



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veintisiete (27) de marzo de dos mil veinticinco (2025)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	05001-23-33-000-2022-01193-01 (29137)
Demandante	HYND ENG CO LTD SUCURSAL COLOMBIA
Demandado	MUNICIPIO DE BELLO
Temas	Impuesto de industria y comercio. Consorcios. Sujeción pasiva. Obligado a declarar. Artículo 54 de la Ley 1430 de 2010. Artículo 177 de la Ley 1607 de 2012. Reiteración jurisprudencial

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 24 de junio de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Quinta de Decisión, que dispuso lo siguiente¹:

“PRIMERO. SE DECLARA la nulidad de las Resoluciones Nros. 249, 250, 251 y 252 del 22 de julio de 2022, expedidas por la Dirección Administrativa de Rentas del municipio de Bello.

SEGUNDO. Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, **SE DECLARA** la firmeza de las declaraciones privadas del impuesto de industria y comercio presentadas en los años 2016 a 2019 por la sociedad **HYND ENG Co Ltd. Sucursal Colombia**.

Así mismo, **SE DISPONE** que la sociedad **HYND ENG Co Ltda. Sucursal Colombia**, no está obligada a pagar las sumas liquidadas en los actos administrativos declarados nulos, y en caso de que lo haya hecho, **SE ORDENA** al municipio de Bello, que proceda a efectuar la devolución de las sumas pagadas debidamente actualizadas, dando aplicación a la fórmula señalada en la parte motiva de esta sentencia.

TERCERO. SE NIEGAN las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO. Se condena en costas a la entidad demandada, de conformidad con los parámetros definidos en la parte motiva de esta sentencia.

(...).”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

HYND ENG Co Ltd. Sucursal Colombia (en adelante Hyundai), realizó actividades en el municipio de Bello, Antioquia, a través del Consorcio Aguas de Aburra HHA, conformada por dicha sociedad, por **HYND ENG & Construction CO. LTD.** y por Acciona Agua S.A.U.

Previo emplazamiento para declarar por parte del municipio de Bello, la demandante presentó, el 17 de septiembre de 2021, las declaraciones del impuesto de industria y comercio (en adelante ICA) por los períodos 2016 a 2019². En ellas determinó un impuesto a cargo de cero y una sanción por extemporaneidad.

¹ Samai del Tribunal. Índice 34. Página 16.

² Samai. Índice 2. Expediente digital. 1ED_EXPEDIENTE_05001233300020220119(.rar).rar.05001233300020220119300.008AntecedentesAdministrativos. Declaraciones **HYND ENG** and construcción.pdf.



La entidad territorial profirió los Requerimientos Especiales Nros. 0017, 0018, 0019 y 0020 del 27 de octubre de 2021, que propusieron modificar las declaraciones presentadas para adicionar la base gravable, liquidar un impuesto a cargo, imponer sanción por inexactitud e incrementar la sanción por extemporaneidad³. Hyundai presentó respuesta conjunta a todos los requerimientos especiales el 16 de febrero de 2022.

El municipio de Bello expidió las Resoluciones Nro. 249, Nro. 250, Nro. 251 y Nro. 252 del 22 de julio de 2022, en las que liquidó oficialmente el tributo conforme las modificaciones propuestas en los requerimientos especiales.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

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 parte demandante formuló las siguientes pretensiones en demanda *per saltum*⁴:

“PRINCIPAL: Que se anule la Resolución No. 249 del 22 de julio de 2022, la Resolución No. 250 del 22 de julio de 2022, la Resolución No. 251 del 22 de julio de 2022 y la Resolución No. 252 del 22 de julio de 2022; por falsa motivación, falta de motivación e infracción de las normas en las que debían fundarse.

CONSECUENCIAL: Que en consecuencia de esta pretensión principal, se restablezca el derecho de la Sucursal declarando que no tenía la obligación de presentar declaración alguna por los años requeridos, reconociendo la ineficacia de las mismas y procediendo a la devolución de cualquier monto pagado por éste concepto y levantándose cualquier tipo de medidas de embargo y secuestro que hubieren operado contra sus bienes, en la medida que dichos pagos fueron realizados sin que existiera causa legal.

ALTERNATIVA: En caso de no aceptar las anteriores pretensiones se solicita que se declare que las declaraciones de industria y comercio por los años gravables 2016 a 2019 están correctamente presentadas y que no hay lugar a ingresos gravados, en la medida que el Consorcio declaró y pagó en su totalidad del impuesto de industria y comercio por los años fiscalizados.

CONSECUENCIAL ALTERNATIVA: Que, en consecuencia de esta pretensión alternativa a la principal, se restablezca el derecho de la Sucursal declarando la firmeza las declaraciones del impuesto de industria y comercio por los años gravables 2016 a 2019 en Bello.

SUBSIDIARIA: Que en caso de considerar ajustados a derecho los actos administrativos demandados, se exonere a la Sucursal de la sanción por inexactitud en la medida que su actuación estuvo amparada en una interpretación razonable del derecho aplicable.

COSTAS: Que se condene en costas y agencias a la demandada.”

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 4, 228 y 338 de la Constitución Política; 594-2, 742 y 745 del Estatuto Tributario; 32 de la Ley 14 de 1983; 54 de la Ley 1430 de 2010; 148 de la Ley 1437 de 2011; y 344 de la Ley 1819 de 2016.

El concepto de la violación se resume así:

³ Samai. Índice 2. Expediente digital. 1ED_EXPEDIENTE_05001233300020220119(.rar) .rar.05001233300020220119300. DemandaYAnexos.pdf. Páginas 364 y siguientes del PDF.

⁴ Samai. Índice 2. Expediente digital. 1ED_EXPEDIENTE_05001233300020220119(.rar) .rar. PDF demanda. Página 37.

1. El de pago del ICA fue cumplido por el consorcio

Explicó que la discusión planteada en este caso no giraba respecto a la sujeción pasiva de la actora, como lo sostienen los actos acusados, sino en demostrar que el pago por los años fiscalizados fue efectuado por el consorcio.

Señaló que los artículos 32 de la Ley 14 de 1983 y 54 de la Ley 1430 de 2010 deben interpretarse de manera conjunta, con lo cual se concluye que los consorcios son los encargados de declarar y pagar el ICA, posición respaldada por la jurisprudencia⁵ y la doctrina oficial⁶.

Adujo que, por lo anterior, el Consorcio Aguas de Aburra HHA se inscribió como contribuyente del ICA en el municipio de Bello el 2 de febrero de 2013, debido al desarrollo de la construcción de una planta de tratamiento de aguas residuales. Informó que esta actividad cesó el 20 de noviembre de 2020 con la suscripción del acta de liquidación del Convenio Nro. 006 de 2012 suscrito con Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P.

Puso de presente que el consorcio declaró y pagó el ICA desde el 2012 hasta el 2020. Además, le fueron practicadas retenciones en la fuente por parte de la empresa contratante durante esos años, cuyos montos fueron fiscalizados por el municipio sin discutir los efectos de esas declaraciones, incluso, la entidad territorial reconoció parcialmente la existencia de pagos en exceso.

Consideró que la modificación de las declaraciones tuvo la finalidad de adicionar a la base gravable los ingresos que ya habían sido reportados por el consorcio, por lo que la demandada omitió realizar un análisis en conjunto de los denuncios presentados por la demandante y la figura contractual.

2. Violación al principio de doble tributación

Reprochó que el municipio negara la detracción de los ingresos que habían sido declarados por el consorcio y cobrara un impuesto ya pagado, contrariando la prohibición de doble tributación dispuesta en la Constitución.

3. Vulneración de los principios de confianza legítima, seguridad jurídica y buena fe

Afirmó que el municipio avaló y legitimó al consorcio como responsable de las obligaciones formales y sustanciales del ICA porque lo designó como autorretenedor para los años 2019 a 2021. También lo hizo para el 2022, pero en esta última vigencia también incluyó a los consorciados. Destacó que la retención constituye un recaudo anticipado del gravamen y solo podía darse en cabeza de quienes son contribuyentes del ICA.

Insistió en que el consorcio cumplió con las obligaciones formales y sustanciales por los períodos correspondientes. Además, el municipio reconoció las retenciones practicadas, expidió facturas, emitió cuentas de cobro e incluso reconoció la devolución de sumas pagadas en exceso, todo lo cual conllevó a la expectativa y confianza legítima de creer que el consorcio era el responsable del ICA.

⁵ Citó la sentencia del Consejo de Estado. Sección Cuarta, del 25 de febrero de 2021, exp.23745, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; y del 19 de noviembre de 2020, exp.23846, C.P. Milton Chaves García.

⁶ Citó conceptos del DAF 034310 de 2016; y el Oficio Nro. 2-2017-018315 del 13 de junio de 2017. También relacionó un comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda de Bogotá, del 15 de octubre de 2019.

4. Interpretación errónea del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010

Indicó que la interpretación, según la cual la norma referida dispone que el sujeto pasivo del ICA es el consorcio, tiene fundamento en los criterios gramatical y teleológico dispuestos en el Código Civil. Además, consideró que una conclusión distinta desconocería el efecto útil de la norma.

Puso de presente que el artículo 32 del Acuerdo 024 de 2017 (Estatuto Tributario Municipal) dispuso que los deberes sustanciales y formales de las actividades realizadas a través de consorcios deben ser cumplidos por los consorciados. Sin embargo, en virtud del principio de irretroactividad, dicha norma solo sería aplicable a partir del año gravable 2018.

En todo caso, aseguró que esa norma local debe ser inaplicada por excepción de ilegalidad, pues desconoce el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, y por excepción de inconstitucionalidad, en la medida que el Concejo Municipal de Bello excedió sus facultades al determinar un sujeto pasivo diferente al dispuesto en la ley.

5. Ineficacia de las declaraciones presentadas

Manifestó que presentó las declaraciones del ICA para evitar una liquidación de aforo en su contra. No obstante, advirtió a la Administración que ellas debían ser analizadas en conjunto con las declaraciones presentadas por el consorcio, pues de ninguna manera podía pagarse de nuevo el impuesto por los mismos ingresos.

Aclaró que atendió la recomendación de la Secretaría de Hacienda de Bogotá, la cual conceptuó que los consorciados pueden deducir de la base gravable el monto de los ingresos declarados por el consorcio.

Sin perjuicio de esto, sostuvo que las declaraciones presentadas por los consorciados son ineficaces por ser sujetos no obligados⁷ y, en ese sentido, resulta viable la devolución de las sanciones indebidamente pagadas.

6. Falta de motivación de los requerimientos especiales y los actos acusados

Advirtió que los requerimientos especiales omitieron señalar algún indicio de inexactitud que llevara a la adición de ingresos, referir prueba de la realización de actividades gravadas no declaradas por el consorcio y explicar por qué considera que los ingresos percibidos fueron atribuidos ilegalmente. Lo anterior, a su juicio, constituye una falta de motivación en los términos exigidos por el artículo 742 del Estatuto Tributario, además, las dudas probatorias debían resolverse a su favor por mandato del artículo 745 *ibidem*.

7. Sanción por inexactitud

Señaló que, una vez se comprueben los argumentos de los cargos anteriores, la consecuencia necesaria es que se levante la sanción impuesta. Pero, aun si se niegan los anteriores cargos, debía exonerarse a la demandante de la sanción por inexactitud por la existencia de una diferencia de criterios frente a las normas sobre la materia.

⁷ Citó la sentencia del Consejo de Estado Sección Cuarta del 29 de abril de 2021, exp.25330, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Oposición de la demanda

La entidad demandada contravirtió las pretensiones de la actora por lo siguiente:

Frente al **primer cargo**, explicó que el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 estableció como sujetos pasivos del ICA a las personas naturales y jurídicas que desarrollaran actividades comerciales, industriales y de servicios. Y precisó, en su concepto, que cuando esas actividades son ejecutadas a través de consorcios, los obligados serían sus integrantes, y no la figura contractual, pues esta previsión se refiere solo a las uniones temporales. Así, indicó que la actora comete un error al asimilar, para efectos tributarios, al consorcio con la unión temporal.

Adujo que la Sección Cuarta del Consejo de Estado no admitió la interpretación de la actora en sentencia de 2021⁸, invocada en la demanda, y que la doctrina oficial citada corresponde a conceptos de la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, los cuales no son vinculantes.

Señaló que el artículo 32 del Acuerdo 024 de 2017 y el artículo 42 del Acuerdo 020 de 2020 disponen que el sujeto pasivo del ICA son las personas naturales y jurídicas, aun cuando realicen sus actividades mediante un consorcio. Y, si bien es cierto que la primera norma solo rige a partir del 2018, esto no supuso una violación del principio de irretroactividad porque es acorde con la Ley 1430 de 2010.

En cuanto al **segundo cargo**, afirmó que no existe una doble tributación porque los actos acusados imponen a los consorciados la obligación de declarar y pagar el tributo del que son responsables, mientras que el consorcio es merecedor de la devolución de lo pagado indebidamente por no ser el sujeto pasivo del tributo.

Respecto al **tercer cargo**, manifestó que las actuaciones, correcciones o devoluciones realizadas al consorcio no pueden ser analizados en conjunto con las actuaciones y omisiones en que incurrieron las consorciadas para pretender justificar su inexactitud en las declaraciones tributarias. Preciso que el consorcio nunca fue designado como autorretenedor, esto solo se trataba de una interpretación de la actora. A su vez, para los períodos 2021 y 2022 los consorciados ya no estaban ejerciendo actividades económicas en el municipio, de manera que las disposiciones para esos años no pueden justificar el incumplimiento de las obligaciones correspondientes a los períodos 2016 a 2019.

Arguyó que el reconocimiento de retenciones, la emisión de facturas y estados de cuenta no suponen aceptación de la sujeción pasiva del consorcio, sino que se trataban de trámites generados por peticiones presentadas ante la Administración. Así mismo, los pagos los cuales se encontró que fueron indebidos por el consorcio se reintegraron en su oportunidad.

Frente al **cuarto cargo** insistió en que el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 y la norma local ordenan que los integrantes de los consorcios están obligados a cumplir con los deberes sustanciales y formales en ICA. Así, afirmó que no son procedentes las excepciones de ilegalidad y de inconstitucionalidad.

Sobre el **quinto cargo** indicó que la demandante debía presentar las declaraciones. Sin embargo, dada la inexactitud de los valores allí consignados, eran válidas las modificaciones efectuadas por el municipio y la imposición de las sanciones.

⁸ Exp. 23745



Referente al **sexto cargo** manifestó que la administración inició la fiscalización con la información consignada en las declaraciones de ICA, la cual podía ser desvirtuada porque los valores allí consignados no correspondían a la realidad. Además, desde la expedición de los requerimientos especiales, se informó claramente la improcedencia de la deducción de ingresos por actividades sujetas al gravamen, lo que conllevaba el respeto por su derecho de defensa y contradicción.

Frente al **último cargo**, refirió que la sanción por inexactitud era procedente, toda vez que fue la demandante quien interpretó de manera abusiva la norma para sustraerse de sus deberes tributarios.

Propuso como **excepciones de mérito**: i) la legalidad de la actuación administrativa; ii) indebida interpretación del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010; iii) *“interpretación que atenta contra los propios actos del administrado”*; iv) buena fe y v) la innominada⁹. También propuso la falta de determinación del concepto de violación, la cual fue interpretada como excepción de mérito en la audiencia inicial celebrada el 7 de marzo de 2022.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Quinta de Decisión, declaró la nulidad de los actos demandados por lo siguiente:

Expuso las normas que regulan el ICA y explicó que el Consejo de Estado¹⁰ consideró que, de las posibles interpretaciones del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, la adecuada era aquella que hace responsable de declarar el impuesto al representante del consorcio y no cada uno de los consorciados. Preciso que la diferencia entre los consorcios y las uniones temporales radica en la responsabilidad frente a la imposición de sanciones por incumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato, pero estas figuras son reguladas de manera unificada para efectos tributarios porque parten de la misma naturaleza jurídica. Además, reiteró que el Consejo de Estado fue claro en señalar que los asociados no son los obligados formales en materia tributaria territorial.

Concluyó que los actos acusados incurrieron en falsa motivación, comoquiera que el municipio interpretó erróneamente el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010.

Advirtió que el Consorcio Agua de Aburra HHA se inscribió como contribuyente del ICA en el municipio de Bello y declaró los ingresos correspondientes a la actividad de construcción de la planta de tratamiento de aguas residuales. Y señaló que los ingresos obtenidos por la actora en Bello se declararon conforme su porcentaje de participación en el acuerdo contractual (20%), para impedir una liquidación de aforo.

En ese contexto y, en aras de garantizar la prohibición de doble tributación sobre un mismo hecho económico y el principio de equidad tributaria, no procedía la adición de sumas ya gravadas en cabeza del consorcio. Así, consideró justificado que la actora hubiere registrado las sumas ajenas a su participación en el consorcio como *“ingresos por actividades excluidas o no sujetas”*, y en ese mismo sentido, tampoco había lugar al proceso de fiscalización cuestionado.

⁹ En la audiencia inicial celebrada el 7 de marzo de 2022, el Tribunal dispuso que las excepciones serían resueltas en la sentencia. Samai. Índice 2. Expediente digital. 1ED_EXPEDIENTE_05001233300020220119(.rar) rar.05001233300020220119300. PDF acta de audiencia inicial.

¹⁰ Sección Cuarta, sentencia del 2 de mayo de 2024, exp.28351, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Sostuvo que las normas locales no podían sobreponerse al alcance del artículo 54 la Ley 1430 de 2010 y a la interpretación dada por el Consejo de Estado.

Indicó que el restablecimiento del derecho procedente consiste en declarar la firmeza de las declaraciones del ICA presentadas por la actora por los años 2016 a 2019 y, si existió algún pago, correspondería la devolución de las sumas debidamente actualizadas, en los términos del artículo 187 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Condenó en costas a la entidad demandada porque en el expediente reposaban pruebas que demostraron su causación, concretamente las referidas a la propuesta de honorarios para la representación judicial y la constancia de aceptación.

Recurso de apelación

La demandada sustentó su impugnación en que las declaraciones presentadas por la actora son prueba de su inexactitud, pues los datos reportados no coinciden con la realidad económica de la actividad desarrollada en el municipio de Bello.

Señaló que la actora sostuvo, en algunos apartes de la respuesta a los requerimientos especiales, que el sujeto pasivo del tributo es el consorciado, y en otros, el consorcio, a conveniencia del argumento que intentaba desarrollar.

Sostuvo que el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 establece la sujeción pasiva del ICA sobre los integrantes de los consorcios y que cualquier interpretación contraria, como la del Tribunal, vulneraría el derecho al debido proceso al desconocer abiertamente el tenor literal de una disposición superior. Concluyó que las obligaciones sustanciales y formales derivadas de las actividades ejercidas a través de un consorcio debían ser satisfechas por los consorciados, y por ello, no podían descontar en su declaración los valores pagados en su momento por la figura contractual.

Advirtió que no existió una falta de motivación ni una doble tributación, pues no fue gravado dos veces el mismo ingreso del contribuyente con base en un único hecho generador, pues el consorcio y sus integrantes son sujetos distintos.

Solicitó al Consejo de Estado corregir la posición fijada mediante la sentencia del 2 de mayo de 2024 (exp. 28351, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto), y que fue invocada en la decisión de primera instancia, comoquiera que ignora que los sujetos pasivos del ICA legalmente son las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho, siendo éstas últimas la única excepción por no formar una persona jurídica. Indicó que, en la interpretación normativa, debe primar el encabezado sobre un párrafo que tiene un propósito aclaratorio, aunque en este caso solo generó confusión.

Puso de presente que el artículo 32 del Acuerdo Municipal 024 de 2017 replicó al artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 y se presume legal, con lo cual se identifica como sujetos pasivos del ICA a los consorciados, según las reglas de interpretación gramatical, por contexto y teleológica del Código Civil. Desconocer el alcance material de la norma local implicaría atentar contra los principios de legalidad, seguridad jurídica y confianza legítima.

Sostuvo que el hecho de que el municipio recibiera las declaraciones del consorcio, decida las solicitudes de esa figura contractual, o reconociera retenciones en la fuente, emitiera facturas y estados de cuenta, no lo legitimaban como sujeto pasivo



del ICA, sino que se trataban de trámites que debían ser atendidos de conformidad con las normas aplicables. Además, el municipio no asignó la calidad de autorretenedor al Consorcio Aguas de Aburrá HHA, sino que se trataba de una interpretación que hizo la demandante y que va en línea con otras situaciones en las que el consorcio desarrollo actividades unilateralmente.

Aclaró que los valores compensados por el municipio son producto de una solicitud realizada por el consorcio en relación con pagos que no tenían sustento legal. De esta forma, no hubo actuaciones que permitieran confiar legítimamente en que la Administración consideró al consorcio como sujeto pasivo del tributo.

Afirmó que la entidad territorial no realizó fiscalización alguna al consorcio, y al no ser el sujeto pasivo, sus declaraciones eran ineficaces, sin necesidad de que el municipio expidiera un acto administrativo declarando esa consecuencia jurídica.

Adujo que el hecho de que el pagador haya practicado retenciones en la fuente al consorcio tampoco podía entenderse como el reconocimiento de la calidad de sujeto pasivo del ICA, así como tampoco lo era la elaboración de los estados de cuenta, pues la única finalidad de eso era demostrar los valores pagados al municipio y, en todo caso, cualquier persona, contribuyente o no, podía requerirlo.

Agregó que desde el año 2018 el municipio dejó de expedir facturas al consorcio y, en todo caso, esa actuación atendía a un proceso de automatización del sistema de información que no modificaba la calidad de sujeto pasivo del gravamen.

Oposición a la apelación

La demandante solicitó aplicar la sentencia del Consejo de Estado del 2 de mayo de 2024 (exp.28351, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto), en la cual se decidió un caso sobre las mismas situaciones fácticas¹¹. Con base en ella, indicó que, si bien los sujetos pasivos del ICA son las personas naturales y jurídicas, los responsables de presentar la declaración son los consorcios.

Además, reiteró que los actos acusados desconocen la prohibición a la doble tributación por un mismo hecho económico, que el Acuerdo 024 de 2017 solo sería aplicable a partir del año 2018, que se violó el principio de confianza legítima y que procede la condena en costas concedida por el Tribunal.

Intervención del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público solicitó que se confirmara la providencia impugnada porque también consideró aplicable la tesis del fallo del 2 de mayo de 2024 (exp.28351, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto), en el que se sostuvo que, de las dos posibles interpretaciones del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, se debe adoptar aquella que indica que el responsable de declarar el impuesto es el representante del consorcio por ser la más adecuada con la finalidad del legislador y porque no se justifica un tratamiento diferenciado de esta figura con la de uniones temporales.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Corresponde a la Sala resolver el recurso de apelación presentado por el municipio de Bello contra la sentencia de primera instancia, que accedió a las pretensiones y

¹¹ Samai. Índice 9.



declaró la nulidad de las Resoluciones Nro. 249, Nro. 250, Nro. 251 y Nro. 250, expedidas el 22 de julio de 2022, y que contienen la liquidación oficial de revisión del ICA a cargo de Hyundai por los años 2016 a 2019 e impusieron sanciones por extemporaneidad e inexactitud.

Para estos efectos, Sala determinará si la sociedad demandante por las actividades económicas realizadas mediante el Consorcio Aguas de Aburrá HHA tenía que pagar el impuesto de industria y comercio ICA por los períodos 2016 a 2019 ICA.

Análisis del caso concreto

Según el municipio de Bello, el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 es claro en indicar que los consorciados son los sujetos pasivos de los tributos territoriales en actividades desarrolladas mediante consorcios. En consecuencia, a su juicio, eran procedentes las liquidaciones oficiales de revisión de las declaraciones presentadas por Hyundai sin atender las declaraciones del Consorcio Agua de Aburra HHA. Además, solicitó corregir la interpretación de la sentencia del 2 de mayo de 2024 (exp.28351, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto), pues considera clara la norma antes referida con relación a la sujeción pasiva en actividades realizadas a través de consorcios y uniones temporales.

Para decidir, es necesario tener presente que el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 dispone que el ICA recaerá sobre las actividades comerciales, industriales y de servicios que se ejerzan o realicen en las jurisdicciones municipales, “directa o indirectamente”, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho.

Posteriormente, el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, modificado por el artículo 177 de la Ley 1607 de 2012 (versión vigente en los periodos fiscalizados), dispuso lo siguiente:

“ARTÍCULO 54. Son sujetos pasivos de los impuestos departamentales y municipales, las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho, y aquellas en quienes se realice el hecho gravado, a través de consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos en quienes se figure el hecho generador el impuesto.

(...)

PARÁGRAFO 2o. Frente al impuesto a cargo de los patrimonios autónomos los fideicomitentes y/o beneficiarios, son responsables por las obligaciones formales y sustanciales del impuesto, en su calidad de sujetos pasivos.

En los contratos de cuenta de participación el responsable del cumplimiento de la obligación de declarar es el socio gestor; en los consorcios, socios o partícipes de los consorcios, uniones temporales, lo será el representante de la forma contractual” (subraya la Sala).

Sobre el alcance e interpretación de esta norma, como lo manifestó el Tribunal y la apelante, esta Sala se pronunció en la sentencia del 2 de mayo de 2024 (exp.28351, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto). En ella se debatió la legalidad de las resoluciones expedidas por el municipio de Bello que liquidaron oficialmente las declaraciones de ICA presentadas por otra integrante del Consorcio Aguas de Aburra HHA (HYND ENG & Construction Co. Ltd. Sucursal Colombiana) por los periodos 2016 a 2019.

En dicha oportunidad la Sección expuso que el primer inciso de la norma analizada precisó que las personas que realizan el hecho gravado “a través” de consorcios, uniones temporales o patrimonios autónomos son sujetos pasivos de impuestos territoriales, “pero no estableció esa connotación a la figura asociativa propiamente dicha”. Lo

anterior se explicó en que, como se precisó en otras ocasiones¹², el contrato de consorcio es un vehículo asociativo que carece de personalidad jurídica y patrimonio propio. Además, destacó que desde el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 se hace referencia a quienes realicen actividades gravadas *“directa o indirectamente”*.

Con base en lo anterior, la Sala concluyó en ese caso que *“contrario a lo determinado por el tribunal, los consorcios no son sujetos pasivos del ICA, sino sus miembros individualmente considerados. Y si bien el a quo fundamentó su decisión en un pronunciamiento de esta Sección¹³, en ese caso lo discutido era la sujeción pasiva de las uniones temporales antes de la entrada en vigor del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010”*.

Precisado lo anterior, la sentencia del 2 de mayo de 2024 indicó que lo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 no corresponde a la sujeción pasiva del tributo, sino al cumplimiento de la obligación de declarar.

Ahora, de la redacción de la norma frente a consorcios y uniones temporales, indicó que existen dos posibles interpretaciones. La primera indica que el responsable de declarar el impuesto por actividades desarrolladas por consorcios sería cada uno de los integrantes, mientras que en las uniones temporales la carga sería su representante. La segunda sostiene que, en ambos acuerdos asociativos, el obligado sería el respectivo representante.

La Sala indicó que, pese a la redacción confusa del parágrafo 2 del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, es inadmisibles la primera interpretación porque no existe justificación para dar un tratamiento diferenciado entre consorcios y uniones temporales en cuanto al deber de declarar el ICA. Esto se sustentó en que, *“en ambos casos, se trata de un acuerdo de colaboración con la finalidad de presentar «una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato», en los términos del artículo 7 de la Ley 80 de 1993¹⁴”*. Y precisó que *“la diferencia entre una y otra figura radica en la responsabilidad frente a la imposición de sanciones en eventos en los cuales se incumplan las obligaciones derivadas de la propuesta y el contrato”¹⁵*.

Bajo esas consideraciones, la sentencia del 2 de mayo de 2024 señaló que, al margen de la responsabilidad prevista en la Ley 80 de 1993, el consorcio y la unión temporal *“son abordadas por la normatividad fiscal de manera unificada¹⁶ pues, en esencia, parten de la misma naturaleza jurídica, al tener como fin la presentación de una propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución del contrato”*.

Con base en lo anterior, insistió en que no era admisible la primera interpretación posible del parágrafo 2 del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, pues la distinción entre consorcios y uniones temporales está dada para efectos de la Ley 80 de 1993, no para aspectos impositivos. De este modo, adujo que, *“en criterio de la Sala, cuando el segundo inciso del parágrafo 2º del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 prevé que «en los consorcios, socios o partícipes de los consorcios, uniones temporales, lo será el representante de la forma contractual», la interpretación aplicable es que el representante del consorcio o la unión temporal es el responsable de declarar el impuesto”*.

¹² En esa ocasión se citaron los fallos del 29 de abril de 2010, exp. 16883, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 22 de abril de 2021, exp. 20968, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; y del 10 de febrero de 2022, exp. 24964, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹³ Hizo referencia a la sentencia del 15 de septiembre de 2022, exp. 26532, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello

¹⁴ Previa a su modificación por el artículo 3 de la Ley 2160 de 2021.

¹⁵ Al respecto invocó el fallo del 29 de abril de 2010, exp. 16883, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia (E).

¹⁶ En este punto realiza el siguiente comentario a pie de página: *“Así, los consorcios y las uniones temporales comparten, en síntesis, el siguiente tratamiento: (i) no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, sino sus miembros o partícipes (art. 18 del ET), (ii) son agentes de retención del anterior tributo (art. 368 ibidem), (iii) son responsables de IVA si realizan actividades gravadas (art. 437 ejusdem). Además, el artículo 794 del ET establece la responsabilidad solidaria de los «copartícipes, asociados [...] y consorciados» por los impuestos, actualizaciones e intereses del «ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros [...], copartícipes, asociados [...] y consorciados, a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo periodo gravable”*.



Y más claro aún, sostuvo que *“En conclusión, los sujetos pasivos del ICA son las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que realicen actividades gravadas a través de consorcios, sin perjuicio de que la ley haya dispuesto que el responsable de cumplir con el deber formal de declarar por ese hecho imponible sea el representante del acuerdo asociativo.”*

Como se expuso, la apelante solicitó que se rectificara la anterior postura porque consideró que el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 es claro en señalar que la sujeción pasiva en el ICA es de los integrantes del consorcio y que el primer inciso de la norma prevalece sobre la redacción confusa del párrafo 2. Sin embargo, según lo expuesto previamente, la sentencia del 2 de mayo de 2024 (exp.28351, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto) no indicó que la sujeción pasiva sea del consorcio. En realidad, también afirmó que recae en sus integrantes cuando se utiliza ese vehículo asociativo para realizar actividades gravadas.

No obstante, lo que precisó el fallo referido, se insiste, es que el responsable en declarar el tributo es el representante del consorcio, y no los consorciados. Pese a lo anterior, la recurrente no propuso argumento tendiente a modificar el precedente con relación a este punto, pues omitió exponer algún motivo por el que, en asuntos tributarios, se justifique un trato diferenciado de los consorcios y las uniones temporales.

En consecuencia, no procede la rectificación solicitada y, por lo tanto, la Sala decidirá el asunto bajo examen reiterando las conclusiones adoptadas en la sentencia del 2 de mayo de 2024 (exp.28351, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto).

Precisado lo anterior, en este caso está probado que la actora presentó las declaraciones de ICA por los períodos 2016 a 2019, determinando un impuesto a cargo en \$0 y una sanción por extemporaneidad de \$121.000, para cada una¹⁷.

La Administración expidió los Requerimientos Especiales Nros. 0017, 0018, 0019 y 0020¹⁸, en los que propuso la modificación de las declaraciones privadas en el sentido de adicionar a la base gravable ingresos que la sociedad excluyó, lo que da lugar a la liquidación oficial del tributo, la imposición de la sanción por inexactitud y el incremento de la sanción por extemporaneidad. Lo anterior se justificó en que *“las disposiciones establecidas en la Ley 1430 de 2010, modificada por la Ley 1607 de 2012, por la Ley 1943 de 2018 y por la Ley 2010 de 2019, señalan que la sujeción pasiva de Industria y Comercio no recae sobre figuras contractuales (consorcios o uniones temporales) sino sobre las personas naturales y jurídicas que las integran, es evidente que en el caso bajo análisis se están declarando menores ingresos de los que corresponden al contribuyente”*¹⁹.

La actora se opuso a los requerimientos especiales señalando que, *“considerando que los ingresos que tuvo el Consorcio durante los años que son objeto del presente requerimiento fueron declarados y pagados por el Consorcio, como obligado formal y sustancial, no le asiste razón al municipio para pretender modificar la declaración del consorciado adicionando (que es el efecto de desconocer las exclusiones) los ingresos que ya fueron objeto de declaración y pago”*²⁰.

En las Resoluciones Nros. 249, 250, 251 y 252 del 22 de julio de 2022, el municipio de Bello profirió las liquidaciones oficiales de revisión adoptando las modificaciones propuestas en los requerimientos especiales, pues insistió en que los consorciados son los responsables de declarar y pagar el tributo a su cargo. Así, señaló lo siguiente²¹:

¹⁷ Samai. Índice 2. Expediente digital. 1ED_EXPEDIENTE_05001233300020220119(.rar) .rar.05001233300020220119300.008AntecedentesAdministrativos. Declaraciones **HYND ENG** and construcción.pdf.

¹⁸ Samai. Índice 2. Expediente digital. 1ED_EXPEDIENTE_05001233300020220119(.rar) .rar.05001233300020220119300.DemandaYAnexos.pdf. Páginas 364 y siguientes del PDF.

¹⁹ *Ibidem*, páginas 365, 373, 381 y 389.

²⁰ *Ibidem*, página 403.

²¹ *Ibidem*, página 436.

“Una vez revisada la declaración presentada por el contribuyente por el año gravable 2016²², se observa que la totalidad de los ingresos se generan por la actividad con código CIIU 4290 ‘Construcción de otras obras de ingeniería civil’, la cual no se enmarca dentro de las actividades excluidas con el impuesto de Industria y Comercio, y en ese sentido, no era procedente detraerla de la base gravable del impuesto en el Municipio de Bello.

Según los argumentos del contribuyente, la deducción efectuada correspondió a que el Consorcio Aguas de Aburrá HHA ya habría pagado el impuesto respectivo, pero según quedó plasmado suficientemente en el presente acto, la obligación tributaria está en cabeza del consorciado, sin que pueda cambiarse al antojo de los particulares, pues se trata de normas de orden público que deben ser cumplidas a cabalidad por los contribuyentes y la administración”.

Además, se destaca que la Administración señaló que, frente al argumento de que *“El consorcio ha declarado y pagado ICA por los años 2012 a 2020”*, sostuvo que *“En ningún momento el Municipio ha negado que la figura contractual presentó declaraciones y realizó pagos por los valores allí liquidados, pero esa actuación fue adelantada de manera unilateral por el Consorcio, sin que haya mediado intervención de la administración municipal”²³.*

Como se observa, al igual que ocurrió en la sentencia reiterada del 2 de mayo de 2024, está demostrado que, sobre los ingresos realizados por la demandante a través del consorcio, el ente asociativo ya tributó en sus declaraciones, aspecto que incluso reconocen los actos acusados. En consecuencia, y en palabras del fallo referido, no procede la adición de las sumas gravadas a la consorciada, pues de ser así *“la entidad territorial incurriría en una doble tributación del ICA. Esa misma circunstancia justifica el hecho que la sociedad hubiese registrado dichas sumas en sus autoliquidaciones como «ingresos por actividades excluidas o no sujetas»”.*

Conclusión

Comoquiera que no prosperó la apelación, la Sala confirma la sentencia de primera instancia que accedió a las pretensiones de la demanda.

Costas

La sentencia de primera instancia condenó en costas al municipio. Sin embargo, esto no fue objeto de apelación, razón por la cual no se realizará pronunciamiento alguno, en virtud del principio de congruencia de los artículos 320 y 328 del Código General del Proceso.

En esta instancia, la Sala se abstendrá de condenar en costas porque no obra prueba de su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, norma aplicable por 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 y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Quinta de Decisión, el día 24 de junio de 2024.

²² Esto mismo se afirmó con relación a 2017, 2018 y 2019. Cfr. *ibidem*, páginas 455 a 456, 475 a 476 y 495 a 511.

²³ *Ibidem*, páginas 428, 448, 468 y 488.



2. Sin condena en costas en segunda instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

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>