com, y a la dirección física: Vereda Suecia, corregimiento Combia, Finca la Arboleda (Pereira, Risaralda)¹⁶.
- La respuesta al emplazamiento para declarar se presentó el 20 de mayo de 2021, la cual fue suscrita por el revisor fiscal¹⁷. En este documento no se suministró una nueva dirección de notificación ni se autorizó expresamente la notificación electrónica. Frente a esta comunicación la Administración se pronunció mediante correo del 26 de mayo de 2021, el cual se dirigió a la dirección tesoreriaagrosenegal@gmail.com¹⁹.
- Las Resoluciones Nro. 2446 y Nro. 2456 de 2021 fueron notificadas en una dirección física²⁰.
- El recurso de reconsideración se presentó el 10 de diciembre de 2021, el cual fue suscrito por el representante legal y el revisor fiscal. En este documento no se suministró una nueva dirección de notificación ni se autorizó expresamente la notificación electrónica²¹.
- En el numeral tercero de la parte resolutive de la Resolución Nro. 2604 del 2 de noviembre de 2022, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración, se ordenó notificar a la demandante en los siguientes términos:

«**TERCERO: NOTIFICAR PERSONALMENTE** el contenido de este acto a la representante legal o quien haga sus veces de la **SOCIEDAD AGROPECUARIA SENEGAL SAS** con NIT 816.004.954 de conformidad con lo previsto en el (sic) artículo 565 del Estatuto Tributario

¹⁵ Samai del Tribunal, índice 10, pág. 27.

¹⁶ *Ibidem*, página 32.

¹⁷ *Ibidem*, página 31.

¹⁸ *Ibidem*, página 22.

¹⁹ *Ibidem*, página 22.

²⁰ *Ibidem*, página 37 y 39.

²¹ *Ibidem*, pág. 20 a 25.



Nacional; advirtiéndole que contra la presente no procede ningún recurso por la vía gubernativa, por lo que se informa al recurrente que la misma se encuentra agotada.

Remitir la citación para surtir el trámite de notificación personal a la dirección: Vereda (SIC) Suecia corregimiento Combia finca la Arboleda (sic) dentro de acopio, correo electrónico tesoreriaagrosenegal@gmail.com»²²

- Se aportó copia del correo electrónico enviado por la Administración a la dirección tesoreriaagrosenegal@gmail.com, el 2 de diciembre de 2022, en el que se indicó que «De acuerdo a la solicitud de notificación personal por correo electrónico presentada con el recurso de reconsideración de la respuesta a dicho recurso **Resolución No. 2604 de 2022** el Despacho **accede a lo solicitado**». Además, se evidencia que se adjuntó copia del acto administrativo notificado²³.
- En el expediente no hay prueba alguna de que se haya practicado la diligencia de notificación personal de forma presencial.
- El 27 de enero de 2023, la demandante solicitó copia de las resoluciones acusadas con el fin de garantizar su derecho al debido proceso. Además, pidió ser notificado en la dirección electrónica tesoreriaagrosenegal@gmail.com.
- La demanda se presentó el 12 de abril de 2023²⁴.

De los hechos probados en el expediente, se destaca que el acto que decidió el recurso de reconsideración ordenó surtir la notificación personal, no la electrónica. Tanto así que se limitó a disponer el envío de la citación al correo electrónico suministrado por el demandante.

Es decir, atendiendo al mandato del artículo 565 *ibidem* la administración optó por notificar personalmente a la demandante. Ello se deriva del numeral tercero de la parte resolutive de la Resolución Nro. 2604 del 2 de noviembre de 2022, en la que explícitamente se ordenó tal mecanismo de publicidad.

De acuerdo con el artículo 569 del Estatuto Tributario la notificación personal se debe practicar por un funcionario de la Administración en el domicilio del interesado, o en la oficina de impuestos respectiva. En este segundo caso, la notificación se surte bien sea porque el interesado acude voluntariamente, o mediando citación.

Como se mencionó líneas atrás, respecto de los actos que decidan recursos, el inciso segundo del artículo 565 *ibidem*, señala que en primer lugar se debe surtir la notificación personal, y en el evento en que el interesado no comparezca²⁵, se debe surtir la notificación por edicto, como mecanismo subsidiario.

Por otro lado, en el recurso de reconsideración no se informó una nueva dirección procesal. De igual modo, del examen de los actos expedidos por la administración y las respuestas dadas por la demandante a lo largo del trámite de discusión, no se advierte que se hubiere suministrado dirección procesal o que hubiere señalado alguna dirección de notificación electrónica.

De este modo, atendiendo lo dispuesto en el acto que decidió el recurso de reconsideración, la notificación se debió realizar en la dirección física determinada por la entidad territorial, en la cual realizó la notificación de los actos iniciales.

²² Ibidem, pág. 47.

²³ Ibidem, pág. 50.

²⁴ Samai del Tribunal, índice 1.

²⁵ Al respecto la norma precisa lo siguiente: «Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, **no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir del día siguiente de la fecha de introducción al correo del aviso de citación**. En este evento también procede la notificación electrónica.» (negritas por fuera del texto original).



Ahora, en el mensaje de datos del 2 de diciembre de 2022 se hace referencia a una solicitud presentada por la demandante para ser notificada por correo electrónico del acto que decidiera el recurso de reconsideración. Sin embargo, en el expediente no consta prueba alguna de una petición en ese sentido.

En el expediente no hay evidencia de comunicaciones adicionales en las que la demandante haya solicitado ser notificada en el correo electrónico, ni se aportó como prueba el RUT de la demandante, y o algún otro documento enviado al Municipio de Pereira, en el que se hubiere informado una dirección para efectos de notificaciones electrónicas.

De ese modo no se acreditó que la demandante hubiere solicitado ser notificada electrónicamente, atendiendo a la ritualidad que exige el artículo 565 *ibidem*. Por ello, la manifestación para recibir notificaciones incluida en el certificado de existencia y representación del 11 de noviembre de 2022, no autorizaba a la demandada para realizar la notificación en la dirección electrónica allí inscrita.

Se destaca que la manifestación realizada hace alusión expresa a los eventos regulados por el artículo 67 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, situación que no cubre los eventos de notificación de actos que resuelvan recursos, prevista en el artículo 565 citado.

De otro lado, el hecho de que las actuaciones anteriores a la resolución que decidió el recurso de reconsideración hubieran sido enviadas al mismo correo electrónico que el del 2 de diciembre de 2022 es irrelevante, puesto que el acto que decidió el recurso de reconsideración dispuso únicamente enviarle la citación para realizar la notificación personal.

Por lo expuesto, le asiste la razón al demandante cuando afirma que la notificación electrónica realizada el 2 de diciembre de 2022 fue irregular, pues no fue solicitada por ella, ni ordenada por el acto que decidió el recurso de reconsideración.

Ahora, con el fin de verificar cuando se surtió la notificación por conducta concluyente, se pone de presente que no obra constancia de que se haya surtido la notificación personal en la dirección física informada o en las oficinas de la demandada. Además, si bien el mensaje de datos del 2 de diciembre de 2022 adjuntó copia del acto administrativo, no obra constancia alguna de que la actora haya accedido a su contenido.

Por otro lado, no obra prueba de la notificación de la respuesta a la petición de la copia de los actos acusados del 27 de enero de 2023. Empero, aun si se contabilizara el término de caducidad desde ese día, el plazo que tenía la sociedad actora para demandar finalizaría el 28 de mayo del mismo año. Sin embargo, como se expuso, la demanda fue interpuesta el 12 de abril de 2023, por lo que sin importar el día en que se haya dado la respuesta, se puede concluir que no se configuró la caducidad.

La Sala destaca que, según lo expuesto, la entidad territorial pudo perder competencia temporal para decidir el recurso de reconsideración porque transcurrió más de un año desde su interposición en forma sin que se hubiera notificado su decisión. Empero, comoquiera que este punto no fue alegado por la actora y la apelación únicamente se refiere a la caducidad, no se realizará algún pronunciamiento al respecto.



De este modo prospera la apelación, sin que sea necesario estudiar los demás argumentos propuestos en el recurso de la actora relacionados con la notificación. Empero, lo expuesto es suficiente para revocar la sentencia de primera instancia y dado que no se han estudiado de fondo los cargos de nulidad propuestos, la Sala pasará a examinarlos.

2. Falsa motivación - Actividad agrícola, ganadera y avícola primaria

La demandante señaló que la Administración le atribuyó el deber de presentar la declaración del ICA, a pesar de realizar una producción primaria agrícola, y en esa medida no se encontraba gravada por mandato del artículo 39 de la Ley 14 de 1983. Agregó que la Administración desconoció su propio acto, pues en 1997 reconoció la calidad de no gravada de su actividad económica.

Para decidir, se observa que el literal a. del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, codificado en el artículo 259 del Decreto 1333 de 1986, y que se encuentra ubicada en el Capítulo II (que regula el ICA), dispone lo siguiente:

«ARTÍCULO 39.- No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continuarán vigentes:

(...)

2. Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904; además, subsisten para los Departamentos y Municipales las siguientes prohibiciones:
 - a. La de imponer gravámenes de ninguna clase o denominación a la producción primaria, agrícola, ganadera y avícola, sin que se incluyan en esta prohibición las fábricas de productos alimenticios o toda industria donde haya un proceso de transformación por elemental que ésta sea; (...).

En concordancia, el artículo 58 del Acuerdo 29 de 2015 del Concejo Municipal de Pereira (norma local invocada en los actos acusados), dispone lo siguiente:

«No son gravables con el impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros las siguientes actividades:

1. La producción primaria agrícola, ganadera, avícola y otras especies menores sin que se incluyan en esta prohibición las fábricas de productos alimenticios o toda industria donde haya proceso de transformación por elemental que éste sea.»

La Sentencia C-335 de 1996 indicó que el artículo 39 de la ley 14 de 1983, antes referida, está ajustada al artículo 334 de la Constitución, que asigna al Estado la dirección general de la economía y le permite intervenir en ella, por mandato de la ley, para mejorar la calidad de vida de sus habitantes y distribuir los beneficios del desarrollo. Además, expuso que la «prohibición de gravar la producción primaria agrícola, ganadera y avícola, tiene sustento, no sólo en el artículo 334 citado, sino en el artículo 65 de la misma Constitución que garantiza a la producción de alimentos, la especial protección del Estado, y otorga prioridad al desarrollo integral de las actividades agrícolas, pecuarias, agroindustriales, etc.».

Esta norma ha sido aplicada pacíficamente por esta Sección al afirmar 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”»²⁶.

Por otro lado, se destaca que la jurisprudencia de la Sección ha sido reiterada en

²⁶ Sentencia del 20 de agosto de 2020, exp. 24933, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. En este mismo sentido, ver la sentencia del 13 de julio de 2023, exp. 26404, C.P. Wilson Ramos Girón.



señalar que la no sujeción al ICA «es de carácter objetivo, en tanto que recae sobre actividades y no sobre personas, y no cubre la transformación que pueda hacerse, por elemental que sea, de la producción primaria, agrícola, ganadera y avícola, por quedar comprendida esa labor en los terrenos de la actividad industrial, según los términos del artículo 39 de la Ley 14 de 1983. Tampoco comprende la actividad mercantil de esa producción la cual se concreta en casos de compra para su posterior distribución o comercialización, porque entonces sería una actividad comercial, de conformidad con el artículo 35 de la misma ley»²⁷. Así mismo se precisó que el proceso productivo primario finaliza con la venta de la producción, por lo que esa venta primigenia no puede ser gravada con ICA «de modo que, la no sujeción, no se extiende más allá de este acto económico inicial».

Con el fin de verificar si la actora ejerce una actividad primaria agrícola, se encuentra probado lo siguiente:

- La Resolución Nro. 295 de 1997 resolvió un recurso de reconsideración interpuesto por Comercializadora de Frutas Entre Ríos Ltda.²⁸, pues «fue rendido informe por parte del funcionario del despacho comisionado para verificar la actividad desarrollada por el establecimiento, donde consta que la actividad desarrollada es la producción de fruta como la naranja tangelo, valencia, limón y aguacate cultivadas en las mismas fincas de la sociedad (...)»²⁹.
- En el certificado de existencia y representación expedido el 11 de noviembre de 2022 consta que la sociedad actora fue constituida mediante escritura pública del 3 de noviembre del 2000. Además, señala como actividades económicas la A0121 – Cultivo de frutas tropicales y subtropicales, y la G4631 – Comercio al por mayor de productos alimenticios³⁰.
- Contrato de mandato con representación suscrito entre la Agropecuaria Senegal S.A.S. (mandataria) y cinco personas naturales (mandantes), cuyo objeto es «Realizar la comercialización de los productos primarios que se cosechan en predios rurales de los Mandantes de su propiedad o tenencia»³¹. De este modo, la cláusula quinta prevé que «En toda ocasión, **LA MANDATARIA** actúa en nombre de **LOS MANDANTES**», y, además, dispone que «Queda facultada **LA MANDATARIA**, para representar a **LOS MANDANTES**, ante terceros deudores y acreedores de ésta, en todo lo concerniente a la comercialización»³².

Además, el numeral 2. de la cláusula segunda prevé que «En caso de que la producción propia no se (sic) suficiente para cumplir con la demanda de los clientes **LA MANDATARIA** queda facultada para recibir lo (sic) productos agropecuarios de otros productores que se requieran para poder cumplir con los pedidos».

De igual forma, la cláusula quinta, literal g), prevé que la mandataria tiene la obligación de «Generar la factura correspondiente por la comercialización de los productos de los **MANDANTES**», previsión que está en línea con el artículo 1.6.1.4.9. del Decreto 1625 de 2016.

Y la cláusula octava prevé que «**LOS MANDANTES** reconocerá (sic) a **LA MANDATARIA** por la gestión del presente contrato un porcentaje que podrá oscilar entre el 6% al 8% descontados costos y gastos de la operación».

- Las Resoluciones Nro. 2446 y Nro. 2456 del 5 de noviembre de 2021 señalaron, en sus consideraciones, que «la declaración anual de autorretención»³³ del ICA por los periodos 2016 a 2020 «se encuentran omisas»³⁴. Luego, en su parte resolutoria, determinó imponer la sanción por no declarar del 5% de los ingresos brutos determinados, conforme el numeral 1 del artículo 297 del Acuerdo 29 de 2015.
- En el recurso de reconsideración, entre otros hechos, la actora indica que en la reunión realizada con funcionarios de la demandada el 2 de febrero de 2018 se mencionó que «los predios productivos son de propiedad de sus socios y sus familiares y

²⁷ Sentencia del 05 de agosto de 2021, exp. 24378, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁸ Samái del Tribunal, índice 2, PDF Anexos de la Demanda, página 10.

²⁹ *Ibidem*, páginas 10 a 11.

³⁰ *Ibidem*, página 5.

³¹ *Ibidem*, página 25.

³² *Ibidem*, página 26.

³³ *Ibidem*, páginas 13 y 15.

³⁴ *Ibidem*.



que los productos primarios son entregados a la Agropecuaria Senegal para su comercialización, se le adjuntaron (sic) los documentos solicitados por ellos como certificados de tradición de los predios, copia de las declaraciones de renta año gravable 2016 cuya actividad económica es el código 0121 cultivo de frutas tropicales y subtropicales, facturas de compra de insumos agrícolas a la cooperativa de ganaderos y agricultores del Risaralda»³⁵. Además, manifestó que entregó un documento el 19 de mayo de 2021 «recalcando la visita que nos hicieron los funcionarios de la secretaría (sic) de Hacienda Municipal, donde se les demostró físicamente la ramada en la finca la arboleda y que no se contaba con ningún establecimiento de comercio, donde no existían avisos ni tableros»³⁶.

- En la Resolución Nro. 2604 de 2022, la entidad territorial confirmó la sanción por no declarar señalando que «La Sociedad (sic) Senegal no está desarrollando la actividad primaria, no son productores directos, los productores directos son los socios, el productor como tal si está exento, Senegal está ejerciendo (sic) la actividad comercial como tal comercializan la fruta»³⁷. Y continuó señalando que «Para poder hablar de actividad primaria agrícola (sic) debe recaer sobre el productor, no debe haber intermediación como tal entre la producción y la comercialización de los productos tendría el productor como tal comercializar él mismo sus productos, como al parecer sucede en este caso (sic), donde los productores no comercializan si no (sic) que lo hacen por medio de un tercero que en este caso es la Agropecuaria Senegal»³⁸.

De las pruebas estudiadas advierte la Sala que inicialmente los actos mediante los cuales se impusieron las sanciones por no declarar, se basaron de manera genérica en el hecho de que la demandante tenía la calidad de sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio. La Administración no identificó qué actividad daba lugar a que la demandante se catalogara como sujeto pasivo.

Una vez presentado el recurso de reconsideración, la administración se pronunció precisando que la demandante sí tenía la calidad de sujeto pasivo del ICA, por cuanto desarrolló la actividad comercial relativa a la enajenación de frutas. Indicó que para que resultara aplicable la no sujeción al ICA que se alegó era necesario que la actividad agrícola primaria fuera desarrollada directamente por el productor, y no por un tercero; cuestión que no se cumplió.

Es decir, con la expedición de la Resolución Nro. 2604 de 2022 quedó fijada la motivación de los actos administrativos en el sentido de que el hecho económico que dio lugar a la configuración de la calidad de sujeto pasivo de la demandante, fue la realización de una actividad comercial.

De las pruebas también se destaca que la actora desarrolló la comercialización de productos agrícolas en el marco de un contrato de mandato con representación, es decir, por cuenta, nombre y riesgo de los mandatarios.

Al respecto, es útil tener presente que el artículo 1262 del Código de Comercio, prevé que, en el contrato de mandato, una de las partes se obliga a celebrar o ejecutar uno o más actos de comercio por cuenta de otra, y señala que podrá conllevar representación. En concordancia, el artículo 833 *ibidem* establece que, en los negocios jurídicos con representación, los negocios jurídicos concluidos por el representante en nombre del representado “producirán directamente efectos en relación con éste”.

³⁵ Samai del Tribunal, índice 10, página 25.

³⁶ *Ibidem*.

³⁷ Samai del Tribunal, índice 2, PDF Anexos de la Demanda, página 21.

³⁸ *Ibidem*, páginas 21 a 22.



De esta forma, para el caso bajo examen, en virtud del contrato de mandato celebrado con representación, quienes desarrollaron la actividad comercial de producción primaria agrícola fueron los mandatarios.

De ese modo la Sala encuentra que no está acreditada la realización de una actividad comercial por parte de la demandante, pues al actuar en nombre de sus mandatarios, quienes son los productores conforme el contrato de mandato, está desarrollando una actividad primaria y, por tanto, no sujeta al ICA.

Se destaca que, si bien el contrato de mandato prevé la posibilidad de que Agropecuaria Senegal S.A.S. reciba productos de terceros cuando la producción de sus mandatarios no sea suficiente para cubrir la demanda, en el expediente no obra prueba alguna de que la actora haya realizado alguna compra en los periodos fiscalizados, por lo que esto no es suficiente para considerar que realizó alguna actividad sujeta al ICA.

Ahora, se debe tener presente que el parágrafo 1 del artículo 52 del Acuerdo 29 de 2015 indica que los contribuyentes que no hacen parte del régimen simplificado especial del ICA serán autorretenedores sobre los conceptos que no hayan sido objeto de retención. Y, en concordancia, el artículo 54 *ibidem* prevé que los contribuyentes del ICA que tengan la calidad de autorretenedores deben presentar la declaración y pago de la autorretención en los plazos que fije la Administración.

Conforme las pruebas expuestas previamente, se concluyó que Agropecuaria Senegal S.A.S. no realiza una actividad gravada con ICA en nombre de sus mandatarios, por lo que no puede considerarse contribuyente de este tributo con relación a la comercialización de producción agrícola primaria. En consecuencia, no es posible concluir que haya incurrido en omisión en la presentación de las declaraciones de autorretención por los años 2016 a 2020 por los motivos expuestos en los actos acusados.

De igual modo, se evidencia que en la parte resolutive de las resoluciones sancionatorias se impuso la sanción por no declarar el impuesto conforme el numeral 1 del artículo 297 del Acuerdo 29 de 2015, norma que establece que «*En el caso de que la omisión de la declaración se refiera al impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, al cinco por ciento (5%) de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la administración por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al cinco por ciento (5%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada, el que fuere superior*» (subraya la Sala).

Conforme lo anterior, si bien se anunció que se impondría la sanción por no presentar la declaración de retención y autorretención, la Administración liquidó la sanción que corresponde por no declarar el impuesto, lo cual constituye un contrasentido. En todo caso, esto confirma que los actos acusados no se sustentaron en la omisión de retener o autorretener con relación a la remuneración por el servicio, sino que consideraron que la actora era contribuyente del ICA por la comercialización de productos agrícolas primarios, en lo cual se insiste que no hay sujeción pasiva en este caso.

De otro lado, se evidencia que la entidad territorial no actuó contra un acto propio (la Resolución Nro. 295 de 1997), pues fue expedido antes de la constitución de la sociedad actora (en el año 2000), de modo que no se refiere a la actividad de la actora. Además, en ese caso se certificó que las frutas comercializadas por la sociedad recurrente eran cultivadas por ella misma, actividad económica diferente a la que realiza la demandante, según se expuso.



En la medida en que prosperó la apelación y los cargos de la demanda la Sala revocará la sentencia de primera instancia, pues no se acreditó que la actora ejerciera una actividad comercial gravada con ICA y, por tanto, no estaba obligada a presentar declaraciones de retención y autorretención de este tributo en los periodos fiscalizados.

Finalmente, no se impondrá condena en cosas porque no se acreditó su causación, conforme lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, norma aplicable por la remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, del 18 de abril de 2024.
2. **Declarar la nulidad** de las Resoluciones Nro. 2446 y Nro. 2456 del 5 de noviembre de 2021, que impusieron sanción por no presentar la declaración de retención y autorretención en la fuente a título del ICA en el Municipio de Pereira entre 2016 y 2020 a Agropecuaria Senegal S.A.S.
3. A título de restablecimiento del derecho, **declarar** que Agropecuaria Senegal S.A.S. no tiene la obligación de pagar las sanciones impuestas mediante los actos acusados.
4. **Sin condena** en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cumplase**.

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>