

CONSORCIO - Concepto / SOCIEDAD DE HECHO Y CONTRATO SOCIETARIO - Diferencias

El artículo 7º de la Ley 80 de 1993, consagra que el consorcio es un convenio de asociación en el cual, varias personas naturales o jurídicas unen sus esfuerzos, conocimientos, capacidad técnica y científica para la celebración y ejecución de un contrato con el Estado, sin perder su individualidad jurídica, autonomía e independencia. Cada uno de sus integrantes responde solidariamente del cumplimiento de las obligaciones contractuales. Por su parte, la Sociedad de Hecho es aquella que se ha constituido sin el cumplimiento de las solemnidades legales, es decir, no obra en escritura pública y tampoco ha sido registrada ante la Cámara de Comercio. Sin embargo, no se puede confundir la sociedad con el contrato societario, pues éste de conformidad con el artículo 98 del Código de Comercio, es consensual y en consecuencia, con el simple acuerdo de voluntades sobre los elementos esenciales, produce todos los efectos legales. Este hecho es importante, porque tratándose de sociedades de hecho el acto jurídico que produce efectos es el contrato societario y no la creación de un sujeto de derecho, pues como se indicó, la sociedad de hecho carece de personería jurídica individual. Otra diferencia ligada al contenido de los acuerdos, se presenta respecto de los elementos que los componen, pues son de la esencia del contrato societario, la distribución de utilidades entre sus miembros y el pago de aportes, elementos que no se aprecian de manera clara en los acuerdos de consorcio. En efecto, si no se presenta alguno de estos elementos dentro del contrato societario, éste simplemente no existe, no produce efecto alguno, en cambio en el consorcio, lo esencial es la ejecución del contrato para el cual fue constituido, y las utilidades y los aportes son elementos naturales. De otra parte, tampoco se puede desconocer que la intención del legislador cuando ha gravado a los consorcios, ha sido hacerlo de manera expresa y no por vía analógica asimilándolo a las sociedades de hecho, como ocurre en el caso del artículo 66 de la Ley 488 de 1998, que adicionó el artículo 437 del Estatuto Tributario Nacional

CONSORCIO - No es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio / CONSORCIADOS - Son sujetos pasivos de industria y comercio sobre los ingresos que a cada uno le corresponda

La Sala ha reiterado que los consorcios no se pueden confundir con sociedades de hecho, no son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio y no están obligados a declarar, ni a pagar suma alguna por tal concepto. Los sujetos pasivos en consecuencia, son las personas naturales o jurídicas que lo integran. Conforme a lo anterior, no obstante habersele practicado las respectivas retenciones, y así sus integrantes consideraran que el consorcio obró en calidad de sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio bajo la modalidad de sociedad de hecho, lo cierto es que nunca ha detentado tal calidad y por tanto, no estaba obligado a declarar y a pagar por tal concepto.

NOTA DE RELATORIA: Sobre consorcio ver sentencias CE, S4, Rad. 13169, 2006/03/06, MP María Inés Ortiz Barbosa y CE, S4, rad. 14445, 2007/02/22, MP Juan Ángel Palacio Hincapié

DECLARACION TRIBUTARIA DE NO OBLIGADO - No producen efecto jurídico / DEVOLUCION DEL PAGO DE LO NO DEBIDO - El consorcio puede solicitarla ante la Administración

De conformidad con el artículo 34-1 del Decreto Distrital 807 de 1993, que armoniza el artículo 594-1 del Estatuto Tributario Nacional, las declaraciones presentadas por las personas que no están obligadas a ello, no producen efecto jurídico alguno. En este punto bajo análisis, la Sala comparte las apreciaciones realizadas por la Administración y por el Tribunal, pues al no ser el consorcio, sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio sus declaraciones no deben ser tenidas en cuenta. De acuerdo con todo lo anterior, fue procedente la adición de ingresos de la sociedad demandante con los ingresos que obtuvo dentro del consorcio. Cabe anotar, que el consorcio tiene derecho a que le sea restituido lo que haya declarado y pagado, so pena de que se grave doblemente la misma capacidad contributiva o se produzca un enriquecimiento sin justa causa. FUENTE FORMAL: DECRETO 807 DE 1993 – ARTICULO 34-1; ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 594-1

AJUSTES INTEGRALES POR INFLACION - No se tienen en cuenta para determinar el impuesto de industria y comercio / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Para su determinación no se tiene en cuenta los ajustes integrales por inflación / DIFERENCIA EN CAMBIO - Modalidad de ajuste integral por inflación / INGRESOS POR DIFERENCIA EN CAMBIO - Modalidad de ajuste integral por inflación / INGRESOS POR DIFERENCIA EN CAMBIO - No hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio

El artículo 330 del Estatuto Tributario, consagró que el sistema de ajustes integrales por inflación no será tenido en cuenta para la determinación del impuesto de industria y comercio. En consecuencia, por disposición expresa del legislador, el sistema de ajustes integrales por inflación no puede tener efectos para el impuesto de industria y comercio. la diferencia en cambio en efecto constituye una de las modalidades que el Estatuto Tributario Nacional consagraba como ajuste integral por inflación, lo que implica entonces, que de conformidad con el artículo 330 del Estatuto Tributario, los ingresos que se obtienen por tal concepto no deben hacer parte de la base gravable para efectos de impuesto de industria y comercio.

NOTA DE RELATORIA: Sobre ajustes por diferencia en cambio ver sentencia CE, S4, Rad. 4950, 1994/04/14, MP Consuelo Sarria Olcos

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 330

SANCION POR INEXACTITUD - No procede cuando existe diferencia de criterios

En opinión de la Sala, existe la diferencia de criterio alegada por la demandante, pues como lo indicó la Administración, la conducta que exime de la sanción es la interpretación diferente de la norma, más no su no aplicación.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: LIGIA LOPEZ DIAZ

Bogotá, D. C., veintiséis (26) de marzo de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 25000-23-27-000-2005-00392-01(16782)

Actor: TECHNIT INTERNATIONAL CONSTRUCTION CORP TENCO

Demandado: MUNICIPIO DE LA CALERA

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la Sentencia de 25 de julio de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", mediante la cual anuló parcialmente los Actos Administrativos a través de los cuales, se liquidó el impuesto de Industria y Comercio a la empresa Technit International Construction Corp Tenco por los bimestres 1º a 6º de 2001.

ANTECEDENTES

Durante el 2001, la empresa demandante desarrolló actividades de construcción en la jurisdicción del Municipio de la Calera y en el Distrito Capital a través de un consorcio que constituyó con la sociedad Geominas. Ambas sociedades declararon y pagaron el impuesto de industria y comercio.

La Administración profirió el requerimiento especial No. 09-15397 de 22 de julio de 2003, proponiendo adicionar los ingresos de la actora.

La demandante respondió al requerimiento especial oponiéndose, aunque corrigió sus declaraciones consolidando los ingresos del consorcio con los suyos.

El 22 de diciembre de 2003, la Secretaría de Hacienda de Bogotá expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. LR-IPC-11-7113.

Contra el mencionado acto, la demandante interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución No. EE-116783 de 9 de noviembre de 2004 confirmando la actuación.

DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Technit International Construction Corp Tecno, solicitó declarar la nulidad de las resoluciones mediante las cuales se le

liquidó el impuesto de industria y comercio en la jurisdicción del Distrito Capital, por los bimestres 1º a 6º de 2001.

Citó como normas violadas los artículos 330, 335, 647, 714 y 746 del Estatuto Tributario; 3º y 4º de la Ley 345 de 1996; 31, 37 y 38 del Decreto Distrital 400 de 1999 y 12 del Decreto 2649 de 1993. Argumentó:

Existió violación del artículo 37 del Decreto Distrital 400 de 1999 por no habersele dado efecto jurídico a las declaraciones que presentó el Consorcio. La Administración consideró erróneamente, que los consorcios no son sujetos pasivos del referido gravamen.

En el artículo 37 del Decreto Distrital 400 de 1999, se consagran como sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio en la jurisdicción del Distrito Capital a las personas jurídicas y a las sociedades de hecho¹. Los consorcios cumplen con los requisitos necesarios para ser considerados sociedades de hecho, porque son acuerdos de cooperación en donde una pluralidad de personas reúnen sus esfuerzos con el fin de obtener una utilidad en el desarrollo de un objeto determinado.

Cuando hay pluralidad de sujetos, aportes, objeto social y *affectio societatis* así se trate de consorcios, éstos deben ser considerados sociedades de hecho.

La ley tributaria reconoce la posibilidad de que los consorcios y aquellas personas que lo conforman, realicen actividades sujetas a gravámenes tributarios².

Se debe tener en cuenta que la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá desde que firmó el contrato de obra, le dio el trato de sociedad de hecho al consorcio, reteniéndole por concepto de industria y comercio, el 100% del valor del impuesto imputable a la jurisdicción del Distrito; así mismo, el consorcio obró como sociedad de hecho al retener a terceros, contabilizar ingresos, costos, activos, pasivos etc, de manera independiente³.

De otro lado, existió violación del artículo 746 del E.T. por desconocer la presunción de veracidad de las declaraciones que presentó el consorcio Geominas⁴.

Existe contradicción en el comportamiento de la Administración, cuando afirma que la demandante omitió ingresos obtenidos en la participación del consorcio, pues es claro que la sociedad sí declaró tales ingresos y en la liquidación oficial de revisión, la Administración los tuvo en cuenta.

Alegó la violación de los artículos 330 y 335 del Estatuto Tributario y 12 del Decreto 2649 de 1993, toda vez que los ingresos por diferencia en cambio, generados por el ajuste de activos expresados

¹ Citó la sentencia C-414 de 22 de septiembre de 1994, M.P. Antonio Barrera Carbonell, Corte Constitucional.

² Para tal efecto, señaló que el artículo 437 del E.T. consagra que los consorcios y uniones temporales son sujetos retenedores, responsables para efectos del impuesto a las ventas.

³ Citó la sentencia de 4 de julio de 1997, M.P. Julio E. Correa Restrepo.

⁴ Citó la sentencia de 19 de agosto de 2004, Exp. 13810, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

en moneda extranjera, constituyen ajustes integrales por inflación que no hacen parte de la base gravable de impuesto de industria y comercio.

Es necesario anotar, que los ajustes por diferencia en cambio se encuentran consagrados en el artículo 335 del E.T., disposición que está ubicada dentro del Libro Primero, Título V – ajuste integral por inflación-, lo que permite concluir, que pertenece a esta categoría jurídica.

Del contenido del artículo 330 del Estatuto Tributario, se infiere que todos los ajustes señalados dentro del título V del E.T. hacen parte de los ajustes por inflación, tal es el caso de los ajustes por diferencia de cambio⁵. De otro lado, se debe tener en cuenta que la citada disposición también señala, que el sistema de ajustes integrales por inflación sólo produce efectos para determinar el impuesto de renta, excluyéndolo expresamente en el impuesto de industria y comercio. En el mismo sentido se encuentran el párrafo primero del artículo 38 del Decreto Distrital 400 de 1999 y a nivel nacional, el inciso tercero del Decreto Reglamentario 2075 de 1992.

La razón de esta exclusión, es que tratándose del impuesto de industria y comercio, se gravan los ingresos obtenidos por alguna actividad comercial, industrial o de servicios y no es importante, como sí ocurre con el impuesto a la renta, verificar las pérdidas o utilidades que tengan los bienes en la vigencia fiscal por exposición a la inflación.

Como último cargo, alegó que los intereses producidos por los bonos para seguridad también están excluidos de la base gravable.

En virtud de los artículos 3º y 4º de la Ley 345 de 1996, las personas naturales y jurídicas allí enunciadas tiene la obligación de realizar una inversión forzosa en bonos de seguridad.

Para efectos de esta inversión, el Consejo de Estado ha señalado⁶ que, sólo en aquellos casos en donde la sociedad enajene estos títulos dentro el giro ordinario de sus negocios, los ingresos que se generan estarán gravados con el impuesto de industria y comercio.

La Administración rechazó la calidad de activo fijo de los bonos, a pesar que esta circunstancia se determina conforme a su destinación específica es decir, que se trate de bienes que no son enajenados de manera habitual dentro del giro ordinario de los negocios⁷.

Tampoco se puede desconocer el carácter de forzoso de esta inversión, ya que debido a su naturaleza, el legislador en el artículo 4º de la Ley 345 de 1996, la excluyó del impuesto de renta, lo que demuestra que su intención era no incluir los ingresos que generará bajo ningún otro gravamen. De no ser así, se vulneraría el principio de capacidad contributiva, equidad y justicia, porque no se tendría en cuenta el impacto económico que debe soportar quien la realiza.

⁵ Citó las sentencias de 14 de abril de 1994, Exp. 4950, M.P. Consuelo Sarria Olcos y la sentencia de 21 de junio de 2002, Exp. 10558, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

⁶ Citó la sentencia de 7 de noviembre de 2002, Exp. 13058, M.P. Ligia López Díaz.

⁷ Citó la sentencia de 12 de abril de 2002, Exp. 12175, M.P. Germán Ayala Mantilla.

Además, es claro que los rendimientos generados en esta actividad se derivan por una inversión de mandato legal, que desde luego no encuadra dentro de ninguna de las actividades gravadas para el impuesto de industria y comercio.

Alegó diferencia de criterios que la exime de la sanción por inexactitud, porque Technit liquidó la base del impuesto teniendo en cuenta que los ingresos del consorcio ya habían sido declarados y pagados.

OPOSICIÓN

El 2 de junio de 2005, el Distrito Capital, contestó la demanda y se opuso a la prosperidad de sus pretensiones con fundamento en los siguientes argumentos:

En virtud al principio de legalidad de los tributos, sólo el legislador puede determinar los sujetos pasivos. A diferencia del impuesto a las ventas, para el impuesto de industria y comercio, no existe disposición alguna que determine que los consorcios son sujetos pasivos.

De acuerdo con lo anterior, no se puede vía analógica, aplicar disposiciones que regulan un gravamen diferente. No por haber cometido el error la empresa demandante de efectuarle retenciones al consorcio, se le puede considerar como sujeto pasivo.

Los consorcios no pueden considerarse sociedades de hecho, por ello las declaraciones que presentó bajo esa categoría no tienen ningún efecto jurídico (art. 34-1 Decreto 807 de 1993), sin que sea necesario que la Administración profiera acto administrativo previo que así lo declare.

Se debe diferenciar cuando la declaración fue presentada por quien estaba obligado y cuando la presenta quien no lo estaba, pues sólo en el primer caso, es necesario que la Administración profiera un acto administrativo en donde indique los motivos por los cuales la tiene por no presentada.

Respecto al tercer cargo, el ajuste integral por inflación se realiza teniendo en cuenta el índice de precios al consumidor, en cambio, el ajuste por diferencia en cambio se genera por la tasa de cambio con la que son expresadas las divisas en moneda extranjera. Lo anterior quiere decir, que se trata de dos supuestos diferentes, que para su determinación, requieren variantes igualmente distintas.

El artículo 330 del E.T. sólo hace referencia a la exclusión de la base gravable de los ajustes integrales por inflación, por tanto, los otros ajustes se encuentran gravados.

De otra parte, si bien la inversión realizada en bonos de seguridad tiene el carácter de forzosa, lo cierto es que este hecho no desnaturaliza la realización del hecho gravable del impuesto de industria y comercio. En efecto, conforme a los artículos 154 del Decreto 1421 de 1993 y 42 del Decreto 352 de 2002, los rendimientos financieros se encuentran gravados con el impuesto de industria y comercio y sólo son deducibles las devoluciones, rebajas, descuentos, exportaciones y ventas de activos fijos.

En este caso no se produjo una venta de activos fijos, pues el numeral 6º del objeto social de la empresa incluye la negociación de valores y créditos.

Sobre la sanción por inexactitud, indicó que no puede existir diferencia de criterios sobre el derecho aplicable, pues la Administración fue clara al señalar los parámetros y procedimientos que debía seguir y la contribuyente los omitió.

Tampoco se puede desconocer que si dentro de la investigación, se llega a la conclusión de que el contribuyente está incumpliendo sus obligaciones tributarias, tales como declarar ingresos falsos o llevar doble contabilidad, no es posible alegar diferencia de criterios.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", mediante sentencia de 25 de julio de 2007, anuló parcialmente las Resoluciones demandadas, y en consecuencia, reliquidó las sumas allí determinadas.

Los consorcios no son sociedades de hecho y por tanto, tampoco sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, porque éstos no tienen una persona jurídica diferente de los partícipes que lo integran⁸.

Señaló que las declaraciones presentadas por el consorcio adolecen de ineficacia por haber sido presentadas por quien no estaba obligado a ello⁹, no siendo necesario entrar a desvirtuarlas.

Si bien el artículo 335 del Estatuto Tributario, que consagra los ajustes de activos expresados en moneda extranjera, se encuentra dentro del título V del Libro Primero de este cuerpo normativo, lo cierto es que éstos no deben considerarse ajustes integrales por inflación, pues no se encuentran expuestos a los efectos económicos que produce la inflación, sino a la variación en las tasas de cambio.

El artículo 32-1 del E.T. determina que el valor que resulta de la diferencia en cambio a tasas diferentes de las contabilizadas constituye gastos o ingresos y como tal deben hacer parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Respecto a los intereses generados por los bonos para la seguridad, el Tribunal estimó que al tenerse en cuenta el objeto social de la demandante, debían ser excluidos de la base gravable, debido a que esa inversión no se realizó dentro del giro ordinario de sus negocios.

En relación con la sanción por inexactitud, consideró que no existió diferencia de criterios, toda vez que se produjo un desconocimiento del derecho aplicable que no permite su exoneración.

⁸ Citó la sentencia de 7 de julio de 2000, Exp. 9997, M.P. Germán Ayala Mantilla.

⁹ Citó la sentencia de 9 de diciembre de 2004, Exp. 13380, M.P. Héctor J. Romero Díaz.

Realizó una liquidación de reemplazo del impuesto a cargo, descontando de la base del impuesto a cargo y de la sanción, los intereses producidos por los bonos para la seguridad.

EL RECURSO DE APELACION

La sociedad demandante impugnó la sentencia de primera instancia con fundamento en los siguientes argumentos:

El presente caso es atípico¹⁰, el consorcio Asociación Technit Geominas consideró operar como una sociedad de hecho para realizar las obras para las cuales fue contratado.

Ahora, si bien el Tribunal descartó como ingresos gravables los generados por los intereses de los bonos de seguridad, lo cierto es que no cuestionó la diferencia que existe entre lo gravado y los ingresos certificados por el revisor fiscal de la sociedad. El Tribunal en su reliquidación, no observó el origen de los ingresos, en consecuencia, se generaron diferencias que no tienen explicación alguna.

En el presente caso se presentan todos los elementos esenciales del contrato societario: pluralidad de socios, aportes, voluntad de asociarse y reparto de utilidades.

La sentencia desconoció que para los contratistas, el Estado e inclusive las sociedades que integran el consorcio, éste adoptó la forma de sociedad de hecho, pues realizó las respectivas retenciones en la fuente a terceros y contabilizó ingresos, costos, activos, pasivos de manera independiente. Al mismo tiempo, el Tribunal tampoco realizó ningún comentario sobre que la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá le retuvo por concepto de industria y comercio, el 100% del valor del impuesto imputable a la jurisdicción del Distrito¹¹.

El Tribunal sólo se ocupó de factores formales, afirmando que en virtud del artículo 594-2 del E.T. las declaraciones presentadas por el consorcio carecían de validez y en consecuencia no podían ser tenidas en cuenta, sin embargo, se está desconociendo la realidad económica, pues debido a que el consorcio declaró y pago el impuesto que estaba a su cargo, todos los ingresos que debían ser gravados fueron declarados y cancelados.

Si se desconocen las declaraciones presentadas por el consorcio, se está gravando doblemente a una sola capacidad contributiva porque la sociedad demandante tendría que pagar dos veces por el mismo supuesto¹².

De otra parte, reiteró los argumentos utilizados en la demanda para establecer que los ajustes por diferencia de cambio deben ser considerados como ajustes integrales por inflación. Lo que dispuso el legislador, fue que en lo relativo al índice que se debe utilizar para su cálculo no sería el PAAG, sino la tasa de cambio.

¹⁰ Indicó que en la sentencia que citó el Tribunal, se planteaban supuestos diferentes a los que se presentan en este caso.

¹¹ Pidió tener en cuenta la sentencia de 4 de julio de 1997, Exp. 8216, M.P. Julio Enrique Correa Restrepo.

¹² Citó la sentencia de 5 de agosto de 2002, Exp. 12811, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

En la sentencia apelada se confunde el hecho gravado con la base gravable, pues se considera que todos los ingresos de la demandante hacen parte de esta última. Esta situación carece de sentido debido a que los ingresos que provienen de la aplicación de los ajustes integrales por inflación no provienen de la realización de ninguna actividad gravada con el impuesto de industria y comercio.

En la liquidación de reemplazo que efectuó el Tribunal, resultan gravados otros ingresos exentos sin explicación alguna, tal es el caso de la venta de una planta, los seguros por daño, las reclasificaciones contables, los ajustes negativos a la cuenta de ingresos, todos éstos certificados por el revisor fiscal.

Reiteró la improcedencia de la sanción por inexactitud toda vez que su comportamiento siempre estuvo ajustado a derecho.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante reiteró los cargos de la demanda y del recurso de apelación.

Agregó que se produjo vulneración del artículo 19 del Decreto 807 de 1993, en el sentido que al no ser tenidas en cuenta las correcciones que presentó la sociedad en el mes de octubre de 2003, la Administración realizó la fiscalización sobre las declaraciones iniciales presentadas en el 2002, que no eran definitivas.

En esta etapa procesal, el **Distrito** reiteró lo expuesto en la contestación a la demanda.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el presente caso se controvierte la legalidad de los actos administrativos por los cuales se liquidó el impuesto de industria y comercio por los bimestres 1º a 6º de 2001, a la sociedad TECHINT INTERNATIONAL CONSTRUCTION CORP TENCO.

La Sala debe determinar si, (i) el consorcio Asociación Technit Geominas puede ser considerado sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio y como consecuencia de ello, si las declaraciones que presentó deben ser tenidas en cuenta, independientemente de las del demandante, (ii) establecer si los ingresos obtenidos por el ajuste de activos expresados en moneda extranjera deben ser considerados como ajustes integrales por inflación y por tanto, si deben hacer parte de la base gravable, y (iii) estudiar la procedencia de la sanción por inexactitud.

La Sala omitirá el análisis del cargo referente a los intereses generados por los bonos de seguridad, pues el Tribunal en su fallo, resolvió que éstos no debían hacer parte de la base gravable. Tal conclusión no fue objeto de controversia por parte del Distrito.

De otra parte, la Sala también analizará la liquidación de reemplazo que efectuó el Tribunal, pues la actora en su recurso manifestó inconformidad con las cifras allí consignadas, señalando que existen diferencias entre lo gravado y lo determinado por el revisor fiscal. También anotó que el Tribunal incluyó ingresos que no pueden hacer parte de la base gravable del impuesto cuestionado porque no provienen de ninguna actividad gravada.

Consortios como sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio:

El artículo 195 del Decreto 1333 de 1986, consagró que el impuesto de industria y comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedad de hecho.

El artículo 37 del Decreto Distrital 400 de 1999, determinaba¹³ que eran sujetos pasivos de impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital, las personas naturales o jurídicas y las sociedades de hecho.

La ley tributaria considera en algunos casos como sujetos pasivos a realidades jurídicas que carecen de personalidad jurídica, como es el caso de los consorcios y de las sociedades de hecho.

El artículo 7º de la Ley 80 de 1993, consagra que el consorcio es un convenio de asociación¹⁴ en el cual, varias personas naturales o jurídicas unen sus esfuerzos, conocimientos, capacidad técnica y científica para la celebración y ejecución de un contrato con el Estado, sin perder su individualidad jurídica, autonomía e independencia. Cada uno de sus integrantes responde solidariamente del cumplimiento de las obligaciones contractuales.

Por su parte, la Sociedad de Hecho es aquella que se ha constituido sin el cumplimiento de las solemnidades legales, es decir, no obra en escritura pública y tampoco ha sido registrada ante la Cámara de Comercio. Sin embargo, no se puede confundir la sociedad con el contrato societario, pues éste de conformidad con el artículo 98 del Código de Comercio, es consensual y en consecuencia, con el simple acuerdo de voluntades sobre los elementos esenciales, produce todos los efectos legales. Este hecho es importante, porque tratándose de sociedades de hecho el acto jurídico que produce efectos es el contrato societario y no la creación de un sujeto de derecho, pues como se indicó, la sociedad de hecho carece de personería jurídica individual.

Así, los consorcios y las sociedades de hecho tienen en común:

- No crean una persona diferente a la de sus asociados por tanto, la responsabilidad de sus integrantes es solidaria e ilimitada,

¹³ Este Decreto fue modificado por el 352 de agosto 15 de 2002, por medio del cual "se compila y actualiza la normativa sustantiva tributaria vigente, incluyendo las modificaciones generadas por la aplicación de nuevas normas nacionales que se deban aplicar a los tributos del Distrito Capital, y las generadas por acuerdos del orden distrital", sin embargo, la nueva disposición no modificó el sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, pues en su artículo 41 dispuso que lo seguirían siendo las personas jurídicas y naturales, además de las sociedades de hecho.

¹⁴ Se dice que es un convenio, porque la referida disposición señala que hay consorcio, cuando dos o más personas presentan de manera conjunta una propuesta con el fin de que les sea adjudicado un contrato con el Estado. Que la propuesta sea conjunta, implica necesariamente un acuerdo de voluntades.

- Son producto del ejercicio del derecho constitucional de asociación, en virtud del cual dos o más personas se reúnen para obtener un fin común, y
- Son acuerdos de voluntades.

Desde el punto de vista de los acuerdos de voluntades, sus diferencias y similitudes se aprecian en relación con los elementos que los componen:

En relación con el objeto y la causa, los contratos societarios y los acuerdos de consorcios son diferentes, pues la finalidad de los consorcios está necesariamente ligada a un contrato estatal, bien sea para su adjudicación, celebración o sobre todo su ejecución, lo que no ocurre con las sociedades de hecho, concepto más amplio, cuya finalidad y objeto puede estar determinado por cualquier actividad que no adolezca de ilicitud.

Otra diferencia ligada al contenido de los acuerdos, se presenta respecto de los elementos que los componen, pues son de la esencia del contrato societario, la distribución de utilidades entre sus miembros y el pago de aportes, elementos que no se aprecian de manera clara en los acuerdos de consorcio. En efecto, si no se presenta alguno de estos elementos dentro del contrato societario, éste simplemente no existe, no produce efecto alguno, en cambio en el consorcio, lo esencial es la ejecución del contrato para el cual fue constituido, y las utilidades y los aportes son elementos naturales.

El artículo 1501 del Código Civil determina que *“se distinguen en cada contrato las cosas que son de su esencia, las que son de su naturaleza, y las puramente accidentales. Son de la esencia de un contrato aquellas cosas sin las cuales, o no produce efecto alguno, o degeneran en otro contrato diferente; son de la naturaleza de un contrato las que no siendo esenciales en él, se entienden pertenecerle, sin necesidad de una cláusula especial; y son accidentales a un contrato aquellas que ni esencial ni naturalmente le pertenecen, y que se le agregan por medio de cláusulas especiales”*. (Subrayas fuera del texto).

El acuerdo mediante el cual se constituye el consorcio es un negocio jurídico típico, pues obedece a la definición legal del artículo 7° de la Ley 80 de 1993, en el cual no se consagra como elemento esencial, el reparto de utilidades o la realización de aportes, por tanto y de acuerdo al texto del artículo 1501 del C.C., éstos elementos aparecen como de su naturaleza, pues no requiere la constitución de una cláusula especial en la cual se indique el reparto de utilidades o la realización de algún aporte.

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

Lo anterior se hace aún más evidente en el presente caso, cuando en la modificación del acuerdo de consorcio (Fl. 56), las dos sociedades estipularon que el porcentaje de participación quedaría distribuido en un 99.99% en cabeza de la actora, frente a un 0.01% de Geominas, lo cual indica que en último término, en la práctica, el consorcio no tuvo un ánimo de asociación con cierto grado de permanencia, y fue Technit quien finalmente terminó por percibir prácticamente todas las utilidades generadas en la ejecución de la obra.

De otra parte, tampoco se puede desconocer que la intención del legislador cuando ha gravado a los consorcios, ha sido hacerlo de manera expresa y no por vía analógica asimilándolo a las sociedades de hecho, como ocurre en el caso del artículo 66 de la Ley 488 de 1998, que adicionó el artículo 437 del Estatuto Tributario Nacional¹⁵.

En consecuencia, la Sala ha reiterado¹⁶ que los consorcios no se pueden confundir con sociedades de hecho, no son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio y no están obligados a declarar, ni a pagar suma alguna por tal concepto. Los sujetos pasivos en consecuencia, son las personas naturales o jurídicas que lo integran.

Conforme a lo anterior, no obstante habersele practicado las respectivas retenciones, y así sus integrantes consideraran que el consorcio obró en calidad de sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio bajo la modalidad de sociedad de hecho, lo cierto es que nunca ha detentado tal calidad y por tanto, no estaba obligado a declarar y a pagar por tal concepto.

De conformidad con el artículo 34-1 del Decreto Distrital 807 de 1993, que armoniza el artículo 594-1 del Estatuto Tributario Nacional, las declaraciones presentadas por las personas que no están obligadas a ello, no producen efecto jurídico alguno. En este punto bajo análisis, la Sala comparte las apreciaciones realizadas por la Administración y por el Tribunal, pues al no ser el consorcio, sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio sus declaraciones no deben ser tenidas en cuenta.

De acuerdo con todo lo anterior, fue procedente la adición de ingresos de la sociedad demandante con los ingresos que obtuvo dentro del consorcio.

Cabe anotar, que el consorcio tiene derecho a que le sea restituido lo que haya declarado y pagado, so pena de que se grave doblemente la misma capacidad contributiva o se produzca un enriquecimiento sin justa causa.

Tampoco se observa vulneración alguna del artículo 746 del Estatuto Tributario, pues las declaraciones que presentó el consorcio no produjeron efecto jurídico alguno y del contenido de la liquidación oficial de revisión, no se puede determinar que la Administración no haya tenido en cuenta las correcciones que presentó la demandante.

¹⁵ "ARTICULO 437. LOS COMERCIANTES Y QUIENES REALICEN ACTOS SIMILARES A LOS DE ELLOS Y LOS IMPORTADORES SON SUJETOS PASIVOS. Son responsables del impuesto:

(...)

<Inciso adicionado por el artículo 66 de la Ley 488 de 1998 con el siguiente texto:> Los consorcios y uniones temporales cuando en forma directa sean ellos quienes realicen actividades gravadas".

¹⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de 6 de marzo de 2006, Exp. 13169, M.P. María Inés Ortiz Barbos y de 22 de febrero de 2007, Exp. 14445, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

Por lo anterior, este cargo no prospera y se confirmará la sentencia en cuanto a la adición de ingresos originados en el acuerdo consorcial.

Ajustes por diferencia en cambio:

El artículo 330 del Estatuto Tributario, consagró que el sistema de ajustes integrales por inflación no será tenido en cuenta para la determinación del impuesto de industria y comercio. En consecuencia, por disposición expresa del legislador, el sistema de ajustes integrales por inflación no puede tener efectos para el impuesto de industria y comercio

Sobre este tema, la Sala ya se pronunció en sentencia de 14 de abril de 1994, Exp. 4950, M.P. Consuelo Sarria Olcos, en donde se señaló:

“A partir del 1o. de enero de 1992, fecha de aplicación de los ajustes por inflación de que trata el título V del libro primero del Estatuto Tributario, el ajuste de los activos expresados en moneda extranjera, en UPAC o con pacto de reajuste, que deben reexpresarse a la tasa de cambio, deben llevarse como un crédito (ingreso) a la cuenta de corrección monetaria e incrementar por el mismo valor el activo (art. 332 Estatuto Tributario), ajuste que, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 4o. y 5o. del Decreto Reglamentario 2075 de 1992, puede aplicarse en forma anual o mensual.

En consecuencia el ajuste al crédito (ingreso) de la cuenta de corrección monetaria, por reexpresión de los bienes representados en divisas afecta el ingreso bruto de los contribuyentes y por lo tanto no debe tenerse en cuenta para efectos del impuesto de industria y comercio conforme con lo ordenado por la ley.

(...)

Si bien es cierto que, como lo afirma la Superintendencia Bancaria, el ajuste de los bienes expresados en moneda extranjera no se efectúa por el Porcentaje de Ajuste del Año Gravable, PAAG, equivalente a la variación porcentual de Índice de Precios al Consumidor para empleados elaborado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística -DANE-, que se haya registrado entre el 1o. de diciembre del año anterior al gravable y el 30 de noviembre del año gravable, sino a la tasa de cambio, tal expresión sí corresponde al ajusté por inflación real que se hace con base a la devaluación del peso frente a las divisas, como puede deducirse del artículo 335 del Estatuto Tributario, ubicado en el Capítulo III del mismo Título V, Libro 1o. correspondiente al ajuste integral por inflación”.

En consecuencia, conforme a la anterior jurisprudencia, la diferencia en cambio en efecto constituye una de las modalidades que el Estatuto Tributario Nacional consagraba como ajuste integral por inflación, lo que implica entonces, que de conformidad con el artículo 330 del Estatuto Tributario, los ingresos que se obtienen por tal concepto no deben hacer parte de la base gravable para efectos de impuesto de industria y comercio.

Sanción por inexactitud:

Se observa que la adición de ingresos fue consecuencia de que la Administración no tuviera en cuenta las declaraciones presentadas por el consorcio por considerar que no era sociedad de hecho, por no haber considerado los ajustes por diferencia de cambio como ajustes integrales por inflación y por los intereses que produjeron los bonos de seguridad.

Por tanto, en opinión de la Sala, existe la diferencia de criterio alegada por la demandante, pues como lo indicó la Administración, la conducta que exime de la sanción es la interpretación diferente de la norma, más no su no aplicación.

De acuerdo con el debate que se ha adelantado, es claro que la sociedad sí aplicó la norma referente a la base gravable del impuesto de industria y comercio en el Distrito, pues era consiente que la misma debía estar constituida por los ingresos netos que hubiere obtenido en el respectivo período, sin embargo, fue de acuerdo con el texto del Decreto 400 de 1999, que estimó que toda vez que el consorcio había declarado y pagado su impuesto, actuando en calidad de sociedad de hecho, no debía incluir esos ingresos. Lo mismo se puede predicar de los ajustes por diferencia de cambio, los cuales fueron reputados como ajustes integrales por inflación.

En consecuencia, cuando presentó sus declaraciones, no se dejó de aplicar ninguna norma y los datos que consignó eran fidedignos y verídicos, motivo suficiente para que la referida sanción sea levantada.

Por último, sobre la liquidación de reemplazo, la Sala realiza los siguientes comentarios:

La demandante alegó la inclusión de ingresos que no obedecían a actividades industriales, comerciales o de servicios, tales como el cobro de los seguros, la venta de una planta, las reclasificaciones contables y los ajustes negativos a la cuenta de ingresos, por tanto debía ser reconsiderada la base gravable. Sobre el particular la Sala aclara que no es posible estudiar tales partidas, toda vez que sólo fueron discutidas al presentar los alegatos de conclusión en segunda instancia, lo cual implica que la parte demandada, no pudo ejercer ninguna defensa al respecto.

De otra parte, también señaló que la liquidación de reemplazo contenía diferencias inexplicables en relación con lo determinado y lo certificado por el revisor fiscal. Respecto a ese argumento, se observa que las cifras determinadas por Tribunal coinciden con los ingresos certificados (FI. 181), en consecuencia, fue con base en éstos que restó la suma que correspondía a los intereses generados por los bonos de seguridad.

Sobre la liquidación de reemplazo, se debe tener en cuenta lo resuelto en esta providencia en relación con los ingresos procedentes de la reexpresión de los activos que se encontraban en moneda extranjera, los cuales serán descontados de la base gravable de la siguiente forma:

Primer Bimestre 2001:

Concepto	Reng.	Liquidación Sala
Total ingresos Ordinarios y Extraordinarios del bimestre	BA	1.793.774.000
Menos ingresos fuera del D.C.	BC	154.723
Total ingresos obtenidos en Bogotá	BT	1.639.051.000
Menos: Devol. Rebajas y descuentos	BB	-
Menos: Deducc. Excenc y actividades no sujetas	BD	923.980.451

TOTAL INGRESOS NETOS GRAVABLES	BE	715.070.549
IMPUESTO A CARGO	IC	3.575.352
Más: Imp. Avisos y Tableros	BF	-
Más: Vr. Unidades comerciales adicionales		-
TOTAL IMPUESTO A CARGO	FU	3.575.352
Menos: Retenciones que le practicaron	BI	2.510.000
Total Impuesto Liquidado	TI	1.065.352
Total reatenciones como agente retenedor	BH	1.753.000
Total sanciones	VS	-
Total saldo a cargo	HA	2.818.352

Segundo Bimestre 2001:

Concepto	Reng.	Liquidación Sala
Total ingresos Ordinarios y Extraordinarios del bimestre	BA	4.999.065.000
Menos ingresos fuera del D.C.	BC	785.831.000
Total ingresos obtenidos en Bogotá	BT	4.213.234.000
Menos: Devol. Rebajas y descuentos	BB	-
Menos: Deducc. Excenc y actividades no sujetas	BD	226.799.386
TOTAL INGRESOS NETOS GRAVABLES	BE	3.986.434.614
IMPUESTO A CARGO	IC	19.932.173
Más: Imp. Avisos y Tableros	BF	-
Más: Vr. Unidades comerciales adicionales		-
TOTAL IMPUESTO A CARGO	FU	19.932.173
Menos: Retenciones que le practicaron	BI	16.802.000
Total Impuesto Liquidado	TI	3.130.173
Total reatenciones como agente retenedor	BH	2.111.000
Total sanciones	VS	-
Total saldo a cargo	HA	5.241.173

Tercer bimestre 2001:

Concepto	Reng.	Liquidación Sala
Total ingresos Ordinarios y Extraordinarios del bimestre	BA	3.875.235.000

Menos ingresos fuera del D.C.	BC	843.121.000
Total ingresos obtenidos en Bogotá	BT	3.032.114.000
Menos: Devol. Rebajas y descuentos	BB	-
Menos: Deducc. Excenc y actividades no sujetas	BD	1.333.038.822
TOTAL INGRESOS NETOS GRAVABLES	BE	1.699.075.178
IMPUESTO A CARGO	IC	8.495.375
Más: Imp. Avisos y Tableros	BF	-
Más: Vr. Unidades comerciales adicionales		-
TOTAL IMPUESTO A CARGO	FU	8.495.375
Menos: Retenciones que le practicaron	BI	7.888.000
Total Impuesto Liquidado	TI	607.375
Total reatenciones como agente retenedor	BH	3.407.000
Total sanciones	VS	-
Total saldo a cargo	HA	4.014.375

Cuarto bimestre 2001:

Concepto	Reng.	Liquidación Sala
Total ingresos Ordinarios y Extraordinarios del bimestre	BA	4.960.762.000
Menos ingresos fuera del D.C.	BC	754.008.000
Total ingresos obtenidos en Bogotá	BT	4.206.754.000
Menos: Devol. Rebajas y descuentos	BB	-
Menos: Deducc. Excenc y actividades no sujetas	BD	758.400.538
TOTAL INGRESOS NETOS GRAVABLES	BE	3.448.353.462
IMPUESTO A CARGO	IC	17.241.767
Más: Imp. Avisos y Tableros	BF	-
Más: Vr. Unidades comerciales adicionales		-
TOTAL IMPUESTO A CARGO	FU	17.241.767
Menos: Retenciones que le practicaron	BI	11.428.000
Total Impuesto Liquidado	TI	5.813.767
Total reatenciones como agente retenedor	BH	3.557.000
Total sanciones	VS	-
Total saldo a cargo	HA	9.370.767

Quinto bimestre 2001:

Concepto	Reng.	Liquidación Sala
Total ingresos Ordinarios y Extraordinarios del bimestre	BA	5.688.911.000
Menos ingresos fuera del D.C.	BC	2.137.865.000
Total ingresos obtenidos en Bogotá	BT	3.551.046.000
Menos: Devol. Rebajas y descuentos	BB	-
Menos: Deducc. Excenc y actividades no sujetas	BD	361.868.870
TOTAL INGRESOS NETOS GRAVABLES	BE	3.189.177.130
IMPUESTO A CARGO	IC	15.945.885
Más: Imp. Avisos y Tableros	BF	-
Más: Vr. Unidades comerciales adicionales		-
TOTAL IMPUESTO A CARGO	FU	15.945.885
Menos: Retenciones que le practicaron	BI	340.000
Total Impuesto Liquidado	TI	15.605.885
Total reatenciones como agente retenedor	BH	2.722.000
Total sanciones	VS	-
Total saldo a cargo	HA	18.327.885

Sexto bimestre 2001:

Concepto	Reng.	Liquidación Sala
Total ingresos Ordinarios y Extraordinarios del bimestre	BA	23.165.695.000
Menos ingresos fuera del D.C.	BC	2.288.133.000
Total ingresos obtenidos en Bogotá	BT	20.877.562.000
Menos: Devol. Rebajas y descuentos	BB	-
Menos: Deducc. Excenc y actividades no sujetas	BD	2.819.236.167
TOTAL INGRESOS NETOS GRAVABLES	BE	18.058.325.833
IMPUESTO A CARGO	IC	90.291.629
Más: Imp. Avisos y Tableros	BF	-
Más: Vr. Unidades comerciales adicionales		-
TOTAL IMPUESTO A CARGO	FU	90.291.629
Menos: Retenciones que le practicaron	BI	44.108.000
Total Impuesto Liquidado	TI	46.183.629

Total reatenciones como agente retenedor	BH	3.651.000
Total sanciones	VS	-
Total saldo a cargo	HA	49.834.629

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

REVÓCASE la sentencia 25 de julio de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", y en su lugar:

ANÚLANSE parcialmente los actos demandados.

A título de restablecimiento del derecho, DETERMÍNASE el saldo a cargo del primer bimestre de 2001 en \$\$2.818.352, del segundo en \$5.241.173, del tercero en \$4.014.375, del cuarto en \$9.370.767, del quinto en \$18.327.885 y del sexto 49.834.629, de acuerdo con la liquidación de la parte motiva de esta providencia.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
-Presidente -

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

RAÚL GIRALDO LONDOÑO

Secretario