CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., primero (1) de octubre de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	05001-23-33-000-2022-01239-01 (30765)
Demandante	ACCIONA AGUA S.A. U. SUCURSAL COLOMBIA
Demandada	MUNICIPIO DE BELLO
Temas	Impuesto de industria y comercio. Sujeción pasiva de consorcios. Deberes formales. Interpretación del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010. Reiteración jurisprudencial. Condena en costas.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sección decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 15 de agosto de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta de Decisión, que resolvió lo siguiente[1]:

> **PRIMERO:** Se declara la nulidad de las Resoluciones No. 243, No. 246, No. 247 y 248, todas del 22 de julio de 2022, expedidas por la Dirección Administrativa de Rentas del Municipio de Bello, a través de las cuales se practicaron liquidaciones oficiales de Revisión. Lo anterior atendiendo a cada uno de los argumentos que sirvieron de fundamento a la presente decisión.
>
> **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 Acciona Agua S.A.U. Sucursal Colombia y se dispone que no está obligada a pagar las sumas liquidadas consignadas 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 parte vencida, de conformidad con los parámetros definidos en la parte motiva de esta sentencia.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Con ocasión del emplazamiento para declarar proferido por la demandada, ACCIONA AGUA S.A. U SUCURSAL COLOMBIA presentó en el municipio de Bello (Antioquia) las declaraciones del impuesto de industria y comercio (ICA) por los periodos 2016 a 2019, en las que registró como actividades no sujetas los ingresos obtenidos por su participación en el Consorcio AGUAS DE ABURRA HHA, sin liquidar impuesto a cargo, determinando únicamente la sanción por extemporaneidad.

Previa expedición de requerimientos especiales y su respuesta, el demandado expidió las resoluciones 243, 246, 247, y 248 del 22 de julio de 2022, en las que modificó las declaraciones privadas para reclasificar los ingresos por actividades no sujetas en ingresos gravados en el municipio, lo que llevó a determinar un impuesto

[1] Samai. Índice 2. Expediente digital. 1ED_EXPEDIENTE_C01Principalrar (rar) PDF sentencia.

a cargo e imponer la sanción por inexactitud. Además, recalculó la sanción por extemporaneidad al 10% del impuesto determinado.

El contribuyente prescindió del recurso de reconsideración y presentó demanda *per saltum*.

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[2]:

> **PRINCIPAL:** Que se anule la Resolución No. 243 del 22 de julio de 2022; la Resolución No. 246 del 22 de julio de 2022, la Resolución No. 247 del 22 de julio de 2022 y la Resolución No. 248 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 este 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 Consorcio declaró y pagó en su totalidad el 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 de 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 **normas violadas** los artículos 4, 228 y 338 de la Constitución Política; 148 de la Ley 1437 de 2011; 594 numeral 2, 742 y 745 del Estatuto Tributario; 32 de la Ley 14 de 1983; 54 de la Ley 1430 de 2010; y 344 de la Ley 1819 de 2016 bajo el siguiente **concepto de violación**:

Cuestionó que el municipio grave **los ingresos obtenidos por su participación en el consorcio** y desconozca que provienen de actividades no sujetas, pese a que probó que esa figura presentó las declaraciones con pago por los años fiscalizados.

Sostuvo que la administración interpretó de manera errónea el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, pues esa norma establece que los sujetos pasivos del ICA son los consorciados, mientras que los consorcios son los llamados a cumplir los deberes sustanciales y formales derivados de la realización de actividades gravadas, sin que ello implique una modificación de la sujeción pasiva del tributo. Consideró errado

[2] Samai. Índice 2. Expediente digital. 1ED_EXPEDIENTE_C01Principalrar (rar) PDF demanda.

que el municipio desconociera las declaraciones presentadas por los consorcios, para atribuir a los integrantes los ingresos sobre los cuales ya se tributó.[3]

Precisó que se probó que el consorcio presentó y pagó el ICA por los años gravables 2012 a 2020 y que, el municipio ha fiscalizado al consorcio sin haberle planteado que sus declaraciones no tenían efectos; también le ha reconocido retenciones, pagos en exceso y le ha proferido estados de cuenta, con lo cual ha validado el actuar de esta asociación como responsable del ICA. Incluso, el formulario de ICA incluye la designación «Es consorcio o Unión Temporal».

Presentó un comparativo de los ingresos obtenidos por el consorcio y por ella a través de esa figura y concluyó que sus ingresos corresponden a los que el demandado pretende adicionar, aun cuando ya fueron declarados por el consorcio.

Indicó que el desconocimiento de la deducción de los ingresos que ya fueron objeto del gravamen implica la vulneración a la **prohibición de doble tributación,** pues sobre un mismo hecho generador se pretende el cobro de un tributo que ya fue pagado.

Advirtió una violación a los **principios de confianza legítima, seguridad jurídica y buena fe**, pues el municipio «avaló y legitimó» al consorcio como responsable de los derechos sustanciales y formales respecto del ICA en su jurisdicción en todos los períodos aquí discutidos, en tanto: *i)* lo designó como autorretenedor en los años 2019 y 2020; *ii)* indicó que adeuda sumas por concepto de ICA; *iii)* le reconoció retenciones, expedido facturas, estados de cuenta, y pagos en exceso. Puso de presente la teoría de la prohibición de actuar en contra de su propio acto[4] y consideró improcedente que el municipio imponga en los actos **sanciones** que ya fueron indebidamente pagadas y señaló que era procedente la devolución de estas, en la medida que dichos pagos fueron realizados sin que existiera causa legal.

Solicitó la aplicación de la **excepción de ilegalidad y de inconstitucionalidad** respecto del artículo 32 del Acuerdo 024 de 2017, expedido por el Concejo Municipal de Bello, que prevé que, frente a las actividades realizadas a través de consorcios, el obligado al cumplimiento de los deberes formales es el consorciado, lo cual contraría la Ley 1430 de 2010 y las facultades constitucionales de las entidades territoriales, pues ellas no pueden modificar el sujeto pasivo del tributo. Señaló que dicha norma solo sería aplicable a partir del año 2018, por el principio de irretroactividad tributaria.

Solicitó que se **declaren ineficaces las declaraciones** de la sociedad, pues solo fueron presentadas para evitar un procedimiento de aforo y por recomendación de la Secretaría de Hacienda del municipio, pero fueron presentadas por un sujeto no obligado, por lo que no surten efectos legales[5].

Sostuvo que los requerimientos especiales incurren en **falta de motivación,** en tanto no explican el indicio de inexactitud que llevó a la adición de ingresos, y tampoco se sustentan en pruebas eficaces que desvirtúen la declaración y pago del ICA por parte del consorcio; lo cual configura una vulneración al derecho de defensa.

Dijo que la **sanción por inexactitud** es improcedente, porque no se presenta una

[3] Mencionó las sentencias del Consejo de Estado. Sección Cuarta del 25 de febrero de 2021, exp 23745; y del 19 de noviembre de 2020, exp 23486, M.P. Milton Chaves García. Así como el concepto del Departamento Administrativo de la Función Pública 034310 de 2016, el Oficio 2-2017-018315 del 13 de junio de 2017, y el boletín de prensa del 15 octubre de 2019 de la Secretaría de Hacienda de Bogotá.
[4] Citó la sentencia de tutela de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, del 17 de marzo de 2016, exp 2015-01573-00, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
[5] Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 29 de abril de 2021, exp 25330.

omisión de ingresos, y porque, entre las dos partes existía una diferencia de criterios en la interpretación de la Ley 1430 de 2010.

Oposición de la demanda

El **Municipio de Bello** controvirtió las pretensiones de la demanda por lo siguiente[6]:

Expuso que con la Ley 1430 de 2010 la sujeción pasiva del ICA para actividades desarrolladas a través de **consorcios** quedó en cabeza de sus integrantes a prorrata de su participación, por lo que estos eran quienes respondían por el incumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales. Por ello, las deducciones en sus declaraciones de los valores pagados por el consorcio no procedían.

Advirtió que, la demandante invoca la sentencia proferida en el expediente 23475, pero transcribe un aparte de los antecedentes del proceso, sin que dichos argumentos hubieren sido acogidos. Que, la doctrina del Departamento Administrativo de la Función Pública y de la Secretaría de Hacienda de Bogotá no son vinculantes, pues lo relevante era el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, acogido en el Acuerdo Municipal 024 de 2017, según el cual, tratándose de consorcios, los sujetos pasivos del impuesto son sus partícipes, mientras que, en el caso de las uniones temporales, lo es el representante de la forma contractual.

Resaltó que el municipio definió en el artículo 32 del Acuerdo 024 de 2017 que el responsable de los deberes sustanciales y formales son los consorciados y si bien, el mencionado acuerdo regía para períodos posteriores a su promulgación, reflejaba la postura histórica de la administración sobre la materia, esto es, que los llamados al cumplimiento de las obligaciones formales son los miembros de los consorcios.

Sostuvo que no pretendía un **doble pago del impuesto**, sino el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los verdaderos obligados y con fundamento en las normas vigentes sobre la materia que eran de orden público y de obligatorio cumplimiento, por lo que no podían ser modificadas ni interpretadas a conveniencia de los contribuyentes. Que, en todo caso, la demandante era un sujeto pasivo diferente al consorcio, y que al haber cumplido la obligación tributaria dicha figura contractual, le fue devuelto lo pagado de forma indebida.

En cuanto a la **vulneración a los principios de confianza legítima, buena fe y seguridad jurídica**, dijo que el municipio nunca reconoció al consorcio como sujeto pasivo del impuesto, pues las actuaciones desplegadas por el municipio -expedición de estados de cuenta, reconocimiento de retenciones, emisión de facturas y devolución de pagos indebidos-, solo eran las respuestas brindadas a las declaraciones y solicitudes presentadas por el propio consorcio, pero no significaban la aceptación de la sujeción pasiva, lo cual, en todo caso, no justifica las inexactitudes de la declaración presentada por la actora. Señaló que «Los antecedentes administrativos igualmente dan cuenta de que, frente a los pagos efectuados indebidamente por el Consorcio, se reconoció que había lugar a efectuar la devolución de los pagos improcedentes».

Advirtió que no era cierto que le hubiere reconocido la calidad de agente retenedor al consorcio por los años 2019 y 2020 pues esto es una interpretación ajena a la finalidad de la norma aplicada por el municipio. Aclaró que, para los años 2021 y 2022, los consorciados ya no realizaban actividades económicas en su jurisdicción y como no corresponden a periodos objeto de discusión, no podría argumentarse

[6] Samai. Índice 2. Expediente digital. 1ED_EXPEDIENTE_C01Principalrar (rar) PDF contestación.

que se condicionó el cumplimiento de las obligaciones correspondientes a los periodos 2016 a 2019, pues son hechos posteriores.

Advirtió que «la demandante confiesa que el Consorcio pagó mal» y que «a pesar de que, en la dirección de fiscalización, no se evidencia que haya existido proceso de fiscalización alguno al Consorcio, no por ello significa que las declaraciones presentadas por NO contribuyentes dejen de ser ineficaces».

Concluyó que la consorciada pretende validar una decisión que fue tomada unilateralmente por el consorcio sin ajustarse a la norma vigente, con la finalidad de desviar el objeto del proceso tributario.

En cuanto a la **inaplicación del Acuerdo 024 de 2017,** dijo que era improcedente, en tanto dicha norma no contradecía la disposición nacional.

En cuanto a la **ineficacia de las declaraciones del consorciado**, dijo que ello solo se predicaba de las presentadas por el consorcio, porque no era el verdadero obligado, situación aceptada por la demandante, por tanto, la solicitud sobre la materia debía descartarse.

Frente a la **motivación de los requerimientos especiales,** manifestó que estos informan que la inexactitud versó sobre restar de la base gravable, en el renglón de actividades excluidas o no sujetas, el ingreso percibido por operaciones gravadas. Que, desde el inicio del proceso se estableció que el consorciado era el verdadero responsable del tributo, así como la improcedencia de la deducción de los ingresos obtenidos a través del consorcio, y que el conocimiento de estos motivos se ratifica en las respuestas dadas por la sociedad en sede administrativa.

Afirmó que la **sanción por inexactitud** era procedente, por estar comprobada la omisión de ingresos y la interpretación errónea de las normas por la actora. Agregó que la demandante reconoce que el sujeto pasivo no era el consorcio, y que la administración accedió a la solicitud de devolución del pago de lo no debido realizado por esa figura contractual.

Propuso como **excepciones:** *i)* la legalidad del acto administrativo; *ii)* la errónea interpretación del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010; *iii)* la interpretación que atenta contra los propios actos del administrado; *iv)* falta de determinación del concepto de violación por basarse en una interpretación subjetiva que desconoce el fundamento legal y constitucional de las potestades impositivas del municipio; *v)* buena fe; vi) carga de la prueba; *vii)* imposibilidad de condenar en costas, en tanto la entidad actuó ajustada a derecho; y *viii)* la innominada; en las que reiteró los argumentos de defensa.

En la audiencia inicial, el tribunal precisó que no se interpusieron excepciones previas[7].

Sentencia apelada

El tribunal declaró la nulidad de los actos y condenó en costas a la demandada.[8]

Expuso que en sentencia del 2 de mayo de 2024[9], el Consejo de Estado aclaró el alcance del parágrafo 2 del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, en el sentido de que

[7] Samai, índice 2. C01Principal.17.AudienciaIncialDel09DeOctubreDe2023.pdf
[8] Samai. Índice 2. Expediente digital. 1ED_EXPEDIENTE_C01Principalrar (rar) PDF sentencia
[9] Exp 28351, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, reiterada en la sentencia del 27 de marzo de 2025, exp 29137, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

las personas naturales, jurídicas o sociedad de hecho que realizan el hecho generador del impuesto a través de un **consorcio,** son sujetos pasivos, pero la obligación de declarar se encuentra en cabeza del representante legal de la figura y no en los miembros y que, si bien los consorcios y las uniones temporales se diferencian en la responsabilidad en la imposición de sanciones, en materia tributaria territorial se regularon de manera unificada. Concluyó que estas providencias constituyen precedente vinculante en este caso.

Descendiendo al caso concreto, el *a quo* advirtió que, en el municipio de Bello, la demandante percibió ingresos durante los años 2016 a 2019 por participar en el consorcio AGUAS DE ABURRA HHA, tal y como fue certificado por el contador y el revisor fiscal de dicha asociación.

Destacó que en el expediente obran las declaraciones de ICA del consorcio por los años 2016 a 2019 presentadas en esa jurisdicción, pero que, no obstante, el municipio expidió emplazamiento para declarar a la demandante y, en acatamiento de ese acto, ella presentó las declaraciones de ICA por los años 2016 a 2019, sustrayendo los ingresos percibidos a través del consorcio.

Para el Tribunal, era procedente que el representante del consorcio presentara en el municipio las declaraciones de ICA de los años 2016 a 2019, por lo que no había lugar a exigir una declaración independiente, ni mucho menos un nuevo pago, toda vez que el consorcio había cumplido con la carga fiscal a su nombre. Una interpretación contraria implicaría una doble tributación, pues se verificó que en las declaraciones presentadas por el consorcio fueron incluidos los ingresos percibidos por la demandante con ocasión de la única actividad que desarrolló en el municipio a través de dicha asociación. Por tanto, era improcedente requerirla para que declarara de manera individual, y menos imponerle **sanciones.**

En ese contexto, **declaró la nulidad de los actos demandados y declaró la firmeza de los denuncios presentados por los años 2016 a 2019** por la actora. También determinó que no había lugar a pagar las sumas liquidadas en los actos demandados, y en caso de que lo hubiera hecho, procedía la devolución de las sumas debidamente actualizadas en los términos del artículo 187 del CPACA.

Condenó en costas al municipio por resultar vencido en el proceso[10].

Recurso de apelación

La parte demandada controvirtió la decisión de primera instancia.[11]

En cuanto a los ingresos por las actividades realizadas a través del **consorcio**, adujo que la demandante presentó las declaraciones de ICA por los años 2016 a 2019, con posterioridad al emplazamiento para declarar, y aunque señaló que lo hacía con la finalidad de evitar un proceso de aforo, es evidente que «reconoció de esta manera su sujeción pasiva en el Municipio de Bello». Que, en caso contrario, hubiese expuesto su inconformidad en el procedimiento de aforo. Por tal motivo, al ser cuestionado en cuanto a los ingresos declarados como actividades no sujetas, el contribuyente tenía la obligación de acreditar ese hecho.

Dijo que la actora pretende justificar la deducción de los ingresos bajo el argumento

[10] La parte demandada presentó solicitud de aclaración de la sentencia sobre el valor de la condena en costas; la cual fue negada por el tribunal mediante auto del 19 septiembre de 2025 con fundamento en que las costas serán liquidadas una vez quede ejecutoriada la sentencia. (Samai tribunal, índices 31 a 34).
[11] Samai. Índice 2. Expediente digital. 1ED_EXPEDIENTE_C01Principalrar (rar) PDF recurso apelación

de que el tributo ya fue pagado por el consorcio, pero ninguna norma permite a los contribuyentes restarse en la declaración los valores cancelados por terceros, y las responsabilidades tributarias son personales.

Adujo que de una interpretación armónica entre los artículos 32 de la Ley 14 de 1983 y 54 de la Ley 1430 de 2010, se desprende que la intención del legislador fue regular quién ostenta la calidad de contribuyente en los impuestos territoriales, asignando la sujeción pasiva sobre las personas que integraran los consorcios, y no respecto de la figura contractual. Esto, porque la norma incorpora las expresiones «aquellas» y «a través» para precisar que la sujeción pasiva recae sobre las personas que conforman esa asociación. A partir de esto, afirmó que las obligaciones formales y sustanciales debían ser cumplidas por dichos miembros.

En todo caso, si la intención del legislador hubiera sido la interpretación que plantea la actora, esto es, que los deberes tributarios los cumpliera el representante legal del consorcio, así lo hubiera planteado expresamente, como lo hizo con la unión temporal. No obstante, en su lugar, optó por adoptar una postura acorde con la naturaleza y responsabilidad del consorcio[12], pues a diferencia de las uniones temporales, en aquel se generan responsabilidades solidarias.

Indicó que el artículo 32 del Acuerdo 024 de 2017, determina expresamente que «los deberes sustanciales y formales deben ser cumplidos por los socios, consorciados, unidos temporalmente, o cualquiera que sea la denominación que da a los integrantes de dichas figuras contractuales», por lo que el contribuyente conocía la forma de cumplir sus deberes.

Aclaró que, la posición de la administración no implicaba una **doble tributación**, sino que se trataba de la materialización del cumplimiento de obligaciones tributarias por parte del sujeto pasivo conforme con la norma vigente, lo cual no podía ser desconocido o aplicado a conveniencia de los contribuyentes. Además, porque en este caso se trata de un sujeto pasivo diferente a la figura contractual, que al no cumplir con sus deberes se hizo responsable de las consecuencias legales.

Manifestó que, no se vulneró el principio de **confianza legítima**, pues no existían expectativas legítimas por parte de la administración que dieran lugar a las actuaciones del consorcio, ni derechos adquiridos por el simple hecho de realizar interpretaciones ajenas sobre la norma local y nacional.

Planteó que las actuaciones que invoca el demandante fueron iniciadas por el consorcio, y no por la administración y que el municipio no podía desconocer su propia norma tributaria, so pena de afectar principios como el de legalidad, seguridad jurídica o incluso prevaricar.

Manifestó que en ningún momento reconoció al consorcio la calidad de agente autorretenedor para los períodos 2019 y 2020. Por el contrario, sostuvo que se trataba de una interpretación unilateral del propio consorcio, en línea con otras actuaciones en las que habría procedido de la misma manera, con el propósito de atribuir las obligaciones tributarias a quien no tenía la calidad de sujeto pasivo. Además, para los períodos 2021 a 2022 los consorciados no ejercieron actividades económicas en la jurisdicción, y se trataban de años diferentes a los fiscalizados.

Afirmó que los antecedentes administrativos dan cuenta que frente a los pagos efectuados indebidamente por el consorcio se reconoció que había lugar a efectuar

[12] Citó las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 26 de marzo de 2009, exp 16782, M.P. Ligia López Díaz; del 21 de agosto de 2014, exp 19248, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; y del 15 de septiembre de 2022, exp 26532

la devolución de los pagos improcedentes.

Dijo que la recepción de las solicitudes interpuestas por el consorcio, el reconocimiento de retenciones, la emisión de facturas y los estados de cuenta, no implicaban el reconocimiento de una sujeción pasiva, sino que se trataba de la atención de trámites generados por el mismo contribuyente y que debían ser atendidos por parte de la administración. Así mismo, la devolución de pago en exceso y compensación fue producto de una solicitud previa en relación con declaraciones pagadas durante años anteriores.

Agregó que, aun cuando no existía proceso de fiscalización en contra del consorcio, las declaraciones presentadas por los no contribuyentes no dejaban de ser ineficaces, pues en estricta aplicación de la ley estas no producían efectos, sin que fuera necesaria la expedición de acto administrativo que así lo reconociera.

Oposición a la apelación

La demandante solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia[13], insistiendo que conforme con el parágrafo 2 del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 y la jurisprudencia del Consejo de Estado, la obligación formal de presentar la declaración de ICA recae sobre el representante legal del consorcio, y no en sus partícipes. Que, en el caso puntual, el consorcio cumplió con los deberes tributarios en materia de ICA, por lo que eran improcedentes las modificaciones propuestas por el demandado.

Intervención del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia de primera instancia, al considerar que, si bien la redacción del parágrafo 2 del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 podía resultar confusa, la interpretación correcta permitía concluir que el representante del consorcio era el responsable de la declaración y pago del ICA por la realización de las actividades gravadas. Como en el asunto objeto de debate el consorcio por los años 2016 a 2019 cumplió con los deberes formales y legales, el municipio no podía desconocer las deducciones de esos ingresos realizadas por la actora.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sección decidir la legalidad de los actos por medio de los cuales el Municipio de Bello modificó las declaraciones de ICA presentadas por la demandante por los periodos 2016 a 2019.

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación presentado por la parte demandada -apelante única-, la sala debe determinar si procede reclasificar como gravados los ingresos que la sociedad declaró como provenientes de actividades no sujetas de ICA, derivados de las actividades realizadas a través de un consorcio.

2. Análisis del caso concreto. Procedencia de la reclasificación de ingresos

[13] Samai. Índice 2. Expediente digital. 1ED_EXPEDIENTE_C01Principalrar (rar) PDF oposición apelación.

Según el apelante, según los artículos 32 de la Ley 14 de 1983 y 54 de la Ley 1430 de 2010, los integrantes del consorcio son los sujetos pasivos del ICA y quienes deben cumplir las obligaciones formales y sustanciales y si el legislador hubiera querido atribuir tales deberes al representante del consorcio, lo habría establecido expresamente, como lo hizo con las uniones temporales, pero optó por una regulación acorde con la naturaleza y el régimen de responsabilidad del consorcio.

Afirmó que el artículo 32 del Acuerdo Municipal 024 de 2017 determina expresamente que los deberes sustanciales y formales deben ser cumplidos por los consorciados y que la administración no podía desconocer su propia norma, so pena de afectar principios como el de legalidad, seguridad jurídica o incluso prevaricar.

Consideró que, la demandante reconoció su sujeción pasiva al presentar las declaraciones, y que ninguna disposición normativa permite a los contribuyentes detraer de su declaración los valores cancelados por un tercero. Aseveró que las actuaciones, que, según el demandante, generaron confianza legítima, corresponden a la mera atención de trámites iniciados por el consorcio.

Finalmente, indicó que no se configuraba una doble tributación, sino la materialización del cumplimiento de la obligación por parte del verdadero sujeto pasivo, que además es una persona diferente al consorcio. Y que los antecedentes administrativos daban cuenta que la administración había devuelto al consorcio los pagos improcedentes.

Para decidir, es necesario tener presente que el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 dispone que el ICA recae 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.

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. (…) 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 Sección).

Sobre el alcance de esta norma, esta Sección se pronunció en sentencia del 2 de mayo de 2024[14] en la que expuso que el primer inciso de la norma 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 ocasiones[15], 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

[14] Exp. 28351, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, reiterada en las sentencias del 25 de marzo de 2025 (exp. 29137, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello), y del 23 de julio de 2026 (exp. 30055, M.P. Wilson Ramos Girón).

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

anterior, la Sección concluyó que «contrario a lo determinado por el tribunal, los consorcios no son sujetos pasivos del ICA, sino sus miembros individualmente considerados».

En lo que respecta al parágrafo 2 de la misma disposición, la sala especificó que dicha norma señala los responsables de declarar los impuestos territoriales, y respecto de su interpretación en el caso de los consorcios, aclaró que «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 1993». 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»[16].

Bajo esas consideraciones, la Sección 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 unificada**[17] 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 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**».

Y, 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**».

La anterior sentencia constituye un precedente jurisprudencial vinculante y de obligatoria aplicación en el presente asunto, toda vez que resolvió una situación fáctica y jurídica similar, relacionada con la legalidad de las liquidaciones oficiales mediante las cuales el Municipio de Bello modificó las declaraciones de ICA de otra sociedad[18], integrante del consorcio AGUAS DE ABURRÁ HHA, del cual también hace parte la demandante, por los ingresos obtenidos a través de dicha asociación por los mismos periodos aquí discutidos -2016 a 2019-. En consecuencia, corresponde al fallador aplicar este precedente por ser el actual y vigente al momento de resolver la controversia puesta a su consideración.

Con ello, se encuentra que, contrario a lo señalado por el municipio, tratándose de impuestos territoriales a cargo de los consorcios, una es la persona que realiza el hecho generador y respecto de la cual se configura la sujeción pasiva del tributo -los integrantes del consorcio-, y otra es el responsable, que es quien el ordenamiento le atribuye la presentación de la declaración correspondiente -el representante legal del consorcio-.

Ahora bien, en la apelación, se pone de presente que el artículo 32 del Acuerdo 024

---

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

17 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»".*

18 HYUNDAI ENGINEERING & CONSTRUCTION CO LTD SUCURSAL COLOMBIANA

del 18 de diciembre de 2017[19], que regula la sujeción pasiva del ICA, determina expresamente que «**los deberes sustanciales y formales deben ser cumplidos por** los socios, **consorciados,** unidos temporalmente, **o cualquiera que sea la denominación que da a los integrantes de dichas figuras contractuales**», y alega que el municipio no podía desconocer su propia norma tributaria, so pena de afectar principios como el de legalidad, seguridad jurídica o incluso prevaricar.

Al respecto, la Sección advierte que, si bien, el citado artículo 32 fue la norma territorial aplicada en los actos acusados, su contenido es contrario al artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, pues asigna a los consorciados, y no al representante del consorcio, la responsabilidad de declarar el ICA. Debe tenerse en cuenta que, si bien el municipio estaba obligado a observar las disposiciones que integran el ordenamiento jurídico, dicha obligación comprende, ante todo, el respeto por la Constitución y la ley, en virtud de los principios de supremacía normativa y legalidad que rigen el ejercicio de la función administrativa.

De ahí que no sea de recibo el argumento del municipio según el cual el desconocimiento de la normativa territorial conlleve a una violación del principio de legalidad, seguridad jurídica, o que configure un prevaricato.

Adicionalmente, se observa que ese acuerdo no estaba vigente para todos los periodos cuestionados -en particular los años 2016 y 2017-.

En consecuencia, de conformidad con el artículo 148 del CPACA, la Sección inaplicará, con efectos interpartes, el citado aparte del artículo 32 del Acuerdo 024 de 2017, por ser contrario a la ley y haber servido de fundamento para atribuir a la demandante un deber tributario que no le correspondía, en contravía de la regulación legal y la jurisprudencia.

Por ende, teniendo en cuenta que, de conformidad con la ley y el citado precedente, el responsable de declarar el tributo era el representante del consorcio, esta asociación era la que debía registrar los ingresos obtenidos por las actividades gravadas realizadas a través de dicha figura, y por ende, liquidar y pagar el impuesto derivado de esas operaciones.

En el caso concreto, la demandada no discute que el consorcio presentó declaraciones de ICA correspondiente a los periodos 2016 a 2019 por las actividades gravadas que realizó en el Municipio de Bello y tampoco cuestiona que los ingresos que declaró la demandante como obtenidos en el municipio, y que detrajo como actividades no sujetas corresponden a su participación en el consorcio. Por el contrario, reconoce estos hechos en la contestación y en la apelación.

Por ello, dado que los ingresos de la demandante a través del consorcio ya fueron objeto de tributación por dicha figura en sus propias declaraciones de ICA, no procede la adición de sumas gravadas a la consorciada, puesto que se incurriría en una doble tributación. Si bien, el consorciado constituye una persona jurídica distinta al consorcio, tal circunstancia no desvirtúa que se estaría gravando nuevamente el mismo hecho económico que ya fue sometido al impuesto.

[19] ARTÍCULO 32. SUJETO PASIVO. Es sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio la persona natural, o jurídica o la sociedad de hecho, y aquellas en quienes se realice el hecho gravado, a través de consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos, consistente en el ejercicio de actividades industriales, comerciales, de servicio y financieras en el Municipio de Bello. (…)
En los contratos de cuentas de participación el responsable es el socio gestor; en los consorcios y uniones temporales, los deberes sustanciales y formales deben ser cumplidos directamente por los socios, consorciados, unidos temporalmente o cualquiera sea la denominación que se da a los integrantes de dichas figuras contractuales. (…)

Así, como se consideró en el precedente que se reitera, esa misma circunstancia justifica el hecho que la sociedad hubiese registrado dichas sumas en sus autoliquidaciones como *«ingresos por actividades excluidas o no sujetas*[20]*»* y, aunque ello no se contempla en la norma municipal, lo cierto es que, al no tener la consorciada la calidad de responsable de declarar el tributo respecto de las actividades realizadas a través del consorcio, los ingresos derivados de ello no están sujetos al ICA en su declaración, pues, la actividad que les dio origen fue realizada a través del consorcio y el impuesto correspondiente fue declarado y pagado por este.

En todo caso, se aclara que la sujeción pasiva no surge de las actuaciones del consorciado, del consorcio, o de la administración, sino del cumplimiento del supuesto previsto en la ley para su configuración, por lo que no resulta de recibo los argumentos planteados por el demandante en relación con el principio de confianza legítima, ni tampoco puede atribuirse a la presentación de las declaraciones un reconocimiento de la sujeción pasiva, como equivocadamente sostiene el apelante.

Finalmente, la Sección pone de presente que no emitirá un pronunciamiento sobre la devolución de los pagos efectuados al consorcio, que informa la demandada, por cuanto dicha actuación administrativa no es objeto del presente proceso y porque en el expediente no obran los actos relacionados con tales devoluciones; únicamente consta un acto mediante el cual se reconoció al consorcio la devolución por un pago en exceso por el ICA de los años 2012 a 2016, pero no un pago de lo no debido[21].

Comoquiera que no prosperan los reparos propuestos en el recurso de apelación, la Sección confirmará la sentencia de primera instancia.

Costas

El tribunal condenó al municipio demandado, decisión frente a la cual no se presentó reparo alguno. En cuanto a la condena en costas en esta instancia y, dado que el recurso de apelación no prosperó, se impondrá la condena a la demandada, para lo cual se tasan las agencias en derecho en un (1) SMMLV, conforme el acuerdo PCSJA-12355 del 28 de noviembre de 2025 del Consejo Superior de la Judicatura y se ordenará al tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del Código General del Proceso.

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 de primera instancia proferida el 15 de agosto de 2025, 15 de agosto de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta de Decisión.

2. **CONDENAR** en costas en segunda instancia al Municipio de Bello. En consecuencia, ordenar al tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

[20] En el mismo sentido se indicó en el precedente jurisprudencial que se aplica en esta providencia.
[21] 1ED_EXPEDIENTE_C01Principalrar (rar) PDF. Demanda. Pag. 222 a 230.

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)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ
Con aclaración de voto

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/evalidador