

CONSORCIO Y UNIONES TEMPORALES – Formas de asumir riesgos / SOLIDARIDAD – Los miembros del consorcio y de la unión temporal responden por las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato / UNION TEMPORAL Y CONSORCIOS – No son personas jurídicas / CONTRATOS DE COLABORACION O DE AGRUPACION – Lo son los celebrados por las uniones temporales o los consorcios / UNION TEMPORAL – Las sanciones se imponen según el grado de participación de cada miembro

Las uniones temporales, al igual que los consorcios, son formas de compartir riesgos entre personas naturales o jurídicas, que tienen capacidad para contratar con las entidades públicas (artículo 6 de la Ley 80 de 1993). Las dos figuras para la presentación de propuestas para la adjudicación, celebración y ejecución de contratos están definidas en el artículo 7 de la Ley 80 de 1993. Así pues, 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. Además, el consorcio y la unión temporal no son personas jurídicas sino la unión de personas para presentar una propuesta y celebrar y ejecutar un contrato con una entidad pública. Por ello, los acuerdos consorcial y de unión temporal han sido denominados contratos de colaboración o de agrupación. Y, tienen una duración limitada en el tiempo, pues, se repite, se crean solo para la presentación de una propuesta y, si resultan favorecidos, para la adjudicación, celebración y ejecución del contrato correspondiente.

CONSORCIOS Y UNIONES TEMPORALES – No son sujetos pasivos del impuesto sobre la renta / IVA – Los consorcios y las uniones temporales son responsables si realizan directamente actividades gravadas

Conforme al artículo 18 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 61 de la Ley 223 de 1995, los consorcios y uniones temporales no son contribuyentes del impuesto sobre la renta. Los contribuyentes son los miembros del consorcio o de la unión temporal individualmente considerados, por lo que deben llevar en su contabilidad y declarar de manera independiente, los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, según su participación en los ingresos, costos y deducciones del consorcio o unión temporal. No obstante, según el artículo 66 de la Ley 488 de 1998, que adicionó el artículo 437 del Estatuto Tributario, los consorcios y las uniones temporales son responsables de IVA si en forma directa realizan actividades gravadas. Y, son agentes de retención en renta (artículo 368 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 115 de la Ley 488 de 1998).

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 18

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA – La tienen los miembros de los entes colectivos sin personería jurídica y las uniones temporales o los consorcios por las obligaciones tributarias / RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS SOCIOS POR LOS IMPUESTOS DE LA SOCIEDAD – Incluye a los miembros de entidades que no tienen personería jurídica / LEY 633 DE 2000 – Antes de su expedición ya existía la solidaridad para los miembros de los consorcios y de las uniones temporales

Conforme al artículo 793 [lit e] del Estatuto Tributario, norma proveniente del Decreto 624 de 1989, responden con el contribuyente por el pago del tributo “Los titulares del respectivo patrimonio asociados o copartícipes, solidariamente entre sí, por las obligaciones de los entes colectivos sin personalidad jurídica”. Así, los copartícipes o miembros de entes colectivos sin personería jurídica, como las uniones temporales o los consorcios, responden solidariamente por las obligaciones de los citados entes. En armonía con el artículo 793 del Estatuto Tributario, el artículo 794 ibídem debe entenderse referido no solo a la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de las sociedades, que son personas jurídicas (artículo 98 del Código de Comercio), sino de los miembros de entidades que no tienen personería jurídica. Ello, por cuanto la norma menciona los copartícipes y comuneros, que no forma parte de persona jurídica alguna, y excluye de la solidaridad a los miembros de los fondos allí citados, que, por lo general, tampoco son personas jurídicas. La Corte Suprema de Justicia le dio el mismo alcance al artículo 794 del Estatuto Tributario. En efecto, en sentencia de 15 de abril de 1991, exp 2228, la Sala Plena de la Corte declaró exequible la norma en mención. Y, si bien el artículo 51 de la Ley 633 de 2000, que modificó el artículo 794 del Estatuto Tributario, dispuso expresamente que los consorciados responden solidariamente por los impuestos, actualización e intereses del ente colectivo, tal previsión no significa que antes de la citada ley, los consorciados o miembros de las uniones temporales no fueran responsables solidarios por los impuestos de los consorcios o de las uniones temporales. Lo anterior, no solo con base en el análisis ya efectuado, sino porque el propósito de la modificación de la Ley 633 fue extender la responsabilidad solidaria a la actualización y a los intereses y hacer solidariamente responsables a las sociedades anónimas y asimiladas. Además, en virtud del artículo 51 de la Ley 633 de 2000, se modificaron los artículos 793 inciso primero y literal b), 794 y 867-1 ibídem. Esto es, no se modificó el artículo 793 lit e), relativo a la responsabilidad solidaria de los miembros de los entes colectivos por los impuestos a cargo de estos.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 793 LITERAL E / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 794

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., veintinueve (29) de abril de dos mil diez /(2010)

Radicación número: 25000-23-27-000-2003-02200 01(16883)

Actor: SUELOPETROL C.A. S.A. C.A

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 13 de septiembre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. El fallo desestimó las súplicas de la demanda instaurada por la actora contra los actos por los cuales la DIAN constituyó un título ejecutivo y la vinculó como deudora solidaria.

ANTECEDENTES

SUELOPETROL C.A. S.A. C.A., en adelante SUELOPETROL, es una sociedad extranjera sin domicilio en el país y sin sucursal, agencia ni representante en Colombia. Se dedica a la prestación de servicios de adquisición y procesamiento de datos sísmicos (geofísicos) y a la realización de levantamientos sísmicos (folio 105 c.ppal).

ECOPETROL formuló invitación privada a la sociedad colombiana GEOFÍSICA SISTEMAS Y SOLUCIONES G.S.S, en adelante G.S.S, para realizar la adquisición y procesamiento de campo de 220 kms2 de información sísmica 3D en el departamento de Putumayo.

Para participar en la invitación privada, el 22 de julio de 1999 G.S.S conformó una unión temporal con SUELOPETROL, denominada UNIÓN TEMPORAL G.S.S-SUELOPETROL. La participación de la sociedad colombiana era del 40% y la de la sociedad venezolana, del 60% (folios 37 a 41 c.a).

El 24 de septiembre de 1999, ECOPETROL y la UNIÓN TEMPORAL celebraron el contrato para el desarrollo del programa sísmico ACAE-3D en el departamento del Putumayo (folios 135 a 143 c.a). El contrato se empezó a ejecutar el 19 de octubre de 1999 (folio 105 c.a), y el 27 de marzo de 2000 se suscribió el acta de finalización (folio 106 c.a). En consecuencia, la Unión Temporal cesó en sus efectos.

La Unión Temporal, a quien la DIAN le asignó el NIT 830062181, por medio de su representante, presentó sin pago las declaraciones de IVA por los bimestres 1 y 3 de 2000 y de retenciones por los periodos 11 de 1999 y 1 a 5, 7 y 9 de 2000 (folios 368 a 378 c.a).

La DIAN formuló avisos persuasivos y de cobro a la Unión Temporal y a cada uno de sus miembros.

Por Resolución 18 de 24 de mayo de 2002 “por la cual se constituye un título ejecutivo”, la DIAN declaró solidariamente responsables a G.S.S. por el 40% y a SUELOPETROL por el 60% de las obligaciones a cargo de la Unión Temporal por las declaraciones de IVA por los periodos 1 y 3 de 2000 y de retenciones por los meses 11 de 1999 y 1 a 5 y 7 y 9 de 2000 (folios 226 a 229 c.a).

Por los anteriores conceptos, la Unión Temporal adeudaba a la DIAN \$579.965.000. En consecuencia, en la Resolución 18 de 2002 se declaró a G.S.S. como responsable del pago de \$231.986.000 y a SUELOPETROL como responsable del pago de \$347.979.000. G.S.S. pagó la suma adeudada a la DIAN.

SUELOPETROL interpuso recurso de reconsideración contra el acto en mención frente al porcentaje por ella adeudado (folios 243 a 249 c.a). Por Resolución 005 de 24 de junio de 2003, LA DIAN confirmó el acto recurrido en lo correspondiente a la determinación de las obligaciones a cargo de la recurrente (folios 277 a 290 c.a).

LA DEMANDA

SUELOPETROL solicitó la nulidad de los actos administrativos en cuanto constituyeron título ejecutivo en su contra y la declararon como deudora solidaria y responsable del pago del 60% de las obligaciones a cargo de la Unión Temporal GSS-SUELOPETROL.

Como restablecimiento del derecho, pidió que se declare que no puede ser vinculada como deudora solidaria por el pago del 60% de los impuestos adeudados por la Unión Temporal, porque es una sociedad extranjera sin domicilio, sucursal, agencia ni representante en Colombia. Además, porque al haberle practicado ECOPETROL retención en la fuente a la Unión Temporal por \$814.939.000, el 60% adeudado por SUELOPETROL debe entenderse como previamente pagado.

También solicitó que se declare que no puede adelantarse cobro alguno en su contra, porque la ley colombiana no es aplicable en otro país. Y, que se condene en costas a la DIAN.

En subsidio, pidió que comoquiera que no está obligada al pago de impuestos en Colombia, se declare que la sociedad colombiana los pagó en su totalidad, razón por la cual se atacan parcialmente los actos acusados.

Como normas violadas invocó los artículos 4, 29, 100, 209, 338 y 363 de la Constitución Política; 1 y 58 del Código Contencioso Administrativo y 1, 2, 12, 20, 24, 321, 321-1, 406, 408, 417, 420, 437-1- 437-2, 447, 448, 468, 733 y 794 del Estatuto Tributario. El concepto de violación lo desarrolló así:

La DIAN aplicó retroactivamente el artículo 794 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 51 de la Ley 633 de 2000, pues derivó una responsabilidad solidaria de la actora como miembro de una unión temporal, para el pago de impuestos de 1999 y 2000, a pesar de que la última norma en mención, que previó la responsabilidad solidaria de los consorciados, era aplicable a partir del 1 de enero de 2001.

Los actos demandados violaron el principio de territorialidad de la ley, pues las leyes colombianas no rigen en el exterior. No podían cobrarse obligaciones tributarias a la actora, porque es una sociedad extranjera sin domicilio, sucursal, agencia ni representante de negocios en el país.

De otra parte, así como ECOPETROL practicó a la actora retenciones por honorarios (\$814.939.369), también debió retener los dineros cuyo pago la DIAN reclamó en los actos demandados, pues sabía que SUELOPETROL no tenía sucursal ni agencia en Colombia. En apoyo de su argumento, citó el Concepto 061816 de 6 de julio de 2001, conforme al cual los ingresos por servicios de consultoría prestados desde el exterior o en el país por sociedades extranjeras sin domicilio en Colombia, están sometidos a retención en la fuente por renta y remesas e IVA.

Por cuanto los impuestos adeudados por SUELOPETROL correspondían a sumas retenidas, no puede exigírsele pago alguno de obligaciones tributarias a su cargo. En consecuencia, la DIAN vulneró el artículo 6 del Estatuto Tributario, que prevé que para los no obligados a declarar, como la actora, el impuesto es la suma de las retenciones practicadas (artículo 592 *ibídem*).

La demandada violó el debido proceso de SUELOPETROL. No decretó las pruebas pedidas en el recurso de reconsideración, como las documentales o la

inspección tributaria, con la suspensión del término para resolver (artículo 733 del Estatuto Tributario. Tampoco las rechazó, lo que condujo a que fallara de plano el recurso.

La DIAN también violó el debido proceso de la demandante y los principios de la función administrativa (artículo 209 de la Constitución Política), porque dentro del trámite de constitución de la obligación, SUELOPETROL solicitó la devolución de las retenciones practicadas en exceso por ECOPETROL¹, para lo cual pidió que se decretara una inspección tributaria con suspensión de términos.

No obstante, la demandada sostuvo que la suspensión solo procede en los casos del artículo 841 del Estatuto Tributario, a pesar de que, insiste, no se trataba de un proceso de cobro sino de constitución o determinación de la obligación.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones por los siguientes motivos:

Los actos acusados no violaron los artículos 338 y 363 de la Constitución Política y 794 del Estatuto Tributario, porque es la Ley 80 de 1993 la que regula los consorcios y las uniones temporales.

Además, aunque el artículo 794 del Estatuto Tributario solo se refirió a los consorcios con la adición de la Ley 633 de 2000, debe entenderse que los miembros de la unión temporal, como asociados que son, responden solidariamente por las obligaciones de aquella, a prorrata de su participación. Así lo precisó la DIAN en Conceptos 24321 de 1992 y 40423 de 2003.

Según los artículos 4 y 100 de la Constitución Política y 18 y 19 del Código Civil, al igual que el contrato de unión temporal, la actora está sometida a la ley colombiana. Además, según el artículo 7 [par] de la Ley 80 de 1993, los efectos y las responsabilidades de los miembros de las uniones temporales se rigen por esa ley.

No hubo violación del debido proceso, pues las pruebas que SUELOPETROL pidió eran inocuas, dado que lo que debía discutirse era la constitución del título ejecutivo y no el trámite de devoluciones o compensaciones. Además, en el acto que resolvió el recurso, la DIAN precisó las razones para negar la inspección tributaria.

Tampoco se violó el artículo 733 del Estatuto Tributario, porque los procesos de cobro solo pueden suspenderse por las razones del artículo 841 *ibídem*.

Aunque las uniones temporales no son contribuyentes de renta, sí son responsables de IVA (artículo 437 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 66 de la Ley 488 de 1998). Además, son agentes retenedores, en caso de que en desarrollo del contrato, hagan pagos sujetos a retención (artículo 368 *ibídem*).

¹ Pues, a su juicio no era aplicable la tarifa del 10% por honorarios sino “una menor” por contratos de consultoría (No obstante, la tarifa para los contratos de consultoría prestados por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia, a título de renta y remesas era también del 10% (tarifa única), conforme al artículo 408 inciso 2 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 15 de la Ley 488 de 1998).

Como la Unión Temporal era responsable de IVA y agente de retención, y declaró IVA y retenciones, pero no las pagó, la DIAN constituyó el título para cobrar las obligaciones a su cargo, de acuerdo con el porcentaje de participación de cada miembro de la unión temporal. En consecuencia, la actora está obligada al pago de las obligaciones en los términos fijados en los actos acusados.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones por las razones que se sintetizan así:

La UNIÓN TEMPORAL GSS-SUELOPETROL presentó las declaraciones de IVA y retenciones que legalmente debía presentar. Como no fueron pagadas, la DIAN vinculó a sus miembros para hacerlos responsables por el pago de los tributos, a prorrata de su participación en aquella, e inició el proceso de cobro correspondiente.

La responsabilidad solidaria de SUELOPETROL por las obligaciones fiscales de la Unión Temporal tiene sustento en el artículo 794 del Estatuto Tributario, pues dicha norma extiende la responsabilidad a los miembros del ente colectivo, sin distinguir el tipo de sociedad ni conceder beneficios a los miembros de dichas personas jurídicas.

Además, el artículo 793 [lit e] *ibídem*, norma que desde su origen no ha sido modificada, señala que son responsables solidarios, los copartícipes de los entes colectivos sin personalidad jurídica, como las uniones temporales.

No hubo violación del principio de irretroactividad de la ley tributaria, puesto que la solidaridad de los miembros de los consorcios y uniones temporales existe desde la Ley 80 de 1993. Por ello, G.S.S. pagó los tributos a prorrata de su participación en la Unión Temporal.

Y, como la actora se encuentra sujeta a la legislación colombiana, conforme se advierte en el contrato de unión temporal, debe responder por el pago de las obligaciones a su cargo, en el porcentaje de su participación en tal unión.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La actora reiteró los argumentos de la demanda. Y, añadió:

El Tribunal no se pronunció sobre la violación del debido proceso y de la función administrativa, los pagos y retenciones efectuadas y las normas tributarias sobre las sociedades extranjeras sin domicilio, sucursal ni agencia en Colombia, por lo que tales aspectos deben dilucidarse.

Conforme al artículo 794 del Estatuto Tributario, para los años 1999 y 2000, los miembros de una unión temporal que fueran sociedades anónimas, como SUELOPETROL, no podían ser vinculados como deudores solidarios.

Los actos acusados se expidieron sin tener en cuenta que la actora es una sociedad extranjera sin sucursal, agencia ni representante en Colombia, motivo por el cual no le resultan aplicables las leyes nacionales. De otra parte, como lo reconoció la DIAN, no existen acuerdos que señalen los procedimientos que deben aplicarse a nivel internacional para obtener el recaudo de tributos adeudados por sociedades no domiciliadas ni en Colombia.

Por último, la actora reiteró la solicitud de nulidad parcial y que, como consecuencia, se declare que no está obligada al pago de las sumas exigidas en dichos actos.

También pidió que por tratarse de una empresa a la cual la DIAN no puede cobrarle ninguna suma, se ordene a dicha entidad que se abstenga de iniciar el cobro mediante la aplicación extraterritorial de la ley colombiana.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El actor insistió en que debe accederse a las pretensiones de la demanda y agregó:

Según la sentencia de 12 de marzo de 2009, exp 16244, la responsabilidad a que se refiere el artículo 794 del Estatuto Tributario es mancomunada. En consecuencia, debe tenerse en cuenta que la Resolución 18 de 2002 se refiere al pago mancomunado de las deudas de la Unión Temporal.

Además, debe declararse que GSS ya pagó el porcentaje correspondiente a su deuda y que no puede ser compelida al pago adicional con el argumento de la existencia de una responsabilidad solidaria. También debe declararse que la DIAN no puede abstenerse de iniciar proceso de cobro en contra de la citada sociedad.

De manera extemporánea adicionó los alegatos de conclusión (folios 418 a 428 c.ppal).

La DIAN reiteró los planteamientos de la contestación de la demanda. El Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES

La Sala precisa si se ajustan a derecho los actos administrativos acusados en cuanto constituyeron título ejecutivo en contra de SUELOPETROL, sociedad extranjera, sin domicilio ni sucursal en Colombia y, como miembro de la Unión Temporal GSS-SUELOPETROL, la declararon deudora solidaria por el 60% de las obligaciones a cargo de dicha Unión², por concepto de las declaraciones de IVA de los bimestres 1 y 3 de 2000 y de retenciones por los periodos 11 de 1999 y 1 a 5, 7 y 9 de 2000.

Dado que la Unión Temporal adeudaba a la DIAN \$579.965.000, se declaró a SUELOPETROL como responsable del pago de \$347.979.000 (folios 38 a 41 y 63 a 76 c. ppal)³. Y, por cuanto los actos demandados únicamente fueron cuestionados por la demandante, en relación con las obligaciones a ella impuesta, el análisis de legalidad de los actos solo se hará en relación con aquella.

Así, en los términos del recurso se estudia si para la época de las obligaciones adeudadas por la Unión Temporal (1999 y 2000), la actora, como miembro de esta, debía responder solidariamente, a prorrata de su participación, por el pago de las citadas obligaciones. En caso afirmativo, se precisa si las obligaciones a cargo de SUELOPETROL habían sido pagadas por esta. Y, por último, si hubo violación del debido proceso y del principio de territorialidad de la ley, en

² Que era el porcentaje de su participación en la Unión Temporal.

³ Por el pago del 40% restante(\$ 231.986.000), la DIAN declaró solidariamente responsable a la sociedad colombiana GSS, que pagó citada suma (folio 346 c.ppal).

concordancia con las normas tributarias sobre sociedades extranjeras sin domicilio en Colombia.

Pues bien, las uniones temporales, al igual que los consorcios, son formas de compartir riesgos entre personas naturales o jurídicas, que tienen capacidad para contratar con las entidades públicas (artículo 6 de la Ley 80 de 1993)⁴.

Las dos figuras para la presentación de propuestas para la adjudicación, celebración y ejecución de contratos están definidas en el artículo 7 de la Ley 80 de 1993 así:

“Artículo 7.- De los consorcios y uniones temporales.- Para los efectos de esta ley se entiende por:

1.Consorcio: Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente de todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato. En consecuencia, las actuaciones, hechos y omisiones que se presenten en desarrollo de la propuesta y del contrato, afectarán a todos los miembros que lo conforman.

2.Unión temporal: Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por el cumplimiento total de la propuesta y del objeto contratado, pero las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato se impondrán de acuerdo con la participación en la ejecución de cada uno de los miembros de la unión temporal.

Parágrafo 1°.- Los proponentes indicarán si su participación es a título de consorcio o unión temporal y, en este último caso, señalarán los términos y extensión de la participación en la propuesta y en su ejecución, los cuales no podrán ser modificados sin el consentimiento previo de la entidad estatal contratante.

Los miembros del consorcio y de la unión temporal deberán designar la persona que, para todos los efectos, representará al consorcio o unión temporal y señalarán las reglas básicas que regulen las relaciones entre ellos y su responsabilidad.

[...]”

Así pues, 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

⁴ Sala de Consulta y Servicio Civil, Concepto 1513 de 9 de octubre de 2003 C. P. Gustavo Aponte Santos

cada miembro en la ejecución de estas, mientras que los integrantes de los consorcios responden solidariamente frente a las sanciones.

Además, el consorcio y la unión temporal no son personas jurídicas sino la unión de personas para presentar una propuesta y celebrar y ejecutar un contrato con una entidad pública. Por ello, los acuerdos consorcial y de unión temporal han sido denominados contratos de colaboración o de agrupación⁵. Y, tienen una duración limitada en el tiempo, pues, se repite, se crean solo para la presentación de una propuesta y, si resultan favorecidos, para la adjudicación, celebración y ejecución del contrato correspondiente.

Conforme al artículo 18 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 61 de la Ley 223 de 1995, los consorcios y uniones temporales no son contribuyentes del impuesto sobre la renta. Los contribuyentes son los miembros del consorcio o de la unión temporal individualmente considerados, por lo que deben llevar en su contabilidad y declarar de manera independiente, los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, según su participación en los ingresos, costos y deducciones del consorcio o unión temporal.

No obstante, según el artículo 66 de la Ley 488 de 1998, que adicionó el artículo 437 del Estatuto Tributario, los consorcios y las uniones temporales son responsables de IVA si en forma directa realizan actividades gravadas. Y, son agentes de retención en renta (artículo 368 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 115 de la Ley 488 de 1998).

De otra parte, en materia de impuesto sobre la renta, las sociedades y entidades extranjeras son gravadas sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional (artículos 12 y 20 del Estatuto Tributario)⁶. De manera coherente, los pagos a favor de estas sociedades están sujetos a retención en la fuente por concepto de renta y remesas (artículos 406 y 417 *ibídem*)⁷.

A su vez, cuando las sociedades extranjeras prestan servicios gravados con IVA, quienes realicen los pagos por tales servicios deben practicar retención en la fuente a título del impuesto a las ventas por el 100% del valor del tributo causado (artículos 420, 437-1 [par] y 437-2 del Estatuto Tributario).

Así, según las disposiciones anteriores, si alguno de los miembros del consorcio o la unión temporal es una sociedad extranjera sin domicilio en Colombia, debe tenerse en cuenta que es contribuyente de renta por los ingresos de fuente nacional y, por lo mismo, sujeto de retención a título de renta, y que si los servicios que presta están gravados con IVA, está sujeta también a retención por ese impuesto.

Sin embargo, una cosa es el régimen tributario al que se encuentran sujetas las sociedades extranjeras y otra, el régimen al que se someten las uniones temporales de las cuales estas forman o formaron parte, pues, se repite, en lo que interesa a este asunto, dichas uniones son responsables de IVA por los servicios que presten directamente y agentes de retención en renta, cuando hacen pagos sujetos a retención.

⁵ *Ibídem*

⁶ Para los años 1999 y 2000, también eran contribuyentes del impuesto de remesas; sin embargo, dicho tributo fue derogado mediante el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006.

⁷ El artículo 417 del Estatuto Tributario fue derogado por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006.

En consecuencia, por los años 1999 y 2000, como responsables de IVA, las uniones temporales debían declarar y pagar dicho impuesto. Y, como agentes de retención en renta, debían declarar y pagar mensualmente las retenciones practicadas (artículo 574 del Estatuto Tributario).

De otro lado, conforme al artículo 793 [lit e] del Estatuto Tributario, norma proveniente del Decreto 624 de 1989⁸, responden con el contribuyente por el pago del tributo "*Los titulares del respectivo patrimonio asociados o copartícipes, solidariamente entre sí, por las obligaciones de los entes colectivos sin personalidad jurídica*".

Así, los copartícipes o miembros de entes colectivos sin personería jurídica, como las uniones temporales o los consorcios, responden solidariamente por las obligaciones de los citados entes.

Por su parte, el artículo 794 *ibídem*⁹, vigente para los años 1999 y 2000, esto es, con las modificaciones del artículo 163 de la Ley 223 de 1995, en lo pertinente, señala:

"Los socios, copartícipes asociados, cooperadores y comuneros, responde solidariamente por los impuestos de la sociedad correspondientes a los años gravables 1987 y siguientes, a prorrata de sus aportes en la misma y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable. Se deja expresamente establecido que esta responsabilidad solidaria no involucra las sanciones e intereses, ni actualizaciones por inflación. La solidaridad de que trata este artículo no se aplicará a las sociedades anónimas o asimiladas, a anónimas.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a los accionistas de sociedades anónimas inscritas en la Bolsa de Valores, a los miembros de los fondos de empleados, a los miembros de los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y a los suscriptores de los fondos de inversión y de los fondos mutuos de inversión".

En armonía con el artículo 793 del Estatuto Tributario, el artículo 794 *ibídem* debe entenderse referido no solo a la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de las sociedades, que son personas jurídicas (artículo 98 del Código de Comercio), sino de los miembros de entidades que no tienen personería jurídica. Ello, por cuanto la norma menciona los copartícipes y comuneros, que no forma parte de persona jurídica alguna, y excluye de la solidaridad a los miembros de los fondos allí citados, que, por lo general, tampoco son personas jurídicas.

La Corte Suprema de Justicia le dio el mismo alcance al artículo 794 del Estatuto Tributario. En efecto, en sentencia de 15 de abril de 1991, exp 2228, la Sala Plena

⁸ Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la DIAN.

⁹ Para los períodos en mención el artículo 794 del Estatuto Tributario también había sido adicionado con un párrafo por el artículo 108 de la Ley 488 de 1998, en relación con las cooperativas, aspecto que no interesa en este asunto. Además, el artículo 794 del Estatuto en mención fue modificado por el artículo 51 de la Ley 633 de 2000 y por el artículo 30 de la Ley 863 de 2000.

de la Corte declaró exequible la norma en mención y entre otras precisiones, señaló¹⁰:

“[...] la responsabilidad de los socios para que (sic) el Fisco es por los impuestos a cargo de la compañía y no por las sanciones que correspondan, ya que estas últimas surgen por hechos propios y así debe ser regulada. Igual predicado cabe respecto de los consocios y los comuneros o copartícipes y de los vínculos jurídicos que entre ellos se generan, **no obstante que en algunos de estos casos no nace una persona jurídica autónoma**”

Además, si el artículo 794 del Estatuto en mención se entiende aplicable a los miembros de otros entes colectivos¹¹, en concordancia con el artículo 793 ibídem, debe entenderse que los miembros de las uniones temporales y de los consorcios son responsables solidarios de los impuestos de los citados entes¹².

Y, si bien el artículo 51 de la Ley 633 de 2000, que modificó el artículo 794 del Estatuto Tributario, dispuso expresamente que los consorciados responden solidariamente por los impuestos, actualización e intereses del ente colectivo, tal previsión no significa que antes de la citada ley, los consorciados o miembros de las uniones temporales no fueran responsables solidarios por los impuestos de los consorcios o de las uniones temporales.

Lo anterior, no solo con base en el análisis ya efectuado, sino porque el propósito de la modificación de la Ley 633 fue extender la responsabilidad solidaria a la actualización y a los intereses y hacer solidariamente responsables a las sociedades anónimas y asimiladas. Además, en virtud del artículo 51 de la Ley 633 de 2000, se modificaron los artículos 793 inciso primero y literal b), 794 y 867-1 ibídem. Esto es, no se modificó el artículo 793 lit e), relativo a la responsabilidad solidaria de los miembros de los entes colectivos por los impuestos a cargo de estos.

Pues bien, en el caso concreto, el 22 de julio de 1999 G.S.S, sociedad colombiana, y SUELOPETROL, sociedad extranjera con domicilio en Venezuela, constituyeron la Unión Temporal G.S.S-SUELOPETROL, para participar en la licitación privada GYA-04-99 para la ejecución del programa sísmico ACAE 3D y presentar a ECOPETROL una propuesta conjunta y en caso de adjudicársele el contrato, celebrarlo, ejecutarlo, cumplirlo y terminarlo (folio 38 c.a).

El 24 de septiembre de 1999, ECOPETROL y LA UNIÓN TEMPORAL celebraron el contrato para la prestación de los servicios en mención (folios 135 a 143 c.a). El contrato se empezó a ejecutar el 19 de octubre de 1999 (folio 105 c.a), y el acta de finalización se firmó el 27 de marzo de 2000 (folio 106 c.a). En consecuencia, al terminar el contrato, la Unión Temporal cesó en sus efectos.

¹⁰ GACETA JUDICIAL, Tomo CCIX, Primer Semestre-1991, Segunda Parte, sentencia 56, pág 195 a 201. La norma también fue declarada exequible por la Corte Suprema en sentencia de 7 de febrero de 1991, exp. 2187 (Ver Gaceta CCIX, Primer Semestre-1991, Primera Parte, sentencia 15, págs 138 a 145). Y, por la Corte Constitucional en sentencia C-210 de 2000.

¹¹ Y, únicamente excluye de la solidaridad a los accionistas de las sociedades anónimas y sus asimiladas (artículo 14 del Estatuto Tributario) y a los miembros de algunos fondos que pueden no ser personas jurídicas.

¹² Tal responsabilidad, como se desprende del artículo 794, es a prorrata de su participación en aquellos entes y del tiempo durante el cual poseyeron dicha participación en el periodo gravable.

Como responsable de IVA por servicios, la Unión Temporal (NIT 830062181), por medio de su representante, presentó sin pago las declaraciones de IVA por los bimestres 1 y 3 de 2000. Y, como agente retenedora de renta, declaró, también sin pago, retenciones por los periodos 11 de 1999 y 1 a 5, 7 y 9 de 2000 (folios 368 a 378 c.a).

Dado que la Unión Temporal no pagó el IVA ni las retenciones por los periodos fiscales en mención (que en total ascendían a \$579.965.000), a pesar de los avisos de cobro que la DIAN le envió (folios 1, 5,6, y 20 y 21 c.a), la misma entidad envió avisos de cobro a los miembros de la Unión Temporal, esto es, a las sociedades GSS y SUELOPETROL.

A su vez, por Resolución 0018 de 24 de mayo de 2002 la DIAN declaró solidariamente responsables a las dos sociedades por las deudas de la Unión Temporal, a prorrata de su participación en esta. Así, declaró que GSS era responsable por el 40% de la deuda (\$231.986.000) y que SUELOPETROL debía responder por el pago del 60% de las obligaciones a cargo de la Unión Temporal (\$347.979.000).

Mediante Resolución 005 de 24 de junio de 2003, la DIAN confirmó el citado acto respecto de SUELOPETROL, que fue la única recurrente. En consecuencia, se reitera, solo se analiza la legalidad de las decisiones administrativas frente a la actora.

Pues bien, en relación con la aplicación retroactiva del artículo 794 del Estatuto Tributario, por cuanto la responsabilidad solidaria de los consorcios y uniones temporales solo se previó con la Ley 633 de 2000 (artículo 51), para obligaciones a partir del 2001, la Sala insiste en que desde la expedición del artículo 794 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 793 lit e) *ibídem*, los miembros de los entes colectivos que no sean personas jurídicas son responsables solidarios por las obligaciones tributarias de los citados entes.

En consecuencia, se remite al análisis ya efectuado, del que se concluye que SUELOPETROL era solidariamente responsable por el pago de los impuestos y retenciones adeudados por la Unión Temporal, a prorrata de su participación en esta.

Frente a la violación del principio de territorialidad de la ley, que la actora hace consistir en que no podían cobrarse obligaciones tributarias por tratarse de una sociedad extranjera sin domicilio, sucursal o agencia en Colombia, la Sala precisa:

En este proceso, se discute la legalidad de los actos por los cuales la DIAN constituyó el título ejecutivo y declaró a la actora como solidariamente responsable por las obligaciones de la Unión Temporal de la que formó parte. No se cuestionan los actos dentro del proceso de cobro iniciado en contra de la actora, de los cuales ni siquiera aparece prueba en el expediente.

Así, aunque existe un título ejecutivo (artículo 828 [num 3] del Estatuto Tributario), no aparece prueba de que la DIAN haya iniciado el proceso para su cobro, mediante la expedición del mandamiento de pago en contra de la demandante (artículo 826 *ibídem*).

Como no se cuestiona la legalidad de los actos proferidos dentro del proceso de cobro, no es del caso analizar si la DIAN puede o no cobrar obligaciones tributarias a cargo de una sociedad extranjera sin domicilio en Colombia. Y, por lo

mismo, no es procedente estudiar si hubo violación del principio de territorialidad de la ley en razón de un cobro, del que, se repite, no existe prueba en el expediente y cuyos actos no fueron objeto de enjuiciamiento en este proceso.

La legalidad del título, que es el objeto de este proceso, tiene que ver con los requisitos para su expedición. Nada incide en el control de legalidad en mención, si el título ejecutivo puede o no cobrarse al deudor domiciliado en el exterior.

Por lo demás, y aunque no es materia de análisis en este proceso, no asiste razón a la actora cuando sostiene que la DIAN reconoce que no puede cobrar el título a SUELOPETROL.

Por el contrario, en oficio de 2 de abril de 2002 de la Subdirectora de Cobranzas se lee que en el evento de que se ejerza cobro coactivo sobre el deudor residenciado en el exterior, *“sugerimos desde ya actuar de acuerdo con nuestras normas de procedimiento, sin olvidar que las comisiones se gestionan mediante cartas rogativas o rogatorias ante el Ministerio de Relaciones Exteriores (artículo 35 del Código de Procedimiento Civil), y tener especial cuidado en dar aplicación a los tratados internacionales entre ellos la Convención de Montevideo sobre medidas cautelares”*. (folios 201 y 202 c.a).

Frente al argumento de la demandante en el sentido de que como ECOPEPETROL le practicó retenciones por honorarios, no debe impuestos en Colombia, la Sala reitera que una cosa son los impuestos que SUELOPETROL debía pagar en Colombia¹³, en virtud del contrato de prestación de servicios que celebró con ECOPEPETROL y ejecutó como miembro de la Unión Temporal, aspecto que no se cuestiona en esta oportunidad. Y, otra, los impuestos por los que debía responder como deudora solidaria de la Unión Temporal, ente que, se repite, para los periodos en discusión era responsable de IVA y agente de retención.

En consecuencia, las supuestas retenciones indebidas a título de renta que ECOPEPETROL le practicó, de las cuales no existe prueba alguna, nada tienen que ver con su calidad de deudora solidaria por el 60% de los impuestos adeudados por la Unión Temporal. Erróneamente, la actora considera que solo debía responder en Colombia por los impuestos retenidos, dada su calidad de sociedad extranjera. Y, olvida que como deudora solidaria también debía responder **por el pago de los tributos adeudados por la Unión Temporal**.

Respecto de la violación del debido proceso y de los principios de economía y eficiencia de la función administrativa, la Sala precisa:

En el recurso de reconsideración contra la Resolución 18 de 24 de mayo de 2002, SUELOPETROL pidió a la DIAN que suspendiera el proceso mientras presentaba la solicitud de devolución o compensación de los saldos a favor por retenciones a título de impuesto sobre la renta, para lo cual debía constituir una sucursal en Colombia y declarar renta. Lo anterior, porque la demandada no podía cobrarle un dinero a pesar de ser, a su vez, deudora de la demandante (folios 42 a 48 c.ppal).

En la Resolución 0005 de 24 de junio de 2003, que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN negó la solicitud porque (i) los procesos de cobro solo

¹³ Mediante retenciones en la fuente a título de renta (folios 36 y 37 c.ppal) y las que procedían por IVA.

pueden suspenderse conforme al artículo 841 del Estatuto Tributario¹⁴ y (ii) no existe el pretendido saldo a favor (folios 63 a 77 vto).

Si bien es cierto que no resulta aplicable el artículo 841 del Estatuto Tributario, porque ni siquiera existe prueba de la existencia del proceso de cobro en contra de aquella, también lo es que la suspensión del trámite administrativo resulta improcedente, pues, en efecto, no hay ninguna prueba que acredite el supuesto saldo a favor de SUELOPETROL.

Además, la demandante pidió la suspensión no solo hasta cuando presentara la solicitud de devolución o compensación, que constituye solo **una expectativa**¹⁵, sino hasta cuando constituyera una sucursal en Colombia¹⁶, para que presentara las declaraciones de renta con saldos a favor.

Sin embargo, como por los años 1999 y 2000 SUELOPETROL era una sociedad extranjera sin domicilio ni sucursal en Colombia, cuyos pagos estaban sujetos a retención por renta y remesas y esta se practicó por ECOJETROL, no estaba obligada a declarar renta (artículo 592 del Estatuto Tributario), por lo que las declaraciones que por los citados años pretendía presentar no podían producir efecto legal alguno (artículo 594-2 ibídem).

Lo anterior, sumado a la falta de prueba de la existencia del saldo a favor, conducía a que la DIAN negara la solicitud, pues carecía totalmente de sustento. Además, la decisión de la Administración garantizó los principios de eficiencia y economía de la función administrativa (artículo 209 de la Constitución Política), por cuanto era evidente la improcedencia de la suspensión. Por el contrario, si la DIAN hubiera accedido a suspender el trámite de constitución del título en contra de la actora, habría sido totalmente ineficiente, dado que la suspensión dependía de hechos que la demandante no podía cumplir.

De otra parte, la actora pidió en la reconsideración que se decretara una inspección tributaria en el domicilio del otro miembro de la Unión Temporal *“para verificar la exactitud de la declaración y los hechos [...] tendientes a demostrar a (sic) que mi poderdante no es deudor de la suma que pretende LA DIAN y que además se constate que (sic) la contabilidad de la unión salta de bulto el derecho que le asiste a la devolución de una suma de dinero y a que se demuestre que el estado es deudor de la misma”* (folios 45 y 46 c.ppal).

Al resolver el recurso, la DIAN negó la prueba por innecesaria, dado que en el expediente existen suficientes elementos de juicio que permiten determinar que SUELOPETROL, como miembro de la Unión Temporal, es deudora solidaria del 60% del IVA por los periodos 1 y 3 de 2000 y retenciones por los periodos 11 de 1999 y 1 a 5 y 7 y 9 de 2000, adeudados por la Unión Temporal, según las declaraciones presentadas por esta, que se presumen veraces y se encuentran en firme (folio 75 c.ppal).

¹⁴ El artículo 841 del Estatuto Tributario, en lo pertinente, señala:

“En cualquier etapa del procedimiento administrativo coactivo el deudor podrá celebrar un acuerdo de pago con la administración, en cuyo caso se suspenderá el procedimiento y se podrán levantar las medidas preventivas que hubieren sido decretadas.”

¹⁵ Sentencias de 5 de julio de 2007, exp 14063, C.P. doctor Juan Ángel Palacio Hincapié y de 26 de noviembre de 2009, exp 16873. C.P. Héctor J. Romero Díaz.

¹⁶ Hecho que solo se cumplió el 6 de agosto de 2009 y que se registró en la Cámara de Comercio de Bogotá el 18 del mismo mes (folios 410 a 411 vto c.ppal).

No obstante lo anterior, SUELOPETROL sostuvo que la DIAN se dejó de pronunciar sobre la prueba en mención y que falló de plano el recurso.

Comoquiera que la demandada sí se pronunció sobre la prueba y motivó las razones para negar su práctica, es evidente que no vulneró el debido proceso de la demandante. Por lo demás, la supuesta verificación de la existencia de saldos a favor de la actora no podía probarse con la contabilidad del otro miembro de la Unión Temporal, pues, se recuerda que si bien la citada unión no es contribuyente de renta, sí lo son los miembros del ente colectivo (artículo 18 del Estatuto Tributario).

A su vez, frente a la prueba documental pedida por SUELOPETROL en el recurso, esto es, los procesos de licitación privada y de contratación con ECOPETROL, al igual que los certificados de retención en la fuente practicada por ECOPETROL, la Sala advierte que si bien la DIAN no se pronunció explícitamente sobre la procedencia de la prueba documental, sí los tuvo en cuenta para resolver el recurso.

En efecto, en la Resolución 005 de 2003, la demandada se refirió al proceso licitatorio abierto por ECOPETROL, al contrato suscrito entre esta y la Unión Temporal y a los certificados de retención en la fuente y concluyó que como SUELOPETROL es una sociedad extranjera sin domicilio en Colombia, tributa en el país, mediante retención en la fuente, por los ingresos de fuente nacional. Y, que como ECOPETROL le practicó retenciones por honorarios, no estaba obligada a declarar renta (artículo 592 del Estatuto Tributario), por lo cual no podía sostener que existen saldos a favor, puesto que estos se reflejan en las declaraciones (folios 64, 70 y 71 c.ppal).

En consecuencia, en relación con la prueba documental, tampoco hubo violación del debido proceso, dado que fue debidamente valorada por la DIAN.

Por último, la Sala precisa que no hará pronunciamiento alguno respecto de la solicitud hecha por la actora en el recurso de apelación en el sentido de que se ordene a la DIAN que se abstenga de iniciar proceso de cobro en su contra, pues excede el control de legalidad de los actos acusados.

Tampoco se referirá a la petición de SUELOPETROL en los alegatos de conclusión de que se declare que GSS ya pagó el porcentaje correspondiente a su deuda y que no puede ser compelida al pago adicional con el argumento de la existencia de una responsabilidad solidaria. Ello, porque también desborda el ámbito de la litis.

Las razones que anteceden son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

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

CONFÍRMASE la sentencia de 13 de septiembre de 2007 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de SUELOPETROL C.A. S.A. C.A contra LA DIAN.

RECONÓCESE personería a las abogadas CLAUDIA STELLA RAMÍREZ PÉREZ como apoderada de la demandante y SANDRA PATRICIA MORENO SERRANO como apoderada de la DIAN.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO