



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

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., quince (15) de septiembre de dos mil veintidós (2022)**

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	73001-23-33-000-2016-00500-01 (26532)
<b>Demandante</b>	UNIÓN TEMPORAL SEGUNDO CENTENARIO
<b>Demandado</b>	MUNICIPIO DE CAJAMARCA
<b>Temas</b>	Impuesto de industria y comercio. Uniones temporales. Sujeción pasiva.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada, contra la sentencia del 29 de julio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, que decidió lo siguiente (fls.783 a 795).

*“PRIMERO. - DECLARAR la nulidad de la liquidación de aforo No. 188 A-39 del 28 de marzo de 2016 y la Resolución No. R-S-188-39 del 28 de marzo de 2016 emitidas por concepto del impuesto de industria y comercio del año gravable 2009, por parte de la Secretaría de Hacienda Municipal de Cajamarca.*

*SEGUNDO. - A título de restablecimiento del derecho, se ordena a la entidad demandada, proceda a levantar las medidas cautelares consistentes en el embargo de las cuentas de la Unión Temporal Segundo Centenario, al no ser sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.*

*TERCERO. - Condenar en costas a la parte demandada. Para el efecto, se fija como agencias en derecho la suma equivalente a un (1) salario mínimo mensual legal vigente, según lo señalado en precedencia. Líquidense por secretaría.*

*CUARTO. - Por secretaría líquidense los gastos del proceso y si hubiere remanentes, DEVUÉLVASE a la parte demandante.*

*QUINTO. - Una vez en firme, archívese el expediente”*

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

La Unión Temporal Segundo Centenario se conformó con la finalidad de celebrar y ejecutar el contrato estatal Nro. 3460 de 2008, cuyas obras serían realizadas en los municipios de Cajamarca y Calarcá.

Previo emplazamiento para declarar, mediante la Resolución Nro. R-S-188-38 del 28 de marzo de 2016, el municipio de Cajamarca impuso a la unión temporal sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio correspondiente a la vigencia 2008, en la suma de \$576.841.591.

En la misma fecha, la Administración profirió la Liquidación de Aforo Nro. 188-38, en la que determinó el impuesto a cargo de la unión temporal por el año 2008 en cuantía de \$199.010.349.

Mediante la Resolución PFGC-R-023 de “Febrero 21 del 2016 (sic)”, el municipio declaró



la prescripción de la acción de cobro del impuesto de industria y comercio correspondiente a la vigencia 2008<sup>1</sup>.

De manera simultánea al anterior procedimiento, y previa expedición de emplazamiento para declarar, la Administración expidió la Resolución Nro. R-S-188-39 del 28 de marzo de 2016, mediante la cual sancionó a la unión temporal por no declarar ICA por la vigencia 2009, en la suma de \$1.758.203.106. Y en esa fecha, el municipio expidió la Liquidación de Aforo Nro. 188A-39, en la que determinó el gravamen a cargo de la unión temporal por el año 2009, en la suma de \$606.580.072.

Contra las anteriores actuaciones administrativas no se interpuso recurso, según el demandante, a causa de una indebida notificación.

## 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 (fl.115):

1. *Se declare la nulidad del acto administrativo conformado por la Liquidación de Aforo No. 188-38 y (sic) Resolución Sanción por no declarar No. R-S-188-38 ambos con fecha 28 de marzo de 2016 mediante los cuales la Secretaría de Hacienda del Municipio de Cajamarca resolvió una sanción y liquidación por concepto de Impuesto de Industria y Comercio contra mi mandante por el año gravable 2008.*
2. *Se declare la nulidad del acto administrativo conformado por la Liquidación de Aforo No. 188A-39 y (sic) Resolución Sanción por no declarar No. R-S-188-39 ambos con fecha 28 de marzo de 2016 mediante los cuales la Secretaría de Hacienda del Municipio de Cajamarca resolvió una sanción y liquidación por concepto de Impuesto de Industria y Comercio contra mi mandante por año gravable 2009.*
3. *Se ordene la Suspensión Provisional de los actos demandados con fundamento en las normas violadas, concepto de la violación y los hechos de la demanda.*
4. *Se declare la prescripción de los actos demandados.*
5. *Se declare que la Unión Temporal Segundo Centenario NIT 900.257.399-1, no es sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio de conformidad con el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, artículo modificado por el artículo 177 de la Ley 1607 de 2012.*
6. *Se declare que existió violación al debido proceso por parte del municipio al adelantar las actuaciones a (sic) dirección procesal diferente a la informada en los recursos de reconsideración presentado por mi mandante en relación con los años gravables 2008 y 2009.*
7. *En virtud de la declaratoria de nulidad de los actos antes mencionados, y a título de restablecimiento del derecho se ordene el levantamiento de las medidas cautelares consistente en el embargo de cuentas de la Unión Temporal Segundo Centenario NIT 900.257.399-1, sin ser sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio de conformidad con el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, artículo modificado por el artículo 177 de la Ley 1607 de 2012."*

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 29 de la

<sup>1</sup> En el acto se explica que la declaratoria de prescripción se hace por el proceso de saneamiento fiscal de la administración y la implementación del programa de fiscalización expedido mediante Resolución No. PFGC-R-001 del 25 de febrero de 2016.



Constitución Política; 564, 638, 717 y 720 del Estatuto Tributario; 32 de la Ley 14 de 1983; 59 de la Ley 788 de 2002; 54 de la Ley 1430 de 2010 (modificado por el artículo 177 de la Ley 1607 de 2012). Los cargos de nulidad se resumen así:

### **1. Las uniones temporales no son sujetos pasivos del ICA**

Sostuvo que de conformidad con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 y la jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>2</sup>, los consorcios y las uniones temporales no son sujetos pasivos del ICA, sino las personas miembros de este tipo de asociaciones, cuando realizan el hecho generador y hasta el monto de su participación e ingresos en la respectiva jurisdicción. Lo anterior, se encuentra en concordancia con lo previsto en el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, modificado por el artículo 177 de la Ley 1607 de 2012, el cual establece que los integrantes de las uniones temporales son los sujetos pasivos de los impuestos territoriales.

Precisó que las uniones temporales no son personas jurídicas, ni sociedades de hecho y, por tanto, no se encuentran dentro de los sujetos pasivos del tributo señalados en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983. Que por esa razón, el municipio carecía de competencia para proferir las resoluciones sancionatorias y las liquidaciones de aforo.

Puso de presente el artículo 18 del Estatuto Tributario, para señalar que dicha norma coincide con su posición relacionada con que las uniones temporales no tienen obligaciones tributarias, sino que ello se encuentra en cabeza de sus miembros.

### **2. Prescripción de las liquidaciones oficiales y de las resoluciones sancionatorias demandadas**

Señaló que con fundamento en el artículo 638 y 717 del Estatuto Tributario, los actos sancionatorios y las liquidaciones de aforo, debieron proferirse dentro de los 5 años siguientes al vencimiento del plazo para declarar. Lo que no se presentó en este caso, toda vez que para los años gravables 2008 y 2009, el plazo para declarar ICA vencía los días 31 de marzo de 2009 y 31 de marzo de 2010, respectivamente, no obstante, los actos demandados fueron expedidos el 28 de marzo de 2016, es decir, por fuera del término legal.

De igual manera, de conformidad con el artículo 643 del Estatuto, antes de proferir las liquidaciones de aforo, la administración debió notificar las resoluciones sanción y esperar que estuvieran en firme, exigencia que tampoco fue cumplida por la Administración.

Contrario a lo expuesto, el municipio en el año 2016 profirió la resolución sanción y ordenó embargos a la unión temporal, con lo cual afectó claramente a la actora pese a no ser sujeto pasivo del impuesto.

### **3. Violación al debido proceso por desconocimiento de la dirección procesal y la dirección informada en el RUT**

Discutió que la demandada no envió las notificaciones de los actos demandados a la dirección procesal “Carrera 47 N° 91-18 Barrio la Castellana Bogotá D.C.” informada por

<sup>2</sup> Sobre el asunto citó las sentencias del 29 de junio de 2006, exp.14330, C.P. Juan Ángel Palacio y del 26 de marzo de 2009, exp.16782, C.P. Ligia López Díaz.



la unión temporal, siendo evidente la vulneración al debido proceso y la consecuente nulidad de los actos demandados.

Adujo que el artículo 564 del Estatuto Tributario establece el deber a la administración de notificar sus decisiones a la dirección procesal del contribuyente por tratarse de una dirección especial, la cual además, corresponde a la misma informada en el RUT.

Agregó que en la guía de envío de las resoluciones sanción se observa como ciudad de origen Armenia (Quindío), no obstante que los documentos habían sido proferidos por el municipio de Cajamarca, lo cual denota que los asesores de la entidad realizaban sus actuaciones por fuera del municipio, situación que fue puesta en conocimiento de la Procuraduría General de la Nación.

Sostuvo que de conformidad con el artículo 61 del Decreto 019 de 2012, las notificaciones devueltas realizadas a una dirección diferente a la informada en el RUT, deben ser remitidas a la dirección correcta. De manera que, el municipio debió remitir la notificación a la dirección registrada en el RUT, por lo que al no hacerlo vulneró el debido proceso de la unión temporal, quien hubiera podido dar respuesta e interponer recursos de reconsideración informando la no sujeción pasiva al ICA de este tipo de asociaciones.

#### **4. Violación al debido proceso por expedir las resoluciones sancionatorias en forma simultánea con las liquidaciones oficiales**

Discutió que la demandada expidió simultáneamente las resoluciones sancionatorias con las liquidaciones oficiales, lo que vulnera el derecho al debido proceso por adelantar el procedimiento tributario como un “proceso express”, sin importar que en virtud de lo dispuesto en los artículos 712, 717 y 719 del Estatuto Tributario, las resoluciones sanción debían estar en firme previo a que se concediera el recurso de reconsideración, es decir que debió otorgar dos meses para interponer los recursos de ley, y una vez en firme proceder a expedir la liquidación de aforo, lo cual no ocurrió en el presente caso<sup>3</sup>.

#### **5. Violación del debido proceso por no conceder el recurso de reconsideración en las liquidaciones oficiales demandadas**

Aseveró que constituye una violación al debido proceso que en las liquidaciones oficiales de los años gravables 2008 y 2009, el municipio no diera a la unión temporal la posibilidad de interponer el recurso de reconsideración, tal como lo prescribe el artículo 720 del Estatuto. Contrario a esto, en la parte resolutive de la liquidaciones, numeral tercero, se dispuso que contra ellas “no procede recurso alguno”, lo cual se puede verificar de su simple lectura.

#### **Oposición de la demanda**

La entidad demandada contravirtió las pretensiones de la demanda en los siguientes términos (fls.307 a 346):

Afirmó que en la ejecución del contrato de obra Nro. 3460 de 2008, durante los años 2008 y 2009, la demandante realizó actividades consistentes en estudios y diseños,

<sup>3</sup> Sobre este asunto refirió la sentencia del 3 de octubre de 2007, exp.15530, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.





gestión social y ambiental, y la construcción y operación del proyecto, las cuales generaron la obligación de pagar el ICA en el municipio.

Sostuvo que las declaraciones de ICA de los años 2010 a 2012 fueron presentadas a nombre de la unión temporal y suscritas por su representante actual.

Afirmó que el municipio siguió el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario para la determinación de la obligación a cargo de la demandante como contribuyente omiso del ICA, para lo cual puso en su conocimiento cada una de las actuaciones surtidas en su contra.

Sostuvo que en la vía administrativa la actora no desvirtuó la realización de las actividades sujetas al ICA, así como tampoco planteó el fenómeno de la prescripción extintiva de la obligación tributaria. Que en relación con los actos proferidos por el año gravable 2008 *“la administración de manera oficiosa, una vez verificado el estado del proceso declaró la prescripción de la acción de cobro del impuesto de industria y comercio para tal vigencia”*. Pero frente al período 2009, no había operado la prescripción, comoquiera que la administración adelantó todas las actuaciones dentro del término previsto en el artículo 817 del Estatuto Tributario.

Dijo que de conformidad con los artículos 637 y 638 del mencionado estatuto, los actos sancionatorios y liquidatorios pueden expedirse de manera conjunta o en el mismo acto o en acto separado, sin que se vulnere el debido proceso.

Sostuvo que, según los artículos 54 de la Ley 1430 de 2010 y 177 de la Ley 1607 de 2012, las uniones temporales son sujetos pasivos del ICA, en cabeza de su representante legal, por lo que no podía entenderse que los llamados a presentar las declaraciones fueran los integrantes de este tipo de asociaciones contractuales. En el párrafo 2º de estas normas, es clara la intención del legislador de endilgar al representante legal de las uniones temporales la responsabilidad de presentar las declaraciones de impuestos territoriales, entre estos, la de ICA, pues es a través de esa forma contractual que se realiza la actividad gravada con el tributo.

Así, en este caso, el responsable como contribuyente del ICA era el representante de la actora, por las actividades desarrolladas con ocasión al contrato de obra Nro. 3460 de 2008. Por esta misma razón, todos los actos fueron notificados a la dirección del representante de la unión temporal.

Que cuando el legislador estableció que estas formas contractuales debían declarar en cabeza de su representante, dejó por sentado que no tenían responsabilidad alguna de presentar la declaración los integrantes de dichos contratos. Además, la norma establece la responsabilidad tributaria, independientemente de que los consorcios y uniones temporales sean o no personas jurídicas o morales.

Puso de presente la sentencia de esta Sección del 21 de agosto de 2014 (exp.19248, C.P. Jorge Octavio Ramírez), para afirmar que la obligación de declarar y pagar el ICA surgía de la ejecución de actividades gravadas y no por la calidad del sujeto obligado, es decir, si era o no persona jurídica.

Que la legislación nacional había adoptado el criterio de que la capacidad jurídica no estaba estrictamente ligada a la personalidad, por lo que era dable encontrar situaciones donde se permitiera que entidades sin personería pudieran tener capacidad para ejercer derechos y contraer obligaciones, como por ejemplo los



consorcios y las uniones temporales, lo cual además encontraba respaldo en los artículos 53 y 54 de la Ley 1564 de 2012, así como en providencias de la Corte Constitucional (C-414 de 1994 y T-150 de 2016). Todo lo cual desvirtuaba las afirmaciones de la demandante relacionadas con la no sujeción pasiva al impuesto por no tratarse de una persona jurídica o moral, elemento que no era requisito sine qua non para tener tal calidad.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo del Tolima declaró la nulidad de los actos demandados que modificaron el impuesto de industria y comercio por el año 2009, y condenó en costas a la demandada, con fundamento en lo siguiente (fls.783 a 795):

Advirtió que no era necesario abordar el estudio de legalidad de los actos administrativos relacionados con el impuesto de industria y comercio del año 2008, por cuanto la Administración mediante la Resolución Nro. PFGC-R-023 había declarado la prescripción de la acción de cobro frente a dicho período gravable y el levantamiento de las inscripciones de las liquidaciones oficiales y sanciones, situación que incluso fue reconocida por la interesada en los alegatos de conclusión. De manera que, enfocó el estudio del caso sobre los actos demandados por el año 2009.

Seguidamente mencionó que de conformidad con las normas reguladoras del ICA, para que se causara el impuesto era necesario la concurrencia de sus elementos esenciales, es decir, la realización de la actividad gravada por una persona natural, jurídica o sociedad de hecho, y advirtió que en ninguno de estos sujetos encuadra las uniones temporales.

Citó la sentencia del Consejo de Estado del 26 de marzo de 2009, (exp.16782, C.P. Ligia López Díaz), en la cual se precisó que los consorcios no estaban sujetos al impuesto de industria y comercio, sino las personas naturales o jurídicas que lo integran. Adujo que, si bien en dicha sentencia el estudio del caso había girado en torno a los consorcios, lo mismo puede inferirse de las uniones temporales, en la medida que ambas figuras contractuales estaban reguladas por la misma norma, se conforman de igual manera y con finalidades idénticas, y su única diferencia radicaba en el grado de responsabilidad que debían asumir sus miembros.

De manera que, la actora no podía considerarse obligada a dicho gravamen por la vigencia 2009, dado que el legislador no les había otorgado esa calidad.

Aclaró que no era aplicable el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 que regula los sujetos pasivos de los impuestos territoriales en estas formas contractuales, porque es una norma posterior al inicio del procedimiento tributario analizado, esto es, el año 2009.

Indicó que no es necesario ahondar en los demás cargos alegados en la demanda, teniendo en cuenta que la actora no es sujeto pasivo del tributo, razón por la cual no era procedente el procedimiento iniciado por el municipio en su contra.

Por lo anterior anuló los actos demandados correspondientes a la liquidación y sanción por no declarar ICA por el período 2009 expedidos en contra de la actora, a título de restablecimiento del derecho ordenó a la demandada el levantamiento de las medidas cautelares consistentes en el embargo de las cuentas de la unión temporal.



Finalmente, de conformidad con el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011 condenó en costas a la Administración por el monto de un salario mínimo, siempre y cuando fueran acreditadas en el proceso.

### **Recurso de apelación**

La demandada apeló la sentencia de primera instancia, por lo que pasa a exponerse (fls.802 a 808):

Adujo que de conformidad con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, los sujetos pasivos son las personas jurídicas y sociedades de hecho que realizan el hecho gravado, independientemente de la naturaleza jurídica que ostentan, salvo en los supuestos contemplados como exención en el artículo 39 *ibidem*, entre los cuales no se encuentran las uniones temporales.

Que como lo ha señalado el Consejo de Estado<sup>4</sup>, no es necesario dilucidar la naturaleza jurídica de las entidades que realizan alguna actividad gravada con ICA, así como tampoco su ánimo de lucro en la prestación de los servicios o actividades, debido a que no es un aspecto que distinguiera la ley en el hecho generador. De manera que, para determinar la sujeción de una persona debía examinarse el origen de sus ingresos y si estos provenían habitual u ocasionalmente del ejercicio de alguna de las actividades objeto del mismo, salvo las excepciones previstas en la ley.

Explicó que *"cuando los consorcios y uniones temporales sean declarantes del impuesto de industria y comercio por actividades diferentes a las desarrolladas a través de la forma contractual, dentro de su liquidación del impuesto de industria y comercio deducirán de la base gravable el monto declarado por parte del consorcio o unión temporal (sic)".* Para dicho fin, el representante legal de esos contratos debe certificar a cada uno de los consorciados, socios o partícipes el monto de los ingresos gravados que les corresponda de acuerdo con su participación.

Puso de presente que, en la sentencia C-414 de 1994 de la Corte Constitucional, se precisó la naturaleza de las uniones temporales y los consorcios, y se explicó que en materia tributaria también se tiene como responsables a sujetos que no gozan de personería jurídica. Posición reiterada en la sentencia T-150 de 2016.

También invocó la sentencia de unificación de esta Corporación del 25 de septiembre de 2013 (exp. 19993), de la que se podía inferir que los consorcios y las uniones temporales gozaban por expresa disposición de la ley de capacidad jurídica, aunque respecto de ellos no se configurara la personalidad jurídica, razón por la cual estaban enmarcadas dentro de la descripción del artículo 32 de la Ley 14 de 1983.

Que por lo anterior, se revoque la sentencia de primera instancia, y en su lugar, se declare la legalidad de los actos administrativos correspondientes a la vigencia fiscal 2009.

### **Oposición a la apelación**

La demandante no se pronunció sobre la apelación dentro del plazo previsto en el numeral 4 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo

<sup>4</sup> Sección Cuarta. Sentencia del 6 de mayo de 2004, exp.13345, C.P. Juan Ángel Hincapie



Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

## Ministerio Público

El agente del Ministerio Público no se pronunció sobre el asunto.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad de la resolución sanción por no declarar y la liquidación oficial de aforo del 28 de marzo de 2016 en relación con el impuesto de industria y comercio de la vigencia fiscal 2009.

Se pone de presente que el Tribunal no abordó el estudio de legalidad de los actos demandados por el año gravable 2008, debido a la declaratoria de prescripción realizada por el municipio sobre ese período, decisión que no fue apelada por ninguna de las partes, razón por la cual la Sala no hará pronunciamiento alguno a este respecto. Así mismo, se advierte que la condena en costas impuesta por el Tribunal a la parte demandada no fue discutida por ésta en el recurso de apelación, por lo que se mantendrá la decisión adoptada en la sentencia de primera instancia.

Conforme con lo anterior, el problema jurídico se centra en determinar si la Unión Temporal Segundo Centenario era sujeto pasivo, y por tanto, tenía la obligación de declarar y pagar el impuesto de industria y comercio por el año gravable 2009.

### 1. Sujeción pasiva de ICA

El Tribunal le dio la razón al demandante, en el sentido de considerar que la unión temporal no era sujeto pasivo del tributo, porque esa condición no había sido atribuida por el legislador a esta figura contractual.

El municipio apeló la sentencia bajo el argumento de que la unión temporal estaba en la obligación de declarar y pagar el ICA en su jurisdicción, independiente de su naturaleza jurídica, toda vez que se trataba de aspectos que no fueron distinguidos por la ley. Además, conforme con las sentencias de la Corte Constitucional C-414 de 1994 y T-150 de 2016, y la sentencia de unificación del Consejo de Estado del 25 de septiembre de 2013 (exp. 19993), este tipo de asociaciones gozan de capacidad jurídica aunque respecto de ellas no se configure la personalidad jurídica, razón por la cual considera que están enmarcadas en la descripción del artículo 32 de la Ley 14 de 1983.

En el caso analizado, partirá la Sala de advertir que para el caso, no resulta aplicable la Ley 1430 de 2010 que introdujo a las uniones temporales como declarantes de los impuestos municipales y departamentales, en tanto la misma, fue publicada el 29 de diciembre de 2010 (Diario Oficial Nro. 47.937). Para el año 2009, la obligación tributaria estaba regulada por el artículo 32 de la Ley 14 de 1983<sup>5</sup>, por lo que será bajo tales previsiones que se adelantará el análisis.

A partir de lo anterior, se observa que la Ley 14 de 1983, en su artículo 32 determina como sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, las personas naturales,

<sup>5</sup> Adicionalmente, se precisa que de acuerdo con la Resolución sanción por no declarar, el plazo para declarar el impuesto de industria y comercio del año 2009 vencía el último día hábil del mes de marzo del año 2010, según el artículo 30 del Acuerdo Nro. 005 de 2005 (fl 41).





jurídicas o sociedades de hecho, así:

*“ARTÍCULO 32.- El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, **por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho**, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.”* (Énfasis de la Sala).

Por su parte, el Decreto 1333 de 1986 “Por el cual se expide el Código de Régimen Municipal”, en su artículo 195 recopila esta disposición en iguales términos.

Ahora bien, esta Sección<sup>6</sup>, estudió la sujeción pasiva, y precisó que solo ostentan esta calidad los sujetos que expresamente consagra la Ley, para lo cual citó como fundamento los siguientes precedentes jurisprudenciales:

*“En sentencia del 5 de febrero de 2009 exp. 16261 C.P Martha Teresa Briceño de Valencia se expuso:*

*“De estas disposiciones [ artículo 153 del Decreto Ley 1421 de 1993 y artículo 32 de la Ley 14 de 1983] se extraen dos elementos esenciales para que se cause el impuesto de industria y comercio; el primero, que se realice cualquier actividad industrial, comercial o de servicios; y segundo, que la realice una persona natural, jurídica o una sociedad de hecho, de manera que **el impuesto no se causa sólo porque se realice una actividad gravada, sino que debe concurrir la calidad de sujeto pasivo del tributo quien la realiza.***

*Estos elementos han sido dispuestos por el legislador de manera privativa, conforme al principio de legalidad de los tributos previsto en el artículo 150-12 de la Constitución Política, en concordancia con el 338 ibídem, que reservó con exclusividad para los cuerpos colegiados de elección popular la facultad de imponer tributos así: “En tiempo de paz, solamente el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales”.*

*El principio de legalidad busca uniformidad de los tributos locales con el fin de garantizar una igualdad, no sólo, en el tratamiento tributario de las actividades gravadas en los diferentes departamentos y municipios, es decir, equidad para todos los contribuyentes, sino, también para los recursos locales”.*

*Igualmente, en Sentencia del 21 de agosto de 2014 exp. 19248 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, se manifestó que los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio están definidos por norma legal previa y, sólo lo son las personas naturales, las personas jurídicas y las sociedades de hecho, sin que puedan los Concejos Municipales, a riesgo de nulidad, establecer otros “contribuyentes” que no encajen dentro de los conceptos mencionados. Así las cosas, se concluyó en dicha providencia que no pueden las entidades territoriales, en virtud del principio de legalidad tributaria, constituir como sujetos pasivos del tributo a otro tipo de sujetos o patrimonios no contemplados en la norma.*

Recientemente, en sentencia del 4 de octubre de 2018, exp 21292 C.P Stella Jeannette Carvajal, la Sala se pronunció en los siguientes términos:

*“El artículo 32 de la Ley 14 de 1983, establece que el impuesto de industria y comercio «recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, **por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho**, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, como establecimientos de comercio o sin ellos». De esta disposición se extraen dos elementos esenciales para que se cause el impuesto de industria y comercio: (i) la realización de actividad industrial, comercial o de servicios*

<sup>6</sup> Sentencia del 25 de febrero de 2021, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, exp. 23745.



y (ii) que la realice una persona natural, jurídica o una sociedad de hecho, de manera que el impuesto no se causa solo porque se realice una actividad gravada, sino que debe concurrir la calidad de **sujeto pasivo** del tributo de quien la realiza.

La Sala ha precisado que no le es dable a las entidades territoriales, en virtud del principio de legalidad tributaria, constituir como sujetos pasivos del tributo a otro tipo de sujetos o patrimonios no contemplados en la norma.

Igualmente ha sostenido la Sección que los patrimonios autónomos, conforme con la Ley 14 de 1983, no son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, «ya que no tienen la calidad de personas ni de sociedades de hecho, pues son, como su nombre lo indica, un conjunto de bienes que no están vinculados a un sujeto de derecho».

Igualmente esta Sección<sup>7</sup> también se pronunció sobre la sujeción pasiva de los consorcios en el impuesto de industria y comercio, análisis realizado bajo supuestos en los que no estaba vigente la Ley 1430 de 2010, como corresponde al caso analizado. En esa oportunidad se señaló:

*“En consecuencia, a pesar de que en ocasiones a los consorcios se les ha dado el tratamiento de sociedades de hecho, porque conforme al parágrafo 3° del artículo 7° de la Ley 80 de 1993, es posible crear una sociedad con la única finalidad de presentar una propuesta, celebrar y ejecutar un contrato estatal, lo cierto es que no constituyen un contrato de sociedad, sino un instrumento de colaboración económica entre las empresas para distribuir riesgos financieros y tecnológicos, debido a que fundamentalmente no se presenta el elemento esencial del contrato societario, affectio societatis, es decir, el propósito de asociación en una empresa común, con aportes recíprocos, y la intención de repartir entre sí las ganancias o pérdidas que resulten.*

(...)

*De otra parte, tampoco se puede desconocer que la intención del legislador cuando ha gravado a los consorcios, ha sido hacerlo de manera expresa y no por vía analógica asimilándolo a las sociedades de hecho, como ocurre en el caso del artículo 66 de la Ley 488 de 1998, que adicionó el artículo 437 del Estatuto Tributario Nacional<sup>15</sup>.*

*En consecuencia, la Sala ha reiterado<sup>16</sup> que los consorcios no se pueden confundir con sociedades de hecho, no son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio y no están obligados a declarar, ni a pagar suma alguna por tal concepto. Los sujetos pasivos en consecuencia, son las personas naturales o jurídicas que lo integran.*

Dado que la sujeción pasiva del tributo debe estar establecida previamente en la ley, no puede extenderse a sujetos no previstos en la norma que regula dicho elemento de la obligación tributaria.

De acuerdo con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio son las “personas naturales, jurídicas o sociedad de hecho”, entre las cuales no se encuentra la unión temporal, porque se trata de un conjunto de personas que presentan una misma propuesta para celebrar y ejecutar un contrato con una entidad pública<sup>8</sup>, la cual no puede asimilarse a una sociedad de hecho, en tanto dichas uniones no tienen ánimo societario, como fue precisado en el citado precedente jurisprudencial.

La Sala aclara que si bien como lo sostiene el apelante, el hecho de que las uniones temporales no tengan personalidad jurídica no impide que sean sujetos pasivos de los tributos, pues la ley tributaria ha establecido en algunos casos la sujeción pasiva a entes sin personalidad jurídica, como ocurre en el ICA con las sociedades de hecho, y con las Uniones Temporales, a partir de la expedición de la Ley 1430 de

<sup>7</sup> Sentencia del 26 de marzo de 2009, C.P. Ligia López Díaz, exp. 16782.

<sup>8</sup> Ley 80 de 1993, artículo 7, numeral 7.



2010 y Ley 1607 de 2012, para citar algunos ejemplos; sin embargo, para que esto ocurra, es menester que así lo prevea expresamente la ley, lo cual no resulta predicable respecto de las Uniones temporales en materia del impuesto de industria y comercio del año gravable 2009.

Así las cosas, como las uniones temporales no calificaban como personas naturales, jurídicas, ni como sociedades de hecho, tampoco tenían la condición de sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio.

Al no configurarse sujeción pasiva por parte de la Unión Temporal Segundo Centenario para el año 2009, no eran procedentes los actos acusados, puesto que no se puede imponer la obligación de declarar y pagar un impuesto a aquel a quien la ley no ha determinado como sujeto pasivo.

Por lo expuesto, no prospera el recurso de apelación de la parte demandada.

En consecuencia, la Sala confirma la sentencia de primera instancia.

Finalmente no habrá condena en costas o expensas del proceso en esta instancia, en razón a que en el proceso no se comprobó su causación como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, norma aplicable por remisión expresa 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. **Confirmar** la sentencia apelada del 29 de julio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima.
2. Sin condena en costas en esta 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)  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**