



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., dos (2) de mayo de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 05001-23-33-000-2022-01192-01 [28351]
Demandante: HYUNDAI ENGINEERING & CONSTRUCTION CO LTD
SUCURSAL COLOMBIANA
Demandado: MUNICIPIO DE BELLO
Temas: ICA (2016 a 2019). Consorcios. Sujeto pasivo. Deberes formales

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 31 de agosto de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que resolvió:

«**PRIMERO: NO PROSPERAN** las excepciones propuestas por el Municipio de Bello – Antioquia en la contestación de la demanda.

SEGUNDO: DECLARAR la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- (i) Resolución No. 253 del 22 de julio de 2022 “por medio de la cual se practica una liquidación oficial de revisión”;
- (ii) Resolución No. 254 del 22 de julio de 2022 “por medio de la cual se practica una liquidación oficial de revisión”;
- (iii) Resolución No. 255 del 22 de julio de 2022 “por medio de la cual se practica una liquidación oficial de revisión”;
- (iv) Resolución No. 256 del 22 de julio de 2022 “por medio de la cual se practica una liquidación oficial de revisión”.

TERCERO: A título de restablecimiento del derecho **DECLARAR** la firmeza de las declaraciones privadas del impuesto presentadas en los años 2016 a 2019 por la sociedad demandante, conforme con lo expresado en las consideraciones de esta sentencia.

CUARTO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

QUINTO: NO CONDENAR en costas en el presente proceso».

ANTECEDENTES

El 27 de abril de 2021, el municipio de Bello expidió el emplazamiento para declarar nro. 215 en relación con el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros (en



adelante, ICA) a cargo de HYUNDAI ENGINEERING & CONSTRUCTION CO LTD SUCURSAL COLOMBIANA por los periodos de 2016 a 2019¹.

El 17 de septiembre de 2021, la sociedad presentó las declaraciones privadas del ICA por los anteriores periodos, liquidando en todas ellas un impuesto a cargo de \$0 y las respectivas sanciones por extemporaneidad².

El 27 de octubre de 2021, la Dirección Administrativa de Rentas de Bello profirió las resoluciones nros. 0021, 0022, 0023 y 0024, por las cuales propuso modificar las declaraciones privadas del ICA presentadas por los periodos 2016, 2017, 2018 y 2019, respectivamente, determinando los siguientes mayores valores a pagar³:

Periodo	Impuesto	Sanción por inexactitud	Sanción por extemporaneidad
2016	1.292.133.000	1.292.133.000	2.584.145.000
2017	505.508.000	505.508.000	1.010.895.000
2018	318.356.000	318.356.000	636.591.000
2019	552.095.000	552.095.000	883.231.000

Previa respuesta a los anteriores actos, la citada dependencia expidió las resoluciones nros. 253, 254, 255 y 256 del 22 de julio de 2022, mediante las cuales se practicó liquidación oficial de revisión a las declaraciones del ICA en los términos de los requerimientos especiales⁴.

La sociedad acudió *per saltum* al presente medio de control.

DEMANDA

La parte demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 (en adelante, CPACA), formuló las siguientes pretensiones⁵:

«PRINCIPAL: Que se anule la Resolución No. 253 del 22 de julio de 2022, la Resolución No. 254 del 22 de julio de 2022, la Resolución No. 255 del 22 de julio de 2022 y la Resolución No. 256 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 se 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

¹ Según los antecedentes de los actos enjuiciados.

² *Ibidem*.

³ Índice 2 de Samai. Archivo: «ED_DEMANDAY_002DEMANDAYANEXOSPD». Págs. 368 a 396.

⁴ *Ibidem*. Págs. 421 a 500.

⁵ *Ibidem*. Pág. 37.



Consortio 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».

Invocó como disposiciones violadas los artículos 4, 228 y 338 de la Constitución Política (CP), 594-2, 742 y 745 del Estatuto Tributario (ET), 148 de la Ley 1437 de 2011 (CPACA), 32 de la Ley 14 de 1983, 54 de la Ley 1430 de 2010 y 344 de la Ley 1819 de 2016.

Como concepto de la violación, expuso⁶:

Consideraciones preliminares. La sociedad actúa en Bello a través del Consorcio Aguas de Aburrá HHA, precisándose que la actora no desarrolla actividades gravadas en esa jurisdicción distintas de las del consorcio, el cual declaró y pagó el ICA en ese municipio, lo cual justifica el hecho de que la demandante no había presentado autoliquidación por los años emplazados.

Sin embargo, «con el único fin de precaver los efectos adversos de un resultado en contra de un procedimiento de aforo, se aportaron las declaraciones de la Sucursal por los años emplazados», en las cuales se consideraron como ingresos el porcentaje de participación (45%) de la sociedad en el consorcio, y se restó ese mismo valor en el renglón «ingresos por otras actividades excluidas o no sujetas», comoquiera que el consorcio ya había declarado y pagado el impuesto.

Acreditación del impuesto mediante la declaración del consorcio. El municipio confunde la sujeción pasiva con los deberes sustanciales y formales del ICA. No existe discusión de que los sujetos pasivos del tributo son las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, según la Ley 14 de 1983, pero esa norma debe interpretarse junto con el párrafo 2º del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, que estableció al representante del consorcio como obligado específico que tiene el deber formal de declarar.

El Consejo de Estado⁷ interpretó el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 y consideró que los consorcios son sujetos pasivos del ICA, quienes deben cumplir con las obligaciones formales y sustanciales del tributo, conclusión que ha sido replicada en conceptos de la Dirección de Apoyo Fiscal (DAF) y la Secretaría de Hacienda de Bogotá.

⁶ *Ibidem*. Págs. 6 a 37.

⁷ Citó las sentencias del 25 de febrero de 2021, exp. 23745, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y del 19 de noviembre de 2020, exp. 23486, C.P. Milton Chaves García.



Así, los consorcios deben satisfacer los deberes sustanciales y formales derivados de la realización de actividades gravadas con el ICA en el municipio, sin que esto signifique que se esté modificando la sujeción pasiva del consorciado, de manera que no resulta procedente atribuir a este los ingresos sobre los cuales el consorcio declaró y pagó el tributo, y justamente en el mismo formulario del ICA se incluye la casilla «[e]s Consorcio o Unión Temporal».

Doble tributación. En este caso se pretende un nuevo pago sobre un mismo hecho generador, pues el total de ingresos percibidos por la sociedad por intermedio del consorcio son iguales a los que pretende adicionar el municipio, los cuales fueron declarados y pagados por dicha figura contractual.

Vulneración a los principios de confianza legítima, seguridad y buena fe. En actuaciones administrativas previas, el municipio avaló al consorcio como responsable de las obligaciones formales y sustanciales del ICA. Así, la Administración lo designó como autorretenedor del tributo, situación que solo puede darse frente a quienes son contribuyentes del gravamen, por lo que la conducta de la demandada es contradictoria.

Además, al resolver una solicitud de devolución de pagos en exceso, el municipio determinó que el consorcio adeudaba unas sumas por el ICA de los años 2012 a 2017 y, por otra parte, la entidad: (i) ha reconocido retenciones practicadas al consorcio, (ii) le ha expedido facturas y estados de cuenta y (iii) compensó un pago en exceso con las declaraciones de los años 2016 y 2017, presentadas por la figura contractual.

Interpretación errónea del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010. Es claro que el responsable de cumplir con los deberes formales y sustanciales es el representante del consorcio. Si bien el municipio alude al artículo 32 del Acuerdo 024 de 2017, en el cual se dispuso que las obligaciones de las actividades realizadas a través de consorcios deben ser asumidas por los consorciados, dicha norma, en principio, aplicaría a partir del año 2018 y, en todo caso, la disposición debe ser inaplicada por ilegal, al desconocer el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010.

Ineficacia de las declaraciones de los consorciados. Al determinarse que la demandante es un sujeto no obligado, lo consecuente es que sus autoliquidaciones no surtan efectos legales, y procede la devolución de lo pagado indebidamente.

Falsa motivación. Los requerimientos especiales no precisan los indicios de inexactitud que sustenten la adición de ingresos, tampoco indican las pruebas que den cuenta de actividades gravadas, distintas de las declaradas por el consorcio.

Sanción por inexactitud. Es improcedente, puesto que no se comprobó la omisión de ingresos en las declaraciones del ICA. En todo caso, de confirmarse la legalidad de los actos administrativos, debe exonerarse la sanción, al presentarse una diferencia de criterios fundada en una interpretación razonable del derecho aplicable.



OPOSICIÓN

El municipio de Bello se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente⁸:

El artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 establece que los sujetos pasivos de los impuestos territoriales son las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho, ya sea que realicen el hecho generador directa o indirectamente por medio de consorcios, uniones temporales o patrimonios autónomos, entre otros, de manera que el sujeto pasivo del ICA en estos casos son los integrantes del consorcio, no la figura contractual.

De la redacción final del párrafo 2 *ibidem*, se entiende que los encargados de cumplir los deberes formales y sustanciales del impuesto son «los socios o partícipes de los consorcios», mientras que, en las uniones temporales, lo será «el representante de la forma contractual», interpretación replicada en el estatuto tributario municipal.

La Administración no pretende que se pague dos veces el ICA sobre los ingresos percibidos por la actividad económica del consorcio, sino que se materialice el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del sujeto pasivo del tributo.

Las actuaciones, correcciones o devoluciones del consorcio no pueden ser analizadas en conjunto con las acciones y omisiones en que incurrieron los consorciados para justificar la inexactitud de las declaraciones tributarias presentadas por la demandante.

Los actos referidos por la actora no asignaron al consorcio la calidad de autorretenedor del ICA, sino que se trata de una interpretación unilateral de la figura contractual. En lo relacionado con las retenciones, emisión de facturas y estados de cuenta, corresponden a trámites generados por el contribuyente que debieron ser atendidos por la entidad.

Para el municipio es claro que la sujeción pasiva del impuesto recae en los consorciados, pero lo que pretende es que estos cumplan las obligaciones tributarias según la ley.

Pese a que no haya existido proceso de fiscalización contra el consorcio, esto no significa que las declaraciones presentadas por no contribuyentes sean ineficaces, ni que sea necesario expedir un acto administrativo declarando dicha consecuencia jurídica.

Es la demandante quien interpreta erróneamente el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 y el artículo 32 del Acuerdo 024 de 2017, razón por la cual, la excepción de ilegalidad de la norma local es improcedente.

Resulta claro que el contribuyente conocía los motivos por los cuales el municipio inició el proceso de fiscalización, de manera que los actos administrativos están

⁸ Índice *ibidem*. Archivo: «ED_CONTESTACI_010MEMODDOCONTESTACI».



motivados y garantizaron el derecho de defensa. Adicionalmente, la sanción por inexactitud es procedente.

Propuso las excepciones de: (i) presunción de legalidad del acto administrativo, (ii) indebida interpretación del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, (iii) falta de determinación del concepto de la violación, (iv) buena fe, (v) carga de la prueba, (vi) imposibilidad de condena en costas y (vii) la innominada.

TRÁMITE PROCESAL EN PRIMERA INSTANCIA

Mediante proveído del 15 de marzo de 2023 se fijó el litigio, se tuvieron como pruebas las aportadas al expediente y se negaron los testimonios solicitados por la demandada. Por auto del 12 de abril de 2023 se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que emitiera concepto⁹.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia en la sentencia apelada: (i) declaró no probadas las excepciones propuestas por la demandada, (ii) anuló los actos administrativos enjuiciados, (iii) a título de restablecimiento del derecho declaró la firmeza de las declaraciones presentadas por la actora, (iv) negó las demás pretensiones de la demanda y (v) no condenó en costas, con fundamento en lo siguiente¹⁰:

El Consejo de Estado¹¹ ha precisado que, si bien antes de la Ley 1430 de 2010 las uniones temporales -analizadas en esa decisión- no eran sujetos pasivos del ICA, el solo hecho de carecer de personalidad jurídica no impide que lo sean, pues la ley tributaria estableció dicha sujeción a esos entes.

Por lo anterior, debe entenderse que, a partir de la Ley 1430 de 2010, los consocios, uniones temporales y patrimonios autónomos son sujetos pasivos del ICA. Así, la exigencia del Acuerdo 024 de 2017 -aplicable a los periodos 2018 y 2019- en el sentido que los deberes sustanciales y formales del tributo deben ser cumplidos por los consorciados, excede el alcance de la ley.

En el formulario de declaración y pago del impuesto se ofrece la opción de indicar si el contribuyente se trata de un consorcio, unión temporal o un patrimonio autónomo, lo que aconteció en el presente caso con las declaraciones presentadas por la figura contractual.

El municipio le facturó el ICA al consorcio en los mismos periodos fiscalizados, lo que denota su sujeción pasiva. Además, si bien la entidad negó por extemporánea

⁹ Índice *ibidem*. Archivos: «ED_AUTOFIJA_012AUTONIEGAPRUEBAS Y y «ED_AUTOCORRE_015AUTOTRASLADOALEGA», respectivamente.

¹⁰ Índice *ibidem*. Archivo: «ED_SENTENCIA_026SENTENCIA».

¹¹ En la página 13 de la sentencia, el tribunal transcribió apartes de una providencia de esta corporación que, si bien no se identificó, corresponde a la proferida el 15 de septiembre de 2022, exp. 26532, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



una solicitud de devolución por pago en exceso presentada por el consorcio, en dicho acto se indicó que era sujeto pasivo del impuesto.

En conclusión, el llamado a tributar es el consorcio, como en efecto ocurrió, y no cada uno de sus integrantes. No se condena en costas porque no se probó su causación ni se advierte conducta procesal que justifique su imposición.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandada**¹² apeló la sentencia de primera instancia, en los siguientes términos:

De la lectura del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 es claro que los consorcios no son sujetos pasivos, sino quienes realicen el hecho gravado a través de esas formas contractuales. Si la intención del legislador fuera otorgarles dicha calidad, habría prescindido de las expresiones «aquellas» y «a través», y «hubiera señalado de corrido y expresamente que los contribuyentes eran las personas naturales y jurídicas, las sociedades de hecho, los consorcios, UT y P.A.».

En el párrafo 2º de la citada norma se establece que son responsables de las obligaciones formales y sustanciales del impuesto «en los consorcios, socios o partícipes de los consorcios» y en las «uniones temporales, lo será el representante de la forma contractual», de manera que la forma de cumplir las obligaciones tributarias cuando el hecho generador se realiza por figuras contractuales que no tienen personería jurídica recae en los socios o partícipes de los consorcios, distinto en las uniones temporales en las que el responsable será el respectivo representante.

Por tal razón, si la intención del legislador hubiese sido que en ambos casos los deberes tributarios los cumpliera el representante de la forma contractual, lo habría señalado expresamente, lo que no sucedió en el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010.

No se comparte el argumento del tribunal en cuanto al «tratamiento que recibió el consorcio por el ente territorial», porque los actos realizados por la Administración no pueden tenerse como determinantes para probar una presunta vulneración a la seguridad jurídica. En este caso, el origen de la actuación obedeció a la indebida interpretación de la norma tributaria por parte de la sociedad.

Para los periodos 2019 y 2020, la Administración no le asignó al Consorcio Aguas de Aburrá HHA la calidad de autorretenedor; se trata de una manifestación del consorciado a partir de unos decretos que otorgaron dicha connotación a los contribuyentes que desarrollaran ciertas actividades económicas. Frente a las vigencias 2021 y 2022, los consorciados no ejercieron actividades gravadas en la jurisdicción de Bello.

En lo relacionado con las retenciones, la emisión de facturas y los estados de cuenta, estos son trámites solicitados por el consorcio que la Administración debió atender, pero no validan su sujeción pasiva.

¹² Índice 2 de Samai. Archivo: «ED_RECURSODE_029MEMOALEGATOSRECUR».



El hecho que no existan procesos de fiscalización contra el consorcio no implica que las declaraciones presentadas por este dejen de ser ineficaces, pues la misma ley da cuenta de que dichos denuncios no producen efectos jurídicos.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación de la demandada se admitió mediante auto del 26 de febrero de 2024¹³ y la contraparte no se pronunció. Al no ser necesaria la práctica de pruebas en segunda instancia no se corrió traslado para alegar. El Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de las liquidaciones oficiales de revisión proferidas por el municipio de Bello que modificaron las declaraciones del ICA presentadas por **HYUNDAI ENGINEERING & CONSTRUCTION CO LTD SUCURSAL COLOMBIANA** por los periodos de 2016 a 2019 e impuso sanciones por inexactitud y extemporaneidad.

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sala determinar si la sociedad demandante es sujeto pasivo del ICA en el municipio de Bello por las **actividades económicas realizadas mediante el Consorcio Aguas de Aburrá HHA y si, en virtud de lo anterior, la consorciada tenía que declarar y pagar el impuesto.**

Sujeción pasiva y deberes formales del ICA en consorcios

El tribunal concluyó que, a partir de la entrada en vigor de la Ley 1430 de 2010, los consorcios son sujetos pasivos del ICA y, en consecuencia, están obligados a cumplir con la declaración y pago del tributo, como ocurrió en el presente caso con el Consorcio Aguas de Aburrá HHA, de manera que los actos de determinación enjuiciados adolecían de nulidad.

La entidad apeló la anterior decisión y manifestó que el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 no estableció la sujeción pasiva de los consorcios ni dispuso que estos debían cumplir los deberes formales y sustanciales del ICA, sino directamente sus socios o partícipes.

De acuerdo con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983¹⁴, el ICA recaerá sobre las actividades comerciales, industriales o de servicios que ejerzan o realicen en el municipio «*directa o indirectamente*» las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho.

¹³ Índice 4 de Samai.

¹⁴ Replicado en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986 (Código de Régimen Municipal).



El artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, vigente para los periodos fiscalizados¹⁵, disponía lo siguiente:

«**ARTÍCULO 54. SUJETOS PASIVOS DE LOS IMPUESTOS TERRITORIALES.** Son sujetos pasivos de los impuestos departamentales y municipales, las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho y aquellas en quienes se realicen el hecho gravado a través de consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos en quienes se figure el hecho generador del impuesto [...]» [se destaca].

Así, la finalidad de la citada norma fue precisar que «aquellas» personas que realicen el hecho gravado «a través» de consorcios, uniones temporales o patrimonios autónomos en quienes se configure el hecho generador (v.gr. la realización de actividades comerciales, industriales o de servicios) serán sujetos pasivos de los impuestos departamentales y municipales, pero no estableció esa connotación a la figura asociativa propiamente dicha.

Esto es así porque, como lo ha precisado la Sección¹⁶, el contrato de consorcio es un vehículo asociativo atípico que carece de personalidad jurídica y patrimonio propio. Ahora bien, desde la descripción de la materia imponible dada por el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 se hace referencia a las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que realicen actividades gravadas en el municipio, directa o indirectamente.

En tal sentido, de la interpretación del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 se advierte que, si una persona natural, jurídica o sociedad de hecho realiza actividades gravadas a través de un consorcio, en aquella recaerá la sujeción pasiva del ICA, dado su ejercicio económico indirecto, sin perjuicio que el hecho generador del tributo figure en el ente asociativo.

Por lo anterior, 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 Sección¹⁷, 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.

Hechas las anteriores precisiones, resulta oportuno determinar la figura en quien radica el cumplimiento de la obligación de declarar el tributo, frente a lo cual, el parágrafo 2º del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, prevé lo siguiente:

«**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.

¹⁵ Con la modificación introducida por el artículo 177 de la Ley 1607 de 2012.

¹⁶ Sentencias 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.

¹⁷ Cfr. pie de página 11 de esta providencia. Corresponde a la sentencia del 15 de septiembre de 2022, exp. 26532, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Todo lo anterior, sin perjuicio de la facultad Tributaria respectiva de señalar agentes de retención frente a tales ingresos» [se destaca].

Visto el contexto del segundo inciso del párrafo 2º citado, es claro que la norma señala los responsables de declarar los impuestos territoriales y que, en el caso de los contratos de cuentas en participación, esa carga le corresponde al socio gestor. Sin embargo, en lo que respecta a los consorcios y las uniones temporales, y dada la redacción de la norma, surgen dos interpretaciones:

Un primer entendimiento a partir del cual el responsable de declarar, en el caso de los consorcios, será cada uno de sus socios o partícipes mientras que, en las uniones temporales, la carga corresponderá a su representante.

En contraposición, una segunda interpretación conduciría a sostener que, en ambos acuerdos asociativos, el obligado a declarar será el respectivo representante.

Para la Sala, el alcance pretendido por el legislador debe entenderse en función de esta última hipótesis pues, pese a la redacción imprecisa del aparte final del segundo inciso del párrafo 2º del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, no se justifica un tratamiento diferenciado entre el consorcio y la unión temporal frente al cumplimiento de la obligación de declarar los impuestos territoriales, puesto 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 1993¹⁸.

De conformidad con la anterior disposición, la Sección¹⁹ ha precisado que «tanto los miembros del consorcio como los de la unión temporal responden solidariamente por el cumplimiento de todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato. No obstante, en la unión temporal, las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones en mención deben imponerse según el grado de participación de cada miembro en la ejecución de estas, mientras que los integrantes de los consorcios responden solidariamente frente a las sanciones». De esta manera, 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.

Así, al margen de la responsabilidad propia de cada acuerdo de colaboración para efectos de la Ley 80 de 1993, se advierte que dichas figuras son abordadas por la normatividad fiscal de manera unificada²⁰ 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.

De manera que, si el consorcio y la unión temporal reúnen las mismas características genéricas salvo la responsabilidad en cuanto a las sanciones por el

¹⁸ Previa a su modificación por el artículo 3 de la Ley 2160 de 2021.

¹⁹ Sentencia del 29 de abril de 2010, exp. 16883, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia (E).

²⁰ 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 *eiusdem*). 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».



incumplimiento de la propuesta o el contrato, no es viable acoger la primera interpretación de la norma, en el sentido de considerar que los consorcios deberán cumplir el deber formal a través de cada uno de sus socios, mientras que en la unión temporal el obligado será el representante del acuerdo; justamente cuando la diferencia entre una y otra figura está dada «para efectos de esta ley [80 de 1993]», y no para aspectos impositivos.

Por tales razones, en criterio de la Sala, cuando el segundo inciso del párrafo 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.

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.

Para resolver el presente caso, se encuentran probados los siguientes hechos relevantes:

El 22 de marzo de 2012, las sucursales colombianas de HYUNDAI ENGINEERING CO LTD, ACCIONA AGUA S.A.U. y HYUNDAI ENGINEERING & CONSTRUCTION CO LTD suscribieron el acuerdo consorcial que dio origen al Consorcio Aguas de Aburrá HHA²¹, fijándose como porcentaje de participación de la última sociedad el 45%, hecho no discutido.

Los días 27 de abril de 2017, 25 de abril de 2018, 5 de abril de 2019 y 28 de mayo de 2020, el representante legal del referido consorcio presentó las declaraciones del ICA en el municipio de Bello, por las vigencias 2016, 2017, 2018 y 2019, respectivamente. La información contenida en esos denuncios puede resumirse así²²:

Periodo	Ingresos ordinarios y extraordinarios en municipio de Bello	Total impuesto a cargo ²³
2016	286.186.067.000	2.741.938.100
2017	111.179.012.000	1.148.468.000
2018	69.697.745.000	770.859.000
2019	119.380.684.000	1.302.564.000

El 27 de abril de 2021, el municipio de Bello expidió el emplazamiento para declarar nro. 215, en relación con el ICA a cargo de HYUNDAI ENGINEERING & CONSTRUCTION CO LTD SUCURSAL COLOMBIANA, por los periodos de 2016 a 2019.

²¹ Índice 2 de Samai. Archivo: «ED_DEMANDAY_002DEMANDAYANEXOSPD». Págs. 342 a 350.

²² *Ibidem*. Págs. 58 y 81 a 83.

²³ Valor que resulta de la suma de las casillas 17 «total impuesto de Industria y Comercio» y 18 «total impuesto complementario de Avisos y Tableros» (en el formulario de la vigencia 2016). En los demás periodos, corresponde al valor de la casilla 25 «total impuesto a cargo».



En la respuesta a dicho emplazamiento²⁴, la demandante manifestó que «con el único fin de precaver los efectos adversos de un resultado en contra en un procedimiento de aforo, presentaremos las declaraciones de la Sucursal por los años emplazados, no obstante, advertimos que dichas declaraciones deben ser analizadas conjuntamente con las presentadas por el consorcio, porque lo que de ninguna manera puede suceder es que el impuesto deba ser pagado por ambos».

El 17 de septiembre de 2021, la demandante presentó las declaraciones privadas del ICA por los referidos periodos, registrando la siguiente información:

Periodo	Ingresos ordinarios y extraordinarios en Bello	(-) Devoluciones, rebajas, descuentos	(-) Exportaciones y venta de activos fijos	(-) Actividades excluidas o no sujetas	Ingresos gravables	Total impuesto a cargo	Sanción por extemporaneidad
2016	128.783.730.000	3.333.914.000	0	125.449.816.000	0	0	121.000
2017	50.030.555.000	952.129.000	0	49.078.426.000	0	0	121.000
2018	31.363.985.000	455.649.000	0	30.908.336.000	0	0	121.000
2019	53.721.308.000	119.210.000	598.000	53.601.500.000	0	0	121.000

El 27 de octubre de 2021, la Dirección Administrativa de Rentas de Bello profirió las resoluciones nros. 0021, 0022, 0023 y 0024, por las cuales propuso modificar las declaraciones privadas del ICA presentadas por los periodos 2016, 2017, 2018 y 2019, respectivamente, en el sentido de rechazar los «ingresos por otras actividades excluidas o no sujetas», determinando los siguientes mayores valores a pagar:

Periodo	Impuesto a cargo	Sanción por inexactitud	Sanción por extemporaneidad
2016	1.292.133.000	1.292.133.000	2.584.145.000
2017	505.508.000	505.508.000	1.010.895.000
2018	318.356.000	318.356.000	636.591.000
2019	552.095.000	552.095.000	883.231.000

Previa respuesta a los anteriores actos, la citada dependencia expidió las resoluciones nros. 253, 254, 255 y 256 del 22 de julio de 2022, mediante las cuales practicó liquidación oficial de revisión a las declaraciones del ICA, en los términos de los requerimientos especiales.

En el asunto bajo examen, el objeto de la apelación del municipio consiste en que **la obligación de declarar el ICA le correspondía a cada uno de los integrantes del Consorcio Aguas de Aburrá HHA, no a su representante y, bajo ese razonamiento, a su juicio procede la adición de ingresos gravados al consorciado, en tanto** «se estaba cuestionando unas exclusiones efectuadas por el sujeto pasivo, a pesar de que había desarrollado actividades en esta jurisdicción, percibió ingresos y debía declarar pagar el impuesto correspondiente, por ser el obligado de conformidad con el marco normativo vigente»²⁵.

Al respecto, basta con señalar que, según lo analizado en esta providencia, de conformidad con el parágrafo 2º del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, la obligación

²⁴ En la respuesta la demandante se refiere al emplazamiento nro. 377 del 27 de julio de 2021. En todo caso, se trata de argumentos replicados en la demanda. Índice 2 de Samai. Carpeta: «011ED_CONTESTACI_011EXPEADMINISTRATIV». Archivo: «RESPUESTA A EMPLAZAMIENTO HYUNDAI 900387909», pág. 4.

²⁵ Pág. 11 del recurso de apelación.



formal de declarar el ICA recae en el representante de la figura contractual, como acaeció en este asunto, no en sus partícipes.

En todo caso, obsérvese que los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el municipio de Bello, declarados por la demandante, corresponden a su porcentaje de participación (45%) sobre los realizados mediante el consorcio, tal como se evidencia a continuación:

Periodo	Ingresos brutos en Bello declarados por el consorcio	Ingresos brutos en Bello declarados por la demandante	Ingresos realizados por la demandante mediante el consorcio (45%)
2016	286.186.067.000	128.783.730.000	128.783.730.150
2017	111.179.012.000	50.030.555.000	50.030.555.400
2018	69.697.745.000	31.363.985.000	31.363.985.250
2019	119.380.684.000	53.721.308.000	53.721.307.800

De esa forma, se probó que, sobre los ingresos realizados por la demandante a través del consorcio, dicho ente asociativo ya tributó en sus respectivas declaraciones, de ahí que no proceda la adición de sumas gravadas a la consorciada, puesto que 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*».

Ahora, si bien el municipio sostuvo en la apelación que «*era más adecuado que los deberes sustanciales y formales en los Consorcios los cumpliera cada uno de los integrantes, teniendo en cuenta que cualquier omisión o incumplimiento de terceras personas (representante legal) generaría responsabilidades solidarias, mientras que en la Unión Temporal esto no conllevaría consecuencias tan gravosas por cuanto se responde proporcionalmente por la participación*»²⁶, se reitera que dicho régimen de responsabilidad está previsto para efectos de la Ley 80 de 1993 -en los términos del artículo 7 de ese cuerpo normativo- mientras que, para fines fiscales, el artículo 794 del ET determinó la responsabilidad solidaria de los «*copartícipes, asociados [...] y consorciados*» por 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*», sin que el ordenamiento jurídico tributario hubiese establecido distinción alguna entre ambas figuras, para tales propósitos.

Las anteriores razones son suficientes para desestimar el recurso de apelación de la demandada y confirmar la sentencia apelada que anuló los actos administrativos demandados, pero por las razones expuestas en esta providencia.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 (num. 8) del Código General del Proceso, no se condenará en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas.

²⁶ Pág. 9 del recurso de apelación.



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 del 31 de agosto de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse en la opción «validador de documentos» dispuesta en <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>