

Le corresponde, a la sala establecer si efectivamente la demandante era sujeto pasivo y por tanto tenía la obligación de declarar y pagar ICA.

Según la legislación civil, artículo 2322 del Código Civil, la **comunidad organizada** se entiende como un cuasicontrato que en ningún caso genera la existencia de una sociedad o convención relacionada a ella.

Además, en las nociones de sociedad y sociedad de hecho, artículos 498 y 98 del Código de Comercio no puede encontrarse la noción de comunidad organizada porque fue excluida.

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Sujeto pasivo / IMPUESTOS MUNICIPALES Y DEPARTAMENTALES – Sujeto pasivo / SUJETO PASIVO EN EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Reiteración de jurisprudencia / CAUSACIÓN DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Elementos / PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA – Noción / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO APLICABLE A PATRIMONIO AUTÓNOMO – Alcance

Con relación al sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio, se observa que la Ley 14 de 1983, en su artículo 32 dispone que se trata de personas naturales, jurídicas, o sociedades de hecho. Dicho artículo dispone: **"Artículo 32º.-** *El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos"* Esta norma es aplicable al Distrito de Bogotá según lo dispuesto en el artículo 40 de la misma Ley. Por su parte, el Decreto 1333 de 1986, en su artículo 195 recopila esta disposición en los mismos términos. Adicionalmente, con la Ley 1430 de 2010, el legislador modificó la sujeción pasiva con relación a los impuestos municipales y departamentales así: **"ARTÍCULO 54.** *Son sujetos pasivos de los impuestos departamentales y municipales, las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho, y aquellas en quienes se realice el hecho gravado, a través de consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos en quienes se figure el hecho generador el impuesto. En*

materia de impuesto predial y valorización son sujetos pasivos del impuesto los tenedores de inmuebles públicos a título de concesión (...)" De igual forma, el Decreto 352 de 2002, en su artículo 41 menciona como sujetos pasivos del ICA en el Distrito Capital a las personas naturales o jurídicas, o la sociedad de hecho. Así reza la norma: "**Artículo 41. Sujeto pasivo.** Es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho, que realice el hecho generador de la obligación tributaria, consistente en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital". 4. Esta Sección, en oportunidades anteriores estudió la sujeción pasiva y señaló que solo ostentan esta calidad los sujetos que expresamente consagra la Ley. En sentencia del 5 de febrero de 2009 exp. 16261 C.P Martha Teresa Briceño de Valencia se expuso: "De estas disposiciones [artículo 153 del Decreto Ley 1421 de 1993 y artículo 32 de la Ley 14 de 1983] se extraen dos elementos esenciales para que se cause el impuesto de industria y comercio; el primero, que se realice cualquier actividad industrial, comercial o de servicios; y segundo, que la realice una persona natural, jurídica o una sociedad de hecho, de manera que el impuesto no se causa solo porque se realice una actividad gravada, sino que debe concurrir la calidad de sujeto pasivo del tributo quien la realiza. Estos elementos han sido dispuestos por el legislador de manera privativa, conforme al principio de legalidad de los tributos previsto en el artículo 150-12 de la Constitución Política, en concordancia con el 338 ibídem, que reservó con exclusividad para los cuerpos colegiados de elección popular la facultad de imponer tributos así: "En tiempo de paz, solamente el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales". El principio de legalidad busca uniformidad de los tributos locales con el fin de garantizar una igualdad, no solo, en el tratamiento tributario de las actividades gravadas en los diferentes departamentos y municipios, es decir, equidad para todos los contribuyentes, sino, también para los recursos locales". Igualmente, en Sentencia del 21 de agosto de 2014 exp. 19248 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, se manifestó que los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio están definidos por norma legal previa y, solo lo son **las personas naturales, las personas jurídicas y las sociedades de hecho**, sin que puedan los Concejos Municipales, a riesgo de nulidad, establecer otros "contribuyentes" que no encajen dentro de los conceptos mencionados. Así las cosas, se concluyó en dicha providencia que no pueden las entidades territoriales, en virtud del principio de legalidad tributaria, constituir como sujetos pasivos del tributo a otro tipo de sujetos o patrimonios no contemplados en la norma. Recientemente, en sentencia del 4 de octubre de 2018, exp 21292 C.P Stella Jeannette Carvajal, la Sala se pronunció en los siguientes términos: "El artículo 32 de la Ley 14

de 1983, establece que el impuesto de industria y comercio «recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, **por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho**, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, como establecimientos de comercio o sin ellos». De esta disposición se extraen dos elementos esenciales para que se cause el impuesto de industria y comercio: (i) la realización de actividad industrial, comercial o de servicios y (ii) que la realice una persona natural, jurídica o una sociedad de hecho, de manera que el impuesto no se causa solo porque se realice una actividad gravada, sino que debe concurrir la calidad de **sujeto pasivo** del tributo de quien la realiza. La Sala ha precisado que no le es dable a las entidades territoriales, en virtud del principio de legalidad tributaria, constituir como sujetos pasivos del tributo a otro tipo de sujetos o patrimonios no contemplados en la norma. Igualmente ha sostenido la Sección que los patrimonios autónomos, conforme con la Ley 14 de 1983, no son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, «ya que no tienen la calidad de personas ni de sociedades de hecho, pues son, como su nombre lo indica, un conjunto de bienes que no están vinculados a un sujeto de derecho». Si bien, en los casos anteriores la argumentación se refirió a patrimonios autónomos, es dable reiterar tales argumentos dado, que en dichos supuestos no estaba vigente la Ley 1430 de 2010, en la cual se introdujo a los patrimonios como sujetos pasivos de los impuestos municipales y departamentales. Igualmente, en el expediente 19248 se expuso esta circunstancia.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 – ARTÍCULO 32 / LEY 14 DE 1983 – ARTÍCULO 40 / DECRETO 1333 DE 1986 – ARTÍCULO 195 / LEY 1430 DE 2010 – ARTÍCULO 54 / DECRETO 352 DE 2002 – ARTÍCULO 41 / DECRETO LEY 1421 DE 1993 – ARTÍCULO 153 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA – ARTÍCULO 150 NUMERAL 12 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA – ARTÍCULO 338

COMUNIDAD ORGANIZADA – Definición / CUASICONTRATO DE COMUNIDAD – Definición / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN COMUNIDAD ORGANIZADA – Alcance. No son sujeto pasivo

El Decreto 187 de 1975 definió, en su artículo 7, a la comunidad organizada como aquella *que utiliza los bienes comunes para el establecimiento y explotación de una empresa comercial, industrial, agrícola o ganadera, y que ordinariamente tiene un administrador*

nombrado por los comuneros o por un juez. No existe comunidad organizada, cuando el aprovechamiento del bien común se hace personal e independientemente por cada uno de los comuneros, o mediante contratos de arrendamiento, aparcería, préstamo, comodato, depósito y otros análogos, celebrados por los comuneros entre sí o con terceros. Por su parte, el artículo 2322 del Código Civil define el cuasicontrato de comunidad como la comunidad de una cosa universal o singular, entre dos o más personas, sin que ninguna de ellas haya contratado sociedad, o celebrado otra convención relativa a la misma cosa, es una especie de cuasicontrato. Así las cosas, por tratarse de un cuasicontrato, se está en presencia de un conjunto de obligaciones que se adquieren sin la necesidad de una convención, y su nacimiento se origina en la ley o por voluntad de las partes, según lo dispuesto en el artículo 2302 ibídem. (...)

[L]a Superintendencia de Sociedades, en el concepto 220-35737 del 30 de agosto de 2001, se pronunció sobre las comunidades organizadas de la siguiente forma: *"El Código Civil, sobre el tema de la propiedad común o comunidad (artículo 2322), señala que esta nace de la voluntad de las personas, como la que resulta de la compra de un objeto cualquiera entre varios para usarlo en común, o por la compra de los derechos de un comunero por parte de un tercero; que en tal virtud, este pasa a tener la calidad del primero, es decir, del comunero que vende el derecho. De igual forma, en la comunidad, la potestad de cada uno de los comuneros sobre la cosa en común es la misma que tienen los socios en su haber social, sin que uno u otro caso (la formación de la comunidad y los derechos que otorga), quiera significar que se configure una sociedad, habida consideración que se trata de un cuasicontrato que se forma de hecho, y las personas que en él aparecen no celebran convención alguna para constituirse como entidad autónoma, es decir, la comunidad de bienes no tiene personalidad jurídica propia y distinta de la de cada uno de los dueños, e igualmente tampoco es dueña de un patrimonio propio, aun cuando sí es objeto de derechos".* De las anteriores consideraciones, concluye la Sala que una comunidad organizada consiste en un cuasicontrato de comunidad en el cual las partes pretenden el desarrollo de un objeto común, sin que dicha comunidad adquiera personería o se asimile a una sociedad. (...) Así las cosas, al no tratarse de una persona jurídica o de una sociedad de hecho y mucho menos de una persona natural, las comunidades organizadas, como la demandante, no pueden considerarse sujeto pasivo, dado que el legislador no les otorgó tal calidad. Así mismo no se trata de aquellos que realizan el hecho mediante consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos. Al no configurarse sujeción pasiva por parte de la comunidad, no había lugar a la expedición de los actos, puesto que no se puede imponer la obligación de declarar y pagar un impuesto a aquel a quien la ley no le ha reconocido la calidad de sujeto pasivo. (...) [L]a Sala considera pertinente reiterar

que no es posible gravar con ICA tomando como fundamento la aplicación de una norma que regula el Impuesto de Renta, como se hizo en este caso, para asimilar a las comunidades organizadas como sociedades limitadas, toda vez *son dos impuestos que difieren en cuanto a la materia imponible y en cuanto a los demás elementos esenciales se refiere, de manera que ni por analogía, ni por remisión normativa las normas del impuesto de renta pueden aplicarse al impuesto de industria y comercio* Igualmente, en los casos en que se estudió la inversión forzosa en bonos para la seguridad contenida en la Ley 345 de 1996 se expuso que no era posible la sujeción de las comunidades organizadas con fundamento en la asimilación a sociedades limitadas que consagra el artículo 13 del Estatuto Tributario.

FUENTE FORMAL: DECRETO 187 DE 1975 – ARTÍCULO 7 / CÓDIGO CIVIL – ARTÍCULO 2322 / CÓDIGO CIVIL – ARTÍCULO 2302 / LEY 345 DE 1996 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 13

CONDENA EN COSTAS – Integración / CONDENA EN COSTAS – Improcedencia. Por falta de prueba de su causación

En cuanto a la condena en costas (gastos del proceso y agencia en derecho) se observa que no está probada su causación, como lo exige el numeral 8º del artículo 365 del CGP, norma aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA. Por tanto, no hay lugar a condena en costas.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 365 NUMERAL 8 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veinticinco (25) de febrero de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 25000-23-37-000-2015-00485-01 (23745)

Actor: COMUNIDAD ORGANIZADA GS

Demandando: SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta – Subsección “B” el 31 de agosto de 2017, que dispuso (ff. 154 a 167):

PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda en el presente proceso de nulidad y restablecimiento del derecho interpuesto por la **Comunidad Organizada GS** en contra de la **Secretaría de Hacienda – Dirección Distrital de Impuestos**, conforme los argumentos expuestos en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Ejecutoriada esta providencia, archívese el expediente, previas las desanotaciones de rigor.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La Secretaría de Hacienda de Bogotá profirió el emplazamiento para declarar Nro. 2012EE260382 del 1 de noviembre de 2012, por medio del cual emplazó a la parte demandante para que declarara el Impuesto de Industria y Comercio por los bimestres 3, 4, 5, y 6 del año gravable 2010, y 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2011 (fl. 87 c.a.).

El 13 de noviembre de 2013 la demandante dio respuesta al emplazamiento manifestando que se oponía, dado que no se cumplen con los elementos de la obligación tributaria, ya que no basta con la existencia de ingresos devengados en esos períodos (fl 89 c.a.).

La Administración expidió la Resolución Nro. 1941DDI041573 del 4 de septiembre del 2013, en la cual impuso sanción por no declarar a la demandante en los siguientes términos (ff. 99 a 103 c.a.):

| Período gravable | Valor sanción |
|-------------------------|----------------------|
| | |

| | |
|---------------|---------------|
| 2010- Tercero | \$307.000 |
| 2010- Cuarto | \$1.044.000 |
| 2010- Quinto | \$986.000 |
| 2010- Sexto | \$205.038.000 |
| 2011- Primero | \$157.000 |
| 2011- Segundo | \$456.000 |
| 2011- Tercero | \$126.145.000 |
| 2011- Cuarto | \$39.720.000 |
| 2011- Quinto | \$36.412.000 |
| 2011- Sexto | \$33.021.000 |

Contra esta decisión se presentó recurso de reconsideración el 12 de noviembre de 2013 (ff. 104 a 108 c.a).

Adicionalmente, el 17 de septiembre de 2013, la Administración profirió la Resolución Nro. 2057DDI042808 mediante la cual se realizó la liquidación de aforo a la demandante por los períodos cuestionados (ff. 137 a 143 c.a). Igualmente, contra esta decisión la demandante presentó recurso de reconsideración el 20 de noviembre del mismo año (ff 125 a 127 c.a.).

Ambos recursos de reconsideración fueron resueltos mediante la Resolución Nro. DDI 043261 del 28 de julio de 2014. En este acto se confirmaron las resoluciones recurridas (ff. 147 a 150 c.a.).

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 4 y 5):

PRIMERA.- *Que se declare la nulidad de la actuación administrativa de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, por medio de la cual se determinó en contra de mi poderdante el pago del Impuesto de Industria y Comercio correspondientes a los períodos 3, 4, 5, y 6 del año 2010 y 1, 2, 3, 4, 5, y 6 del año 2011.*

Esta actuación se encuentra individualizada en los siguientes actos centrales de la Administración, acompañados de otros de trámite y de las respuestas o recursos de la actora:

· Resolución No. 2057DDI042808 de fecha septiembre 17 de 2013, proferida por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuesto a la Producción y al Consumo – Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, por medio de la cual se profirió liquidación oficial de aforo por el impuesto de industria y comercio, correspondientes a los períodos 3, 4, 5, y 6 del año 2010 y 1, 2, 3, 4, 5, y 6 del año 2011.

· Resolución No. 1941DDI041573 de fecha septiembre 4 de 2013, proferida por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuesto a la Producción y al Consumo – Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, por medio de la cual se impuso sanción a la COMUNIDAD ORGANIZADA GS por no presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio, correspondientes a los períodos 3, 4, 5, y 6 del año 2010 y 1, 2, 3, 4, 5, y 6 del año 2011.

· Resolución No. DDI-043261 de fecha 28 de julio de 2014, proferida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídica Tributario de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración contra las resoluciones No. 2057DDI042808 de fecha septiembre 17 de 2013 y No. 1941DDI041573 de fecha septiembre 4 de 2013.

SEGUNDA. – *Que como consecuencia de la nulidad:*

(i) Se restablezca el derecho de la COMUNIDAD ORGANIZADA GS señalando que el mismo no está obligado a declarar y pagar Impuesto de Industria y Comercio correspondiente a los períodos 3, 4, 5, y 6 del año 2010 y 1, 2, 3, 4, 5, y 6 del año 2011.

(ii) En forma consecuente, que se declare que el mismo no está obligado al pago de intereses de mora sobre los valores imputados en los actos administrativos demandados ni tampoco al pago de sanción por no declarar.

(iii) Se depure el estado de cuenta corriente del actor ante la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, de suerte que a su cargo no figuren deudas pendientes relacionadas con el Impuesto de Industria y Comercio correspondientes a los períodos 3, 4, 5, y 6 del año 2010 y 1, 2, 3, 4, 5, y 6 del año 2011, incluidos intereses moratorios u otras sanciones.

La parte demandante citó como normas violadas los artículos 338 de la Constitución Política, 32 de la Ley 14 de 1983, 154 del Decreto Ley 1421 de 1993, 54 de la Ley 1430 de 2010, 2322 del Código Civil, 98 y 498 del Código de Comercio, 54 y 55 del Decreto 807 de 1993 y 27 del Decreto 362 de 2002.

El concepto de violación planteado en la demanda se sintetiza así (ff 8 a 14):

El artículo 338 de la Constitución Política dispone que la ley debe precisar todos los elementos subjetivos y objetivos del tributo, esto es sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa. Así las cosas, la obligación tributaria no nace por el simple hecho de verificarse solo el aspecto material del hecho imponible, puesto que se debe determinar quién está llamado a cumplir la obligación, esto es el sujeto pasivo.

En consideración a lo anterior, no basta con comprobar que se realizaron actividades industriales, comerciales o de servicios para predicar el nacimiento de la obligación de pagar sin determinar si se trata de un sujeto pasivo.

El sujeto pasivo del ICA está determinado en la Ley 14 de 1983 y para el caso del Distrito Capital en el artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993 y en el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010. Antes de la expedición de la Ley 1430 los sujetos pasivos eran las personas naturales, jurídicas o

sociedades de hecho y con esta ley se ampliaron los sujetos pasivos, incluyendo a los consorcios, uniones temporales y patrimonios autónomos.

Dichas normas no hacen mención de las comunidades organizadas como sujeto pasivo, por lo que, aunque se pruebe la causa, esto es la realización de alguna actividad gravada, no necesariamente se produce el efecto que consiste en el impuesto, pues la actividad no fue realizada por un sujeto pasivo.

Según la legislación civil, artículo 2322 del Código Civil, la comunidad organizada se entiende como un cuasicontrato que en ningún caso genera la existencia de una sociedad o convención relacionada a ella. Además, en las nociones de sociedad y sociedad de hecho, artículos 498 y 98 del Código de Comercio no puede encontrarse la noción de comunidad organizada porque fue excluida.

En los actos demandados se expuso expresamente que el artículo 13 del Estatuto Tributario, por medio del cual se asimila a las comunidades organizadas con las sociedades limitadas para efectos del Impuesto de Renta, debe aplicarse también para efectos del Impuesto de Industria y Comercio y, por tanto, deben ser consideradas como sujetos pasivos. No obstante, en materia impositiva no es admisible las nociones de remisión o analogía para lo cual citó apartes de la Sentencia del 5 de febrero de 2009 preferida por el Consejo de Estado – Sección Cuarta, exp. 16261 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

En consecuencia, no se puede tener como sujeto pasivo a aquel que no fue expresamente señalado por el legislador.

Se presentó una violación al debido proceso por ausencia del pliego de cargos. El artículo 54 del Decreto Distrital 807 de 1993, modificado por el artículo 27 del Decreto Distrital 362 de 2002, dispone que las sanciones pueden aplicarse mediante liquidación oficiales, y cuando se impongan en resolución independiente, previamente se deberá darse traslado del pliego de cargos por un término de un mes. Sin embargo, la Administración Distrital no expidió este pliego cargos, el cual es de vital importancia puesto que no se puede sancionar de plano, como lo expuso la Corte Constitucional en la Sentencia C-005 de 1998.

Debe aclararse que en los casos en que se expide un emplazamiento para declarar y se anuncia la posibilidad de imponer una sanción, la Administración puede (i) desistir de seguir adelante y no determinar la

obligación tributaria ni liquidar la sanción por no declarar o (ii) puede resolver liquidar y sancionar después, siempre que no supere el plazo de 5 años desde el vencimiento del plazo para presentar la declaración omitida.

Ahora, cuando se trata de sancionar en forma independiente, debe expedirse el pliego de cargos, el cual es insustituible, puesto que (i) determina el tiempo que tiene la Administración para proferir la sanción – 6 meses vencido el plazo para dar respuesta al pliego – y (ii) garantiza que la sanción no se imponga sin la práctica de pruebas que puedan cambiar el curso de los acontecimientos.

En este caso fue la misma Administración la que decidió imponer una sanción en acto independiente, por lo que debió garantizar el derecho al debido proceso de la demandante y expedir el pliego de cargos establecido en el artículo 54 mencionado.

Contestación de la demanda

La Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá se opuso a la prosperidad de las pretensiones (ff. 80 a 85).

Transcribió varios artículos del Decreto 352 de 2002 que hacen referencia al hecho generador del ICA, sujeto pasivo, así como a las definiciones de actividades industriales, comerciales y de servicios. Con fundamento en estas normas señaló que para ser sujeto pasivo del impuesto no se requiere un establecimiento de comercio o un inmueble determinado, sino que se desarrolle una actividad gravada en esa jurisdicción y citó apartes de la sentencia del 16 de noviembre de 2001 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, exp. 12440 C.P. Ligia López Díaz.

De la actividad adelantada por la Administración – visita y requerimientos de información – se evidenció que la demandante obtuvo ingresos por una actividad comercial que corresponde a "*otros tipos de comercio NCP no realizado en establecimientos*" así como de actividades de servicios clasificadas como "*actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados*". Estas actividades no están consagradas como exentas o no sujetas del Impuesto de Industria y Comercio.

Así mismo, se refirió a la definición de comunidad organizada consagrada en el artículo 7 del Decreto 187 de 1975 y expuso que, para efectos fiscales, el artículo 13 del Estatuto Tributario Nacional asimila las

comunidades organizadas como sociedades de responsabilidad limitada. Al considerarse como un sujeto pasivo del impuesto se adquiere la obligación de declarar y pagar el mismo, sea bimestral o anualmente.

Se tiene, entonces, que en el presente caso se configuran todos los elementos de la obligación tributaria.

Sobre la vulneración al debido proceso, citó los artículos 54, 85 y 103 del Decreto 807 de 1993, así como los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario Nacional y expuso que, de una interpretación armónica de los mismos, se desprende que cuando un contribuyente no cumple con su deber de declarar antes de imponerse una sanción se debe proferir un emplazamiento, con el fin de que el contribuyente ejerza su derecho de defensa y contradicción.

En el caso concreto se expidió el emplazamiento para declarar 2012EE60382 del 1 de noviembre de 2012 y se le concedió un plazo a la demandante de un 1 mes para que declarara y pagara el impuesto por los bimestres cuestionados.

Así las cosas, se cumplió con el procedimiento correspondiente y se garantizaron los derechos de la demandante, pues se le brindó la oportunidad de objetar el emplazamiento, de presentar las declaraciones, así como de formular los respectivos recursos de reconsideración. Sobre el particular citó apartes de las providencias proferidas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado el 13 de noviembre de 2008 exp 2003-006165 C.P. Héctor J. Romero Díaz, 28 de enero de 2010, exp 2006-01341 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y 28 de junio de 2010 exp. 17415 C.P William Giraldo Giraldo.

Sentencia apelada

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda (ff. 154 a 167).

En primer lugar, realizó un estudio normativo sobre el Impuesto de Industria y Comercio y de la comunidad organizada o cuasicontrato de comunidad.

En segundo lugar, indicó que la ley y la jurisprudencia han determinado que la obligación tributaria de declarar y pagar el Impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital está supeditada a que un sujeto de derecho ejecute una actividad que se clasifique como industrial, comercial

o de servicios, sin importar su denominación o naturaleza jurídica, pues este aspecto solo incide si la ley expresamente los cataloga como no contribuyentes del impuesto.

Transcribió los artículos 32 de la Ley 42 de 1983 y 32 del Decreto 352 de 2002 y expuso que sin bien dichas disposiciones parecieran limitar el sujeto pasivo del impuesto a las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha sido enfática y pacífica al establecer que el nacimiento de la obligación y el pago del impuesto se agota con la materialización del hecho generador, por lo que no es determinante la naturaleza de la entidad o figura jurídica que realice las actividades gravadas.

En el caso concreto se tiene certeza que las actividades desempeñadas por la demandante satisfacen el hecho generador, circunstancia que también fue aceptada por la parte actora. Igualmente, dichas actividades no están consagradas como no sujetas ni se trata de algunos de los sujetos expresamente consagrados en el literal c del artículo 39 del Decreto Distrital 352. En consecuencia, la demandante sí es un sujeto gravado por ICA y está obligado a registrarse y presentar declaración, puesto que percibió ingresos de actividades económicas en la jurisdicción de Bogotá que se encuentran gravados.

Sobre la remisión hecha en los actos demandados al artículo 13 del Estatuto Tributario Nacional, consideró que no era procedente, pues tal norma solo hace referencia al impuesto de Renta y no existe regla de analogía entre las disposiciones del Impuesto a la Renta y el ICA, razón por la cual las comunidades organizadas solo se asimilan a sociedades de responsabilidad limitada en el primer gravamen. No obstante, esta falencia no amerita la nulidad de los actos demandados dado que, como se expuso anteriormente, la demandante es contribuyente del impuesto.

Con relación al pliego de cargos, expuso que el artículo 54 del Decreto Distrital 807 de 1993 consagra dos supuestos: cuando la sanción se impone en liquidación oficial y cuando se impone mediante resolución independiente, para lo cual es necesario el pliego de cargos. No obstante, esta regla general no es aplicable al caso concreto por cuanto el procedimiento de aforo tiene sus propias reglas, consagradas en el artículo 103 del mismo decreto, el cual hace remisión al procedimiento de liquidación establecido en el Estatuto Tributario Nacional.

Este procedimiento consiste en la expedición de un emplazamiento y una vez vencido el término de un mes la Administración podrá imponer la

sanción por no declarar correspondiente. Agotado este procedimiento, la Administración determinará la obligación mediante una liquidación de aforo. Sobre el particular citó la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado proferida del 16 de septiembre de 2015, exp. 19884 C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

En el caso concreto, el Distrito cumplió con este procedimiento, razón por la cual no se vulneró el derecho al debido proceso de la demandante.

Recurso de apelación

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia (ff. 179 a 182). Reiteró que las normas consagran expresamente los sujetos pasivos del Impuesto de Industria y Comercio y, que de conformidad con el artículo 2322 del Código Civil, las comunidades organizadas no tienen personería jurídica.

Sostuvo que el tribunal realizó una indebida interpretación de la jurisprudencia del Consejo de Estado, desconociendo también que la Constitución consagra el principio de legalidad según el cual el órgano de representación es el encargado de definir los elementos de la obligación tributaria, entre ellos los sujetos pasivos.

El Consejo de Estado ha estudiado las leyes marco y las disposiciones de cada ente territorial y ha determinado que es necesaria la existencia y determinación en la Ley del sujeto pasivo sobre el que recae el impuesto.

Señaló que en distintos estatutos tributarios territoriales se ha determinado como sujetos pasivos de ICA a las comunidades organizadas, lo que no se evidencia en el Distrito Capital, así goce de un régimen especial.

Adicionalmente, destacó que el tribunal reconoció que no era posible aplicarse por analogía el artículo 13 del Estatuto Tributario Nacional pero no declaró la nulidad de los actos, cuando esta circunstancia fue la motivación y justificación de los mismos.

Alegatos de conclusión

La **parte demandada** (ff. 194 a 199) resaltó que en el proceso de fiscalización se determinó que la demandante realizó actividades gravadas e insistió en que en el caso concreto se configuran todos los

elementos del tributo, de lo que se desprenden las obligaciones de declarar y pagar.

La **parte demandante** (ff 218 a 221) señaló que se deben verificar todos los elementos de la obligación tributaria, dentro de los cuales se encuentra la sujeción pasiva. Reiteró las características de las comunidades organizadas.

Sobre las actividades gravadas expuso que, si bien para el Impuesto de Renta de estas comunidades organizadas se reportan ingresos gravados, ello no permite inferir que sea un sujeto que realiza actividades gravadas de ICA. Manifestó que, si bien los arrendamientos pueden hacer parte de la base gravable, esto no significa que constituyen el hecho generador del tributo.

Concepto del Ministerio Público

El **Ministerio Público** no se pronunció en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. La Sala procede a juzgar la legalidad de los actos demandados de conformidad con lo expuesto en la sentencia de primera instancia y el recurso de apelación.

En los anteriores términos le corresponde, primero, establecer si efectivamente la demandante era sujeto pasivo y por tanto tenía la obligación de declarar y pagar ICA por los bimestres 3, 4, 5, y 6 del año gravable 2010, y 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2011. Igualmente debe determinarse si el hecho de motivar los actos con fundamento en el artículo 13 del Estatuto Tributario da lugar a la nulidad de estos.

2. El tribunal manifestó, con fundamento en providencias de esta Corporación, que no era determinante la naturaleza del sujeto, siempre y cuando realizara actividades gravadas. Por el contrario, la demandante sostiene que el legislador estableció los sujetos pasivos del ICA, dentro de los cuales no se encuentran las comunidades organizadas y, por tanto, no es sujeto de este impuesto.

Así las cosas, la posición de la demandante es que debe primar lo establecido por el legislador y, por tanto, no se le debe considerar como sujeto pasivo, al tratarse de una comunidad organizada.

3. Con relación al sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio, se observa que la Ley 14 de 1983, en su artículo 32 dispone que se trata de personas naturales, jurídicas, o sociedades de hecho.

Dicho artículo dispone:

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

Esta norma es aplicable al Distrito de Bogotá según lo dispuesto en el artículo 40 de la misma Ley.

Por su parte, el Decreto 1333 de 1986, en su artículo 195 recopila esta disposición en los mismos términos.

Adicionalmente, con la Ley 1430 de 2010, el legislador modificó la sujeción pasiva con relación a los impuestos municipales y departamentales así:

"ARTÍCULO 54. *Son sujetos pasivos de los impuestos departamentales y municipales, las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho, y aquellas en quienes se realice el hecho gravado, a través de consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos en quienes se figure el hecho generador el impuesto. En materia de impuesto predial y valorización son sujetos pasivos del impuesto los tenedores de inmuebles públicos a título de concesión (...)"*

De igual forma, el Decreto 352 de 2002, en su artículo 41 menciona como sujetos pasivos del ICA en el Distrito Capital a las personas naturales o jurídicas, o la sociedad de hecho. Así reza la norma:

"Artículo 41. Sujeto pasivo.

Es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho, que realice el hecho generador de la obligación tributaria, consistente en el ejercicio de actividades

industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital”.

4. Esta Sección, en oportunidades anteriores estudió la sujeción pasiva y señaló que solo ostentan esta calidad los sujetos que expresamente consagra la Ley.

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

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

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

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

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

principio de legalidad tributaria, constituir como sujetos pasivos del tributo a otro tipo de sujetos o patrimonios no contemplados en la norma.

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

“El artículo 32 de la Ley 14 de 1983, establece que el impuesto de industria y comercio *«recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, **por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho**, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, como establecimientos de comercio o sin ellos».*

De esta disposición se extraen dos elementos esenciales para que se cause el impuesto de industria y comercio: (i) la realización de actividad industrial, comercial o de servicios y (ii) que la realice una persona natural, jurídica o una sociedad de hecho, de manera que el impuesto no se causa solo porque se realice una actividad gravada, sino que debe concurrir la calidad de **sujeto pasivo** del tributo de quien la realiza

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

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

Si bien, en los casos anteriores la argumentación se refirió a patrimonios autónomos, es dable reiterar tales argumentos dado, que en dichos supuestos no estaba vigente la Ley 1430 de 2010, en la cual se introdujo a los patrimonios como sujetos pasivos de los impuestos municipales y departamentales. Igualmente, en el expediente 19248 se expuso esta circunstancia.

5. Expuesto lo anterior, corresponde determinar si la comunidad organizada es sujeto pasivo de ICA.

El Decreto 187 de 1975 definió, en su artículo 7, a la comunidad organizada como *aquella que utiliza los bienes comunes para el establecimiento y explotación de una empresa comercial, industrial, agrícola o ganadera, y que ordinariamente tiene un administrador nombrado por los comuneros o por un juez. No existe comunidad organizada, cuando el aprovechamiento del bien común se hace personal e independientemente por cada uno de los comuneros, o mediante contratos de arrendamiento, aparcería, préstamo, comodato, depósito y otros análogos, celebrados por los comuneros entre sí o con terceros.*

Por su parte, el artículo 2322 del Código Civil define el cuasicontrato de comunidad como *la comunidad de una cosa universal o singular, entre dos o más personas, sin que ninguna de ellas haya contratado sociedad, o celebrado otra convención relativa a la misma cosa, es una especie de cuasicontrato. Así las cosas, por tratarse de un cuasicontrato, se está en presencia de un conjunto de obligaciones que se adquieren sin la necesidad de una convención, y su nacimiento se origina en la ley o por voluntad de las partes, según lo dispuesto en el artículo 2302 ibídem.*

Sobre el cuasicontrato de comunidad, la Corte Constitucional en sentencia C-791 de 2006 se manifestó en los siguientes términos:

*Al respecto del cuasicontrato de comunidad, puede decirse que "un mismo derecho pertenece a dos o más sujetos conjuntamente. En la verdadera comunidad, *communione pro indiviso*, el derecho de cada comunero se extiende a toda y cada una de las partes de la cosa común... Hay comunidad o indivisión cuando varias personas tienen sobre la totalidad de una misma cosa y sobre cada una de sus partes derechos de idéntica naturaleza jurídica, o mejor, un solo derecho..."[2].*

Entre los derechos que las leyes civiles otorgan a los comuneros se encuentra el de no estar obligado a permanecer en la indivisión, es decir, cada comunero conserva su libertad individual, de allí que tanto el Código Civil, artículo 2334, como el de Procedimiento Civil, artículo 467, consagren que todo comunero puede pedir la división material de la cosa común, o su venta para que se distribuya el producto; y que, la demanda deberá dirigirse contra los demás comuneros, y a ella se acompañará la prueba de que demandante y demandado son condueños. Cabe recordar, que en el cuasicontrato de comunidad entre dos o más personas, ninguna de ellas ha contratado sociedad, o celebrado otra convención relativa a la misma cosa"

Así mismo, la Superintendencia de Sociedades, en el concepto 220-35737 del 30 de agosto de 2001, se pronunció sobre las comunidades organizadas de la siguiente forma:

"El Código Civil, sobre el tema de la propiedad común o comunidad (artículo 2322), señala que esta nace de la voluntad de las personas, como la que resulta de la compra de un objeto cualquiera entre varios para usarlo en común, o por la compra de los derechos de un comunero por parte de un tercero; que en tal virtud, este pasa a tener la calidad del primero, es decir, del comunero que vende el derecho.

De igual forma, en la comunidad, la potestad de cada uno de los comuneros sobre la cosa en común es la misma que tienen los socios en su haber social, sin que uno u otro caso (la formación de la comunidad y los derechos que otorga), quiera significar que se configure una sociedad, habida consideración que se trata de un cuasicontrato que se forma de hecho, y las personas que en él aparecen no celebran convención alguna para constituirse como entidad autónoma, es decir, la comunidad de bienes no tiene personalidad jurídica propia y distinta de la de cada uno de los dueños, e igualmente tampoco es dueña de un patrimonio propio, aun cuando sí es objeto de derechos".

De las anteriores consideraciones, concluye la Sala que una comunidad organizada consiste en un cuasicontrato de comunidad en el cual las partes pretenden el desarrollo de un objeto común, sin que dicha comunidad adquiera personería o se asimile a una sociedad.

En el expediente reposa un documento por el cual se constituye la comunidad organizada GS que se rige por las estipulaciones de dicho acuerdo y las del Código Civil sobre comunidades. En el acuerdo se estableció que el objeto de la comunidad es la administración de unas oficinas las cuales serán dadas en arrendamiento por intermedio de una agencia inmobiliaria (ff. 18 a 21 cuaderno principal).

Así las cosas, al no tratarse de una persona jurídica o de una sociedad de hecho y mucho menos de una persona natural, las comunidades organizadas, como la demandante, no pueden considerarse sujeto pasivo, dado que el legislador no les otorgó tal calidad. Así mismo no se trata de aquellos que realizan el hecho mediante consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos.

Al no configurarse sujeción pasiva por parte de la comunidad, no había lugar a la expedición de los actos, puesto que no se puede imponer la

obligación de declarar y pagar un impuesto a aquel a quien la ley no le ha reconocido la calidad de sujeto pasivo.

6. No se desconoce que la sentencia de primera instancia se fundamentó en varios pronunciamientos de la Sección dentro de los procesos 870, 15265, 17364 y 18667. En estas providencias se manifestó que *lo que genera la obligación de declarar y pagar ICA no es la naturaleza jurídica de la entidad que realice las actividades gravadas, sino la actividad que desarrolle dentro del territorio donde se considera sujeto pasivo. De tal forma, independiente que se trate de una persona natural, jurídica, sociedad de hecho o entidad sin ánimo de lucro, lo que determina la sujeción al gravamen es que se lleve a cabo cualquier actividad que pueda ser calificada como industrial, comercial o de servicios.*

Sin embargo, no pueden desligarse esas afirmaciones del estudio realizado por la Sección sobre cada uno de los casos concretos.

En dichas sentencias se estudió la sujeción pasiva de conformidad con las actividades que a juicio de los demandantes no estaban sujetas a este impuesto, según lo establecido en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983. Es decir, nunca se discutió si se trataba de persona natural, jurídica o sociedad de hecho.

Tal es el caso del proceso 15365 en el que se discutía si se trataba de una entidad que hacía parte del Sistema Nacional de Salud y, por tanto, era una actividad no sujeta. Por su parte en los procesos 17364 y 18677 se discutían actividades de beneficencia o del sector salud, respectivamente.

7. Los anteriores argumentos son suficientes para revocar la sentencia de primera instancia y declarar la nulidad de los actos demandados.

No obstante, la Sala considera pertinente reiterar que no es posible gravar con ICA tomando como fundamento la aplicación de una norma que regula el Impuesto de Renta, como se hizo en este caso, para asimilar a las comunidades organizadas como sociedades limitadas, toda vez *son dos impuestos que difieren en cuanto a la materia imponible y en cuanto a los demás elementos esenciales se refiere, de manera que ni por analogía, ni por remisión normativa las normas del impuesto de renta pueden aplicarse al impuesto de industria y comercio*

Igualmente, en los casos en que se estudió la inversión forzosa en bonos para la seguridad contenida en la Ley 345 de 1996 se expuso que no era

posible la sujeción de las comunidades organizadas con fundamento en la asimilación a sociedades limitadas que consagra el artículo 13 del Estatuto Tributario.

Así se expuso en la sentencia del 16 de junio de 2000, exp. 10128 C.P. Julio Enrique Correa Restrepo:

No comparte la Sala la posición administrativa que señala, que siendo las comunidades organizadas declarantes del impuesto sobre la renta, fiscalmente se asimilan a sociedades limitadas y por ello deben suscribir los Bonos, puesto que tal "asimilación", no cobija materias distintas a la específica impositiva para la cual se efectúa, y por más que se acuda a la interpretación sistemática del articulado de la ley, es evidente que ella no dispuso que la inversión forzosa recayera sobre los "contribuyentes" o los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, sino sobre las personas jurídicas y naturales con el patrimonio que allí se menciona.

8. En cuanto a la condena en costas (gastos del proceso y agencia en derecho) se observa que no está probada su causación, como lo exige el numeral 8º del artículo 365 del CGP, norma aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA. Por tanto, no hay lugar a condena en costas.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley.

FALLA

1. **Revocar** la sentencia. En su lugar:

1. Declarar la nulidad de los actos demandados de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

2. A título de restablecimiento del derecho, declarar que la parte demandante no está obligada al pago de las obligaciones derivadas de los actos declarados nulos.

2. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente de la Sección

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Aclaro el voto

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Citó las sentencias 8707 del 6 de marzo de 1998 C.P. Delio Gómez Leyva; 2003-00801-01 (15265) del 13 de octubre de 2005 C.P. Ligia López Díaz; 2010-00027-01 (18667) del 14 de mayo de 2015 C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y 2006-01363-01 (17364) del 1 de septiembre de 2011 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Sentencia de 5 de febrero de 2009, Exp. 16261, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Sentencia de 21 de agosto de 2014, Exp. 19248, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Sentencias de 13 de noviembre de 2008, Exp. 16642, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz; de 15 de mayo de 2014, Exp. 19689, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en la sentencia de 21 de agosto de 2014, Exp. 19248, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Sentencia de 21 de agosto de 2014, Exp. 19248, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

En dicha providencia se expuso: "debe anotarse que con la promulgación de la Ley 1430 de 2010 –artículo 54-, son sujetos pasivos de los impuestos territoriales "las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho, y **aquellas en quienes se realice el hecho gravado, a través de consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos en quienes se figure** (sic) el hecho generador del impuesto".

Por eso, el párrafo del artículo 54 ibídem, prescribe que "frente al impuesto a cargo de los patrimonios autónomos los **fideicomitentes y/o beneficiarios**, son responsables por las obligaciones formales y sustanciales del impuesto, en su calidad de sujetos pasivos" (resaltos del texto).

En procesos anteriores la Sala también acudió a estas disposiciones con el fin de establecer el tratamiento de las comunidades organizadas, para lo cual se remite a las sentencias del 16 de junio de 2000, exp 10128 C.P. Julio Enrique Correa Restrepo, 26 de enero de 2001 exp. 10494 C.P. Germán Ayala Mantilla y 16 de marzo de 2001 exp 11644 C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

Existen casos de Comunidades Organizadas que no se regulan exclusivamente por las normas del Código Civil, tal es el caso de las que trata la Ley 182 de 1995 y el Decreto 1981 de 2003.

Sentencia del 5 de febrero de 2009, exp. 16261 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia reiterada en la sentencia del 21 de agosto de 2014, exp. 19248 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Esta providencia fue reiterada en las sentencias del 26 de enero de 2001 exp. 10494 C.P. Germán Ayala Mantilla y del 16 de marzo de 2001 exp 11644 C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié