

**UNION TEMPORAL - Es responsable del IVA cuando realiza en forma directa las actividades gravadas / INTEGRANTE DE UNION TEMPORAL - Cada uno responde solidariamente por las obligaciones del contrato**

Aclarado que, quienes presten servicios gravados en el territorio nacional, son en principio, responsables del IVA, es pertinente recordar que si bien el artículo 18 del Estatuto Tributario excluye a las uniones temporales como contribuyentes del impuesto sobre la renta, no sucede lo mismo con el impuesto sobre las ventas, toda vez que el artículo 66 de la ley 488 de 1998 adicionó el artículo 437 del Estatuto Tributario con el aparte que ordena “Son responsables del impuesto (a las ventas): Los Consorcios y Uniones Temporales cuando en forma directa sean ellos quienes realicen actividades gravadas” .Como se desprende de lo transcrito, al formar la Unión Temporal, cada parte contractual, se compromete a responder solidariamente por las obligaciones del contrato cuya adjudicación persiguen “como integrantes de la unión temporal”, no individualmente considerados. Ahora, cuando el párrafo de la misma cláusula observa que “sin perjuicio de la responsabilidad solidaria, cada miembro se obliga frente al otro a cumplir con la totalidad de prestaciones...” hace referencia, desde luego, al compromiso que adquiere con la constitución de la unión temporal frente al otro miembro de la misma, respecto de la obligación común de prestar servicios de radiodifusión en A.M. y F.M, responsabilidad que no sería común si cada uno se obligara en forma individual y no como parte de la unión temporal como lo hacen.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULO 437**

**CONTRATISTA - Es sujeto pasivo del IVA y no los miembros de la Unión Temporal que la conforman / RESPONSABLE DEL IVA - No lo son los integrantes de la Unión temporal / CONTRATO LLAVE EN MANO - Al suscribirla la Unión Temporal excluye como responsables del IVA a sus integrantes / SOCIEDAD EXTRAJERA SIN DOCIMILIO EN EL PAIS - Su responsabilidad frente al IVA es como agente de retención / DECLARACION DE IVA PRESENTADA POR NO OBLIGADOS - Es la presentada por una sociedad extranjera no domiciliaria que es miembro de una Unión Temporal**

Entonces, de acuerdo con los términos contractuales, “La Contratista” es la que directamente se compromete con FONADE a prestar todos los servicios estipulados en el contrato y que a la postre van a constituir el hecho generador del impuesto sobre las ventas, convirtiendo a esa contratista (La Unión Temporal) en sujeto pasivo del aludido gravamen, con todas las responsabilidades inherentes a tal calidad, entre ellas la de facturar los servicios prestados. Por tanto, mal puede afirmar la actora que “Richardson era responsable del IVA porque había suscrito un contrato llave en mano, que determinaba el desarrollo de actividades gravadas que, en tal condición, debían ser informadas al Estado”, cuando de todas las pruebas obrantes en el expediente, se confirma que quien suscribió el contrato llave en mano en calidad de “Contratista” fue la Unión Temporal y no cada sociedad de las que la conforman, individualmente considerada. Por otra parte, si en gracia de discusión se llegase a aceptar que la sociedad extranjera sin domicilio en el país hubiera prestado servicios gravados en Colombia, vale decir, que fungiera como contratista frente a FONADE, tampoco se generaría para ella la condición de responsable del IVA, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 437-2 del Estatuto Tributario que ordena para cuando una empresa de dichas características preste servicios gravados, que el tributo se recaude por medio del mecanismo de la retención en la fuente. Lo antedicho confirma la calidad de no responsable del IVA para los períodos en estudio por parte de la sociedad actora,

de donde se deriva la aplicación en derecho del artículo 594-2 del Estatuto Tributario, por lo que deben subsistir los actos administrativos acusados.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULOS 437-2 Y 594-2

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

**Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá, D.C., once (11) de noviembre de dos mil nueve (2009)

**Radicación numero 25000-23-27-000-2004-01694-01(16372)**

**Actor: RICHARDSON ELECTRONICS S.A. DE C.V.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

**FALLO**

Decide la sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 22 de noviembre de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección “A”, en juicio de nulidad y restablecimiento de derecho, que denegó las súplicas de la demanda contra los actos administrativos por medio de los cuales se declararon sin efecto legal las declaraciones correspondientes al impuesto sobre las ventas por los bimestres 5° y 6° del año 2001 y 1° y 2° del 2002 presentadas por la empresa RICHARDSON ELECTRONICS S.A.

**ANTECEDENTES**

En el mes de julio de 2001 la sociedad RICHARDSON ELECTRONICS S.A. suscribió un contrato de Unión Temporal con la empresa de Ingeniería de Radiodifusión Colombiana Pedro Gil Ltda. (IRADIO) con el objeto de solicitar la adjudicación de un contrato de radiodifusión con FONADE.

La unión temporal conformada suscribió con FONADE el contrato de obra civil N° 201616 el 3 de septiembre de 2001 para ejecutar el objeto referido y se empezó a llevar a cabo desde ese momento.

El día 6 de septiembre de 2001 la sociedad RICHARDSON ELECTRONICS se inscribió en el Registro Único Tributario (RUT) como responsable de IVA régimen común y como agente retenedor, habiéndosele asignado el NIT: 830.091.388, número con el que se identificó para presentar las declaraciones tributarias hasta mayo de 2002, fecha en la cual la sociedad constituyó una sucursal en Colombia.

La Administración de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá profirió el 28 de noviembre de 2003 los Autos de Archivo N°s: 300632003005366, 300632003005371, 300632003005373 y 300632003005376, por medio de los cuales, ordenó declarar sin efecto legal las declaraciones del impuesto sobre las ventas por los períodos 5° y 6° de 2001 y 1° y 2° de 2002.

El 9 de diciembre de 2003, el representante legal de la sociedad presentó el recurso de reposición y el subsidiario de apelación contra los citados autos de archivo, el primero de los cuales fue decidido el 7 de enero de 2004 con las resoluciones 900001, 900002, 900003 y 900004 en las que se confirmaron los autos recurridos, y se concedieron las apelaciones subsidiarias que fueron desatadas con las resoluciones 00003, 00004, 00005 y 00006 el 15 de marzo de 2004, agotando la vía gubernativa.

## **LA DEMANDA**

La sociedad RICHARDSON ELECTRONICS S.A. de C.V. en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, demandó los cuatro autos de archivo que dejaron sin efecto legal las declaraciones presentadas por la citada empresa correspondientes a los bimestres 5° y 6° de 2001 y 1° y 2° de 2002, así como igual número de providencias que resolvieron los recursos de reposición y los de apelación subsidiaria.

Invocó como normas violadas los artículos 84 de la Constitución Política, 420 literal b), 429, 437, 437-1, 437-2, 483, 485, 499, 574, 576, 592, 594-2 y 601 del Estatuto Tributario y 471 y 474 del Código de Comercio.

El concepto de la violación se sintetiza así:

El artículo 84 de la Carta Política, señala que si un derecho fue reglamentado de manera general, las autoridades no podrán establecer requisitos adicionales para su ejercicio, luego, a la Administración no le era dable requerir a una sociedad extranjera para que constituyera una sucursal para darle a sus actuaciones efecto tributario. Esta exigencia también viola los artículos 574 y 576 del Estatuto Tributario y 471 y 474 del Código de Comercio, ya que el hecho de que estas normas establezcan que para iniciar actividades permanentes en Colombia deba incorporarse una sucursal, no quiere decir que sin ella, el extranjero ejerció actividades en el país.

En lo que hace a los artículos 420, 429 y 437 E.T. argumenta que la prestación de servicios dentro del territorio nacional constituye para efectos del IVA una actividad gravada con el impuesto, por lo que la posición de la Administración, al afirmar que la sociedad no realizó ninguna operación gravada, dada la ausencia de facturas, no tiene sustento jurídico, por cuanto el artículo 429 ordena que la emisión de facturas tiene efectos en la causación del impuesto pero no en la ocurrencia del hecho generador y, por tanto, tampoco en la responsabilidad de quien lo ejecuta.

Respecto de los artículos 437-1 y 437-2 E.T. la administración confunde la retención en la fuente con la responsabilidad del IVA, al afirmar que los extranjeros, por las operaciones gravadas que realizan, están sujetos a una retención del IVA del 100%, de modo que no pueden ser responsables del impuesto, vulnerando de contera el artículo 592 del mismo Estatuto el que erróneamente pretende aplicar cuando regula hechos ajenos al impuesto sobre las ventas.

Desconoce el ente fiscal el artículo 483 *ibídem*, el cual ordena que el IVA que debe pagar un responsable, resulta de la diferencia entre el impuesto generado y los impuestos descontables a que haya lugar, y el 485 que señala el derecho a descontar los impuestos facturados por la adquisición de bienes y servicios.

Finalmente argumenta que de acuerdo con los artículos 499 y 601 del Estatuto Tributario, los responsables de IVA que no pertenezcan al régimen simplificado son del común y a ellos se les deben aplicar las disposiciones propias de este régimen, entre ellas, la obligación de presentar la declaración tributaria bimestral, con las consecuencias que ello comporta.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con base en los siguientes argumentos:

La sociedad actora es una empresa extranjera que, sin sucursal en Colombia, constituyó una Unión Temporal para realizar un contrato de prestación de servicios en el territorio nacional y presentó directamente declaraciones por los períodos 5° y 6° de 2001 y 1° y 2° de 2002, cuando debió hacerlo a través del agente retenedor.

El impuesto a las ventas según la doctrina clásica, es un gravamen indirecto, ya que existe un sujeto pasivo de *iure* y un sujeto pasivo de *facto*. Así, es el primero quien tiene la obligación de recaudar el impuesto, mientras que el segundo es quien soporta las consecuencias económicas del mismo, de forma que, el que soporta la carga del tributo, no es directamente el que lo paga a la entidad que administra los impuestos.

Frente a los responsables del IVA, la legislación prevé que tendrán dicha calidad los agentes de retención que señala el artículo 437-2 del Estatuto Tributario, los que deben cumplir las obligaciones inherentes a tal condición cuando observa que “Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país, la prestación de servicios en el territorio nacional, son agentes retenedores, y en tal caso, al tenor de lo dispuesto por el párrafo de la misma norma, la retención en la fuente será del 100% del impuesto determinado sobre la base gravable sin que importe la modalidad en que se haya convenido hacer los pagos.

A la sociedad demandante, por ser extranjera sin sucursal en Colombia, le son aplicables las normas mencionadas para cumplir la obligación de tributar en materia de IVA, cumpliendo dicha obligación a través del agente retenedor, quien hace las veces ante la DIAN de responsable del impuesto.

Por tanto, de acuerdo con el artículo 594-2 del Estatuto Tributario, las declaraciones tributarias presentadas por la sociedad no obligada, no producirán efecto legal alguno, como se reiteró en la vía gubernativa.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección "A", mediante la sentencia de noviembre 22 de 2006, negó las pretensiones de la demanda, dadas las siguientes consideraciones.

Luego de transcribir los artículos 437 y 437-2 del Estatuto Tributario y apartes del contrato llave en mano N° 201616 suscrito entre FONADE y la Unión Temporal entre la actora e IRADIO LTDA, concluye que la sociedad suscribió el contrato "en calidad de miembro de la Unión Temporal" y, en desarrollo de éste, pactaron la prestación de servicios gravados, los cuales serían prestados por la Unión Temporal y no exclusivamente por la actora.

Explica además, que en el documento de constitución de la Unión Temporal no se expresa la forma como las partes asumen las obligaciones y responsabilidades tributarias, de donde es aplicable el artículo 437 E.T. que señala como obligados a declarar el IVA a las uniones temporales, de donde, al presentar las declaraciones tributarias por los servicios pactados en el contrato pero a nombre de la sociedad extranjera, dicha actuación resulta improcedente por cuanto la actora no era el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

El solo hecho de que la sociedad se haya inscrito en el RUT no le otorga la calidad de responsable, ya que no es este el documento idóneo para establecer la condición de responsable del IVA, pues corresponde a la Ley señalar los requisitos para obtener tal condición y por ende, estar obligado a declarar.

Explica que, así la actora hubiera realizado servicios gravados en las vigencias discutidas, esto no le da la calidad de responsable dada la condición impuesta por el artículo 437-2 del Estatuto Tributario de cancelar el tributo por medio de retención en la fuente, de donde, es obligado concluir que la sociedad no era responsable del impuesto sobre las ventas para los períodos discutidos y, por tanto, no se encontraba obligada a presentar las declaraciones respectivas, las cuales de acuerdo con el artículo 594-2 *ibídem*, “no producirán efecto legal alguno”.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

Inconforme con la decisión de primera instancia, la sociedad actora debate los planteamientos del *a quo* que desestimaron las súplicas de la demanda explicando que, como se ha demostrado a lo largo del proceso, la sociedad RICHARDSON ELECTRONICS desarrolló actividades catalogadas por nuestra legislación como gravadas con el impuesto sobre las ventas por los bimestres en discusión.

Como consecuencia de lo anterior, era deber de la sociedad inscribirse como responsable del IVA en el país y presentar las declaraciones correspondientes, por cuanto el documento de constitución de la Unión Temporal consagró que cada miembro manejaría sus cuentas por separado.

El Tribunal considera que la sociedad no ha probado la prestación directa de los servicios y que es necesario demostrar la realización del hecho generador del IVA, desconociendo que la unión no tenía facultades de actuar directamente y que la actora tipificó hechos que generan el gravamen mediante la prestación de los servicios a los que se había comprometido y que, además, contabilizó las operaciones realizadas en Colombia como miembro de la Unión Temporal.

Argumenta que la posibilidad de constituir una Unión Temporal recae en la autonomía de los partícipes y son los mismos quienes establecen si serán ellos o la unión los responsables del IVA, hecho que no puede desconocer la Administración.

Considera equivocada la posición del *a quo* cuando afirma que así la sociedad hubiera prestado servicios gravados directamente, no se generaba para ella la calidad de responsable del IVA por cuanto dichas operaciones estaban sujetas a

retención en la fuente. La legislación parte de que “al lado del responsable” se ubican otros sujetos que facilitan el cumplimiento de la obligación tributaria, lo que no quiere decir que su existencia anule las obligaciones que la ley impone a los responsables principales del tributo.

La Administración parte de que una de las excepciones al régimen de responsabilidad del IVA es la de los extranjeros no residentes, no obstante, no es admisible pensar que alguien deja de ser responsable porque la ley haya previsto que pueda ser sujeto de retención. Las normas sobre retención en la fuente le ayudan al Estado a recaudar, pero exoneran al responsable de cumplir sus obligaciones sustanciales y formales.

En el caso de la sociedad –concluye- ésta tenía, en los bimestres en discusión, un contrato con una entidad pública con vocación de permanencia, en virtud del cual la empresa iba a desarrollar actividades gravadas con el IVA. Luego, no es dable afirmar que, como no tenía sucursal en el país, podía sustraerse de la obligación derivada de su actividad.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **parte demandante** reiteró lo dicho en la demanda y el memorial de apelación.

La **demandada** insiste en que aún cuando esta sociedad extranjera sin domicilio en Colombia, participó como miembro de la Unión Temporal que suscribió, en un contrato con FONADE en Colombia, esta sola situación no le confiere la responsabilidad del IVA, dado que la citada empresa no facturó ningún servicio gravado durante los períodos en discusión, impidiendo que se configurara el hecho generador del tributo aludido, ya que si los miembros de la unión acordaron manejar sus cuentas por separado, a cada uno de ellos les correspondería la expedición de las facturas por los servicios prestados a FONADE dentro del contrato, lo que no sucedió para el evento en estudio.

### **MINISTERIO PÚBLICO**

La Procuradora Sexta Delegada se pronunció en el sentido de solicitar la revocatoria del fallo apelado por cuanto si bien la sociedad actora constituyó con

otra una Unión Temporal, en el contrato de constitución se obligó cada uno, frente al otro, a cumplir con la totalidad de las obligaciones adquiridas en caso de serles adjudicado el contrato objeto de concurso, pudiéndose establecer que cada uno de los miembros se comprometió a cumplir directamente las prestaciones derivadas del mismo.

Afirma que correspondía a la Administración desvirtuar la procedencia de los impuestos descontables solicitados, pero no desconocer los efectos jurídicos de las declaraciones presentadas, responsabilidad que no se desvirtúa porque el impuesto no se hubiera causado en dichos bimestres.

Por otra parte, carece de fundamento afirmar, que por tratarse de una sociedad extranjera sin domicilio ni sucursal en el país, no era responsable del IVA y debía pagar el gravamen mediante la retención en la fuente, pues dicho mecanismo fue establecido con el fin de acelerar y facilitar el recaudo del impuesto, pero no obra como eximente de responsabilidad del gravamen.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN dejó sin efectos jurídicos las declaraciones del impuesto sobre las ventas presentadas por la sociedad RICHARDSON ELECTRONICS S.A. de C.V. por los períodos 5° y 6° de 2001 y 1° y 2° de 2002.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, se debe precisar si se ajustan a derecho los Autos de Archivo que dejaron sin piso legal las declaraciones del IVA por los bimestres aludidos y las Resoluciones que los confirmaron al decidir los recursos de reposición y apelación instaurados en su contra.

La actora, sociedad extranjera sin domicilio ni sucursal en Colombia, para la época de los hechos en discusión, constituyó con la empresa colombiana IRADIO una Unión Temporal con el fin de participar en un concurso para la suscripción de un

contrato “llave en mano” con FONADE, contrato que fue adjudicado y suscrito el 3 de septiembre de 2001 y comenzó su ejecución de inmediato.

Como consecuencia de lo anterior, la sociedad RICHARDSON ELECTRONICS solicitó ante la DIAN la expedición del RUT, se inscribió como responsable del IVA régimen común y procedió a presentar las declaraciones por los cuatro períodos que se discuten como responsable del citado régimen, por considerar que lo era al haber realizado “actividades gravadas en Colombia”, declaraciones que no registran ninguna operación gravada que pudiera dar lugar al hecho generador del IVA en los términos del artículo 420 E.T<sup>1</sup>. pero que sí consignan en su totalidad saldos a favor .

Si se examina detenidamente el texto del citado artículo 420 que determina los hechos generadores sobre los que recae el IVA, encontramos que el literal b) señala que se aplicará sobre: “*La prestación de servicios en el territorio nacional*”, en tanto que el artículo 437 *ibídem* en su literal c) le otorga la calidad de responsables de dicho impuesto a “*Quienes presten servicios*”.

Estas normas le sirvieron a la actora para considerarse responsable del IVA régimen común y, en consecuencia, declarante del citado gravamen, sin tener en cuenta que la obligación de declarar se genera en el período en que se realice el primer hecho generador del gravamen, o sea, para el evento tratado, cuando se percibiera el importe del primer servicio prestado, aunado a que la demandante, luego de presentadas las declaraciones y al ser requerida por la administración para corregir dichos denuncios por no estar firmadas por revisor fiscal, respondió en oficios radicados el 6 de agosto de 2002 que Richardson Electronics era una sociedad extranjera sin domicilio en Colombia y que no adelantaba en forma permanente actividades en el país, por lo que no se encontraba obligada a presentar declaraciones tributarias por lo que no existía razón para presentar correcciones<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Artículo 420 E.T. “**Hechos sobre los que recae el impuesto**.-El impuesto a las ventas se aplicará sobre: a) Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente. b) la prestación de los servicios en el territorio nacional. C) La importación de bienes corporales muebles. d (...)

<sup>2</sup> Folio 78 C.P.

Mediante los Autos de Archivo demandados, la Administración de Impuestos dejó sin efecto legal las declaraciones presentadas, por considerar que el solo hecho de que la sociedad haya participado en la suscripción y ejecución del contrato de prestación de servicios gravados con FONADE en calidad de miembro de la Unión Temporal, no le confiere la calidad de responsable del IVA, por cuanto no facturó directamente servicio alguno y además, en su calidad de sociedad extranjera sin sucursal en el país, si obtuvo ingresos gravados (que no los obtuvo en los períodos declarados), respecto de éstos debió cumplir su obligación tributaria mediante la figura de la retención en la fuente como lo estipulan el numeral 3° del artículo 437-2<sup>3</sup> y el párrafo del artículo 437-1 del Estatuto Tributario<sup>4</sup>.

Respecto de los actos administrativos que se demandan, es pertinente anotar que los mismos declaran “sin efecto legal” las declaraciones presentadas por encontrarse enmarcadas dentro de lo dispuesto en el artículo 594-2 E.T<sup>5</sup>, norma que opera *per se*. Diferente sería el procedimiento aplicable, si la sociedad actora hubiera incurrido en una de las causales que contempla el artículo 580 *íbidem*<sup>6</sup> para tener las declaraciones “por no presentadas”, evento en el cual se hubiera requerido la notificación de un Auto Declarativo para excluirlas del sistema jurídico.

Aclarado que, quienes presten servicios gravados en el territorio nacional, son en principio, responsables del IVA, es pertinente recordar que si bien el artículo 18 del Estatuto Tributario<sup>7</sup> excluye a las uniones temporales como contribuyentes del impuesto sobre la renta, no sucede lo mismo con el impuesto sobre las ventas, toda vez que el artículo 66 de la ley 488 de 1998 adicionó el artículo 437 del Estatuto Tributario con el aparte que ordena “*Son responsables del impuesto (a las ventas): Los Consorcios y Uniones Temporales cuando en forma directa sean ellos quienes realicen actividades gravadas*”.

---

<sup>3</sup> Artículo 437-2 numeral 3° “Actuarán como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisiciones de bienes o servicios gravados: 3- Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país **la prestación de servicios gravados en el territorio nacional**, con relación a los mismos”.

<sup>4</sup> Artículo 437-1- Párrafo: “En el caso de la prestación de servicios gravados a que se refiere el numeral 3° del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, la retención será equivalente al ciento por ciento (100%) del valor del impuesto”.

<sup>5</sup> Artículo 594-2 E.T. “Las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar **no producirán efecto legal alguno**”

<sup>6</sup> Artículo 580 E.T. No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos: a) Cuando la declaración no se presente en los lugares señalados para tal efecto. b) Cuando no se suministre la identificación del declarante, o se haga en forma equivocada. c) Cuando no contenga los factores necesarios para identificar las bases gravables. d) Cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar; o cuando se omita la firma del contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal.”

<sup>7</sup> Artículo 18 E.T. “**Renta de los Consorcios o Uniones Temporales**- Los consorcios y las uniones temporales no son contribuyentes **del impuesto sobre la renta**. Los miembros del Consorcio o la Unión Temporal, deberán llevar en su contabilidad y declarar de manera independiente, los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los ingresos, costos y deducciones del consorcio o unión temporal”.

Como se expuso, la actividad inicial de la sociedad extranjera RICHARDSON ELECTRONICS en relación con el tema discutido, fue conformar con la empresa colombiana IRADIO una Unión Temporal con el objeto de lograr la adjudicación de un contrato (diferente al primero) de prestación de servicios con FONADE, respecto del cual el demandante expone: *“dado que se encuentra probado el hecho de que la sociedad suscribió y ejecutó un contrato llave en mano en el país, así como que, en desarrollo del mismo prestó servicios dentro del territorio nacional para proveer su cumplimiento, la sociedad fue responsable del impuesto sobre las ventas durante los períodos en discusión”*.

No obstante, si nos remitimos a los términos contractuales, podremos observar que el contrato que le otorga vida a la Unión Temporal entre IRADIO LTDA (empresa Colombiana) y RICHARDSON ELECTRONICS (Sociedad extranjera sin domicilio ni sucursal en Colombia) consigna en la cláusula séptima:

*“SÉPTIMA- RESPONSABILIDAD: Quienes suscribimos la presente Unión Temporal, disponemos de atribuciones suficientes y necesarias para representar a nuestras firmas y para contratar en nombre suyo, no solamente para efectos de la unión temporal, sino también para la ejecución y celebración de todos los actos y contratos que se derivan de la presente. Frente al cumplimiento de las obligaciones contractuales **los integrantes de la Unión Temporal**, de acuerdo a lo establecido en el capítulo cuarto del Acuerdo 02 de 1998 de FONADE, aceptamos la responsabilidad solidaria que asumimos con la presente unión, por la información suministrada en la propuesta y por las obligaciones derivadas de ella y del contrato. Los miembros de la Unión Temporal aceptamos cumplir todas las obligaciones adquiridas en los términos establecidos en el citado Acuerdo 002 de 1998 y en el pliego de condiciones”*.

Como se desprende de lo transcrito, al formar la Unión Temporal, cada parte contractual, se compromete a responder solidariamente por las obligaciones del

contrato cuya adjudicación persiguen “como integrantes de la unión temporal”, no individualmente considerados.

Ahora, cuando el párrafo de la misma cláusula observa que *“sin perjuicio de la responsabilidad solidaria, cada miembro se obliga frente al otro a cumplir con la totalidad de prestaciones...”* hace referencia, desde luego, al compromiso que adquiere con la constitución de la unión temporal frente al otro miembro de la misma, respecto de la obligación común de prestar servicios de radiodifusión en A.M. y F.M, responsabilidad que no sería común si cada uno se obligara en forma individual y no como parte de la unión temporal como lo hacen.

Respecto del contrato “llave en mano” adjudicado, este se suscribe posteriormente entre FONADE (Contratante) y la Unión Temporal (Contratista), describiendo en la primera cláusula el objeto del contrato como sigue:

**“PRIMERA- OBJETO: La Contratista se compromete a suministrar, instalar, poner en funcionamiento, dar capacitación y realizar el mantenimiento preventivo de los equipos y elementos que conforman las estaciones de radiodifusión sonora en A.M. y F.M, así como de los equipos y elementos..”.**

Entonces, de acuerdo con los términos contractuales, “La Contratista” es la que directamente se compromete con FONADE a prestar todos los servicios estipulados en el contrato y que a la postre van a constituir el hecho generador del impuesto sobre las ventas, convirtiendo a esa contratista (La Unión Temporal) en sujeto pasivo del aludido gravamen, con todas las responsabilidades inherentes a tal calidad, entre ellas la de facturar los servicios prestados.

Por tanto, mal puede afirmar la actora que *“Richardson era responsable del IVA porque había suscrito un contrato llave en mano, que determinaba el desarrollo de actividades gravadas que, en tal condición, debían ser informadas al Estado”*, cuando de todas las pruebas obrantes en el expediente, se confirma que quien suscribió el contrato llave en mano en calidad de “Contratista” fue la Unión

Temporal y no cada sociedad de las que la conforman, individualmente considerada.

Por otra parte, si en gracia de discusión se llegase a aceptar que la sociedad extranjera sin domicilio en el país hubiera prestado servicios gravados en Colombia, vale decir, que fungiera como contratista frente a FONADE, tampoco se generaría para ella la condición de responsable del IVA, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 437-2 del Estatuto Tributario<sup>8</sup> que ordena para cuando una empresa de dichas características preste servicios gravados, que el tributo se recaude por medio del mecanismo de la retención en la fuente.

Por lo anterior, carece de piso jurídico la afirmación del apelante de que *“a la luz de nuestros principios tributarios no es admisible afirmar que una persona deja de ser responsable porque la legislación ha previsto que dicha persona “pueda” ser sujeto de retención en la fuente”*, ya que la normativa citada es taxativa y perentoria al determinar, no como opcional, sino de forma obligatoria, que en tanto una sociedad extranjera sin domicilio no cuente con una sucursal en el país, y llegue a prestar servicios gravados en el mismo, es únicamente por medio de la retención que cancelará el IVA que se cause, caso en el cual actuará como agente retenedor la persona o entidad que contrate sus servicios.

Lo antedicho confirma la calidad de no responsable del IVA para los períodos en estudio por parte de la sociedad actora, de donde se deriva la aplicación en derecho del artículo 594-2 del Estatuto Tributario<sup>9</sup>, por lo que deben subsistir los actos administrativos acusados.

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,

---

<sup>8</sup> Artículo 437-2 E.T. **“Agentes de retención en el impuesto sobre las Ventas-** Actuarán como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados: 3) Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país **la prestación de servicios gravados en el territorio nacional**, con relación a los mismos”.

<sup>9</sup> Artículo 594-2 E.T.(Modificado Ley 223 de 1995, artículo 30) **“Declaraciones Tributarias presentadas por los no obligados-** Las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar **no producirán efecto legal alguno”**

## **FALLA**

**CONFÍRMASE** la sentencia de fecha 22 de noviembre de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A".

**RECONÓCESE** personería para actuar a nombre de la demandada al doctor ANTONIO GRANADOS CARDONA en los términos del poder que obra en el informativo.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**Presidenta de la Sección.**

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**HÉCTOR J. ROMERO DIAZ**