

ORIENTACIÓN PROFESIONAL No 04 DE 2002

1.OBJETIVO

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública como órgano orientador técnico científico de la Profesión, en cumplimiento de las funciones establecidas en el artículo 33 de la Ley 43 de 1990 y consciente que en la actualidad existen dudas en relación con el manejo contable y los procedimientos de control en las actividades desarrolladas por los consorcios y uniones temporales, considera necesario orientar (con base en la normatividad vigente) su manejo e indicar los procedimientos que permitan el adecuado reconocimiento, registro, causación, medición, valuación, clasificación y emisión de información contable y financiera.

2. CONSIDERACIONES GENERALES

El artículo 7º de la ley 80 de 1993 (Estatuto General de Contratación de la Administración Pública) definió los consorcios y las uniones temporales así:

“Consortio:

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

Unión Temporal:

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

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

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

El consorcio, entendido como contrato, no está regulado por la ley, pero podría enmarcarse dentro de lo que se denomina “contrato de colaboración empresarial”. Lo anterior, porque es un acuerdo de voluntades destinado a producir derechos y obligaciones (contrato) por medio del cual

sus partes buscan mutua ayuda para obtener un fin común. La misma definición doctrinal puede aplicarse a las uniones temporales.

Los consorcios y uniones temporales no son personas jurídicas bajo ningún punto de vista. En el momento en el que las personas jurídicas y/o naturales se unen en una de estas formas de asociación, no hacen otra cosa que hallar una manera de optimizar recursos, aprovechando las cualidades y calidades técnicas, administrativas, financieras o de infraestructura de cada uno de ellos.

En los casos regulados expresamente por el Código de Comercio como sociedades, la unión de los socios se hace con el fin de obtener ganancias de orden privado. Esta generalidad también se aplica a las llamadas sociedades de hecho, pero los consorcios y las uniones temporales, no obstante que persiguen optimización de recursos y las ganancias son de orden privado, no están incluidas dentro de ninguna de estas formas de asociación, como lo expresó el Consejo de Estado mediante fallo de fecha 23 de julio de 1987 en el cual se indica:

“El consorcio no genera una nueva sociedad mercantil, porque al no estar constituida con todos los requisitos legales, no forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados (C. Co. artículo 98). Por similares razones tampoco es una sociedad irregular (C. Co. artículo. 500). Tampoco es una sociedad de hecho en definición legal, y por esta misma razón, carece de personería jurídica (C. Co. artículos. 98 y 499). Ni la ley lo considera cuenta en participación, que además, carece de personería jurídica (C. Co. artículo. 509)”

La conformación de los consorcios y las uniones temporales, normalmente se establece por el mismo término de vigencia del contrato para cuyo desarrollo han sido creados; sin embargo, el consorcio no tiene límite de temporalidad, será la voluntad de sus miembros o razones ajenas al consorcio los que decidan la extinción del mismo; esto le permite al consorcio celebrar y ejecutar los contratos que sus miembros decidan sin importar la duración de los mismos, en el caso de la unión temporal, teniendo en cuenta que sus términos y extensión puede ser modificado con el consentimiento de la entidad contratante.

Las principales características comunes a los consorcios y las uniones temporales son:

- Agrupaciones de personas naturales o jurídicas que ejercen una actividad económica similar, conexas o complementaria, que unen esfuerzos con ánimo de colaboración para la gestión de un interés común, como puede ser la participación en contratos, principalmente con el estado.
- No tienen personería jurídica propia.
- Pueden mantener recursos comunes para sufragar los gastos generados por la alianza.
- Como deben cumplir algunas obligaciones tributarias requieren tramitar su registro único tributario y en consecuencia obtener el NIT.

3. CONSIDERACIONES CONTABLES

No existe actualmente disposición que obligue a los consorcios y uniones temporales a llevar libros de contabilidad. En el caso de los consorciados o miembros de la unión temporal se debe tener en cuenta la reglamentación aplicable a cada uno. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública considera conveniente que los consorcios y uniones temporales lleven contabilidad en forma independiente de sus miembros, donde se discriminen los movimientos de cada miembro del consorcio o unión temporal, lo cual les permite a los administradores y a los consorciados o miembros de la unión temporal conocer los resultados de la gestión, los resultados del contrato, la participación de los miembros en los ingresos costos y gastos y en los derechos, obligaciones, activos, pasivos y/o contingencias. Adicionalmente, es conveniente llevar contabilidad por las siguientes razones:

- El artículo 15 de la Constitución Nacional indica:

“...Para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley.”

- El consorcio o unión temporal es diferente a sus integrantes; por lo tanto, por funcionalidad, organización y responsabilidad, deben relacionarse con el artículo 3º del numeral 1º del Decreto No.2649 de 1993, el cual indica que uno de los objetivos de la información contable es conocer y demostrar los recursos controlados, las obligaciones que tenga de transferir recursos a otros entes, los cambios que hubieren experimentado tales recursos y los resultados obtenidos en el período contable respectivo.
- Permite reportar en forma unificada los costos incurridos, las deducciones que se deriven de los contratos y los ingresos obtenidos.
- Facilita cumplir con las obligaciones tributarias.
- Permite obtener información oportuna y confiable para la toma de decisiones.
- Permite contar con antecedentes para otras licitaciones.
- En los procesos tributarios la prueba contable es un medio idóneo y eficaz de comprobación.
- Aporta seguridad para cada uno de los miembros en cuanto al conocimiento patrimonial y el control en la distribución de los ingresos, costos y gastos de las operaciones realizadas por el consorcio o unión temporal.

Al momento de constituirse un consorcio o unión temporal se debe tener cuidado en:

- Analizar las cláusulas del contrato e identificar las responsabilidades y obligaciones que se adquieren en forma directa, así como las adquiridas por cada uno de sus miembros.

- Determinar si el consorcio o unión temporal es responsable del IVA con el objeto de crear las cuentas correspondientes.
- Determinar el porcentaje (%) de participación que tendrán los miembros en los ingresos, costos y gastos.
- Diligenciar el Registro Único Tributario y solicitar el NIT correspondiente.

Registrar los libros oficiales del consorcio o de la unión temporal ante la DIAN (concepto DIAN No.42416 del 25 de noviembre de 1999).

4. CONSIDERACIONES TRIBUTARIAS

Teniendo en cuenta la necesidad de cumplir con normas tributarias y la incidencia que en las actuales circunstancias tienen las mismas sobre los registros contables, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública considera conveniente incluir en esta orientación un resumen de algunas de las principales disposiciones tributarias vigentes en este tipo de contrataciones.

En los consorcios la responsabilidad por las obligaciones tributarias es solidaria, en tanto que en la unión temporal los unidos temporalmente responden en el porcentaje y proporción que indique el texto del documento en que se plasme la unión temporal; la solidaridad que prevee la norma es para la obligación de hacer, ya que para efectos de sanciones el límite de participación es el factor determinante.

A continuación se incluye un resumen de las principales disposiciones tributarias aplicables a los consorcios y uniones temporales:

IMPUESTO O RESPONSABILIDAD	RESPONSABLE		LEY, DECRETO O CONCEPTO
	Si	No	
Impuesto de renta y complementarios		X	Art. 18 del E.T. modificado Ley 223 de 1995 Artículo 61
Retención en la fuente	X		Art. 368 del E.T. modificado Ley 488 artículo 115
IVA	X		Art. 437 del E.T. adicionado con el Artículo 66 Ley 488 de 1998
Retención IVA	X		Concepto DIAN No.2980 de febrero de 2002
Expedición de factura	X		Art. 615 del E.T. Y Decreto 3050 de 1997 Artículo 11
ICA		X	Art. 28 Decreto Distrital 400 de 1999; Concepto 794 agosto de 1999 de la Dirección de Impuestos Distritales Secretaria de Hacienda (para Bogotá).
Impuesto de timbre		X	Art. 518 del E.T. Concepto DIAN No.13851 del 17 de febrero 2000.

4.1 Impuesto sobre la renta y complementarios

El artículo 18 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 61 de la ley 223 de 1995 dispone:

“Los consorcios y uniones temporales no son contribuyentes del impuesto sobre la renta. Los miembros del consorcio o la unión temporal, deberán llevar en su contabilidad y declarar de manera independiente, lo ingresos, costos y deducciones que le correspondan, de acuerdo con su participación en los ingresos, costos y deducciones del consorcio o unión temporal.”.

La norma parte de la base que los ingresos generados y los costos y gastos que le son relativos para la realización del respectivo contrato pertenecen exclusivamente a cada uno de los consorciados o miembros de la unión temporal, en las proporciones convenidas entre ellos; en consecuencia, deben llevar cuentas independientes, en su propia contabilidad, que permitan reflejar su participación en los ingresos, costos y gastos del respectivo contrato.

4.2 Retención en la fuente a título del impuesto de renta Agentes de retención en la fuente

El artículo 115 de la ley 488 de 1998 modificó el artículo 368 del Estatuto Tributario incluyendo a los consorcios y a las uniones temporales como agentes retenedores del impuesto sobre la renta por lo cual requieren de la obtención del NIT para el cumplimiento de las obligaciones a su cargo.

Sujetos de retención en la fuente.

La retención que se les practica al consorcio o unión temporal (cuando estos facturan) se efectúa a nombre de los miembros del consorcio o unión temporal; en consecuencia, los ingresos que los miembros del consorcio o unión temporal reciben a título de anticipo, reintegro de gastos o distribución de utilidades, no son objeto de retención en la fuente. Si los miembros prestan servicios al consorcio o unión temporal diferentes a los establecidos en el respectivo contrato, estos deben ser facturados normalmente por el miembro respectivo y lógicamente estarán sujetos a la retención en la fuente que les corresponda.

4.3 Impuesto sobre las ventas (IVA) y facturación Responsabilidad.

El artículo 66 de la ley 488 de 1998 adiciona al artículo 437 del Estatuto Tributario, estableciendo que se consideran responsables del impuesto sobre las ventas a los consorcios y uniones temporales cuando en forma directa realicen actividades gravadas; razón por la cual deben expedir factura, efectuar los registros contables que se desprendan de las disposiciones tributarias.

Obligación de facturar

El artículo 11 del Decreto 3050 de 1997, en relación con la facturación, previó la opción de que las operaciones las hagan a nombre propio y en representación de sus miembros, o en forma separada o conjunta cada uno de los miembros del consorcio o la unión temporal. Cuando se trate de operaciones no gravadas, indica: *“Cuando la facturación la efectúe el consorcio o la unión temporal bajo su propio NIT, ésta además de señalar el porcentaje o valor del ingreso que corresponda a cada uno de los miembros del consorcio o unión temporal, indicará el nombre o razón social y el NIT de cada uno de ellos. Estas facturas deberán cumplir los requisitos señalados en las disposiciones legales y reglamentarias”*. Lo anterior implica que una vez obtenido el NIT debe tramitarse la resolución de autorización de facturación. Adicionalmente, se debe indicar en las facturas de venta si cada uno de los consorciados o miembros de la unión temporal son o no contribuyentes.

Agentes retenedores del impuesto sobre las ventas

Según concepto DIAN No.2980 de 2002 los consorcios y uniones temporales, además de la obligación de expedir factura son agentes retenedores del impuesto sobre las ventas; al respecto el concepto de la DIAN indica: *“...la calidad de responsables del impuesto sobre las ventas comparte varias consecuencias. Entre ellas la obligación de expedir facturas por sus operaciones y recaudar el impuesto sobre las ventas correspondiente, así como la de declarar por los periodos bimestrales de tributo. De manera que si el consorcio es responsable de IVA y su cliente es agente de retención de este impuesto, se debe aplicar la retención en la fuente de este impuesto en cabeza del responsable, esto es, del consorcio”*.

Como se desprende del artículo 437- 2 del Estatuto Tributario, los consorcios y uniones temporales son agentes retenedores del impuesto sobre las ventas cuando: *2. “ Quienes se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sean o no responsables del IVA y los que mediante resolución de la DIAN se designen como agentes de retención en el impuesto sobre las ventas. 4. Los responsables del régimen común, cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados, de personas que pertenezcan al régimen simplificado”*.

Los miembros no deben facturar ni cobrar IVA por los valores que reciben del consorcio o unión temporal en desarrollo del contrato.

Según concepto DIAN No.97596 del 2000 los miembros del consorcio o unión temporal no deben facturar y cobrar el impuesto sobre las ventas por los valores que reciben exclusivamente por su participación en el contrato; sin embargo, si prestan servicios diferentes deben facturar y cobrar el IVA (si son responsables).

Los saldos a favor que se determinen en el consorcio o unión temporal por concepto de IVA no pueden ser trasladados a los miembros.

De acuerdo con el concepto DIAN No.97606 del 2000 los saldos a favor del consorcio como responsable directo del impuesto sobre las ventas no pueden ser solicitados por los consorciados; según la DIAN desde el punto de vista fiscal en la medida que el consorcio sea responsable del impuesto a las ventas, los consorciados o asociados son terceros con derechos y obligaciones propias, por lo cual no es posible que los consorciados tomen para sí impuestos descontables que le pertenecen al consorcio y esta interpretación puede hacerse extensiva a las uniones temporales.

No se debe elaborar factura para solicitar el anticipo sobre el contrato.

El anticipo constituye un mecanismo para financiar el contrato, en consecuencia es una cuenta por cobrar para quien lo entrega y un pasivo (ingreso recibido por anticipado) para quien lo recibe. Sólo se convierte en ingreso en la medida en que se ejecute la obra o se preste el servicio, según se estipule en el contrato; por lo tanto, el anticipo no requiere de factura, serviría para tal propósito cualquier otro documento donde conste el hecho (concepto DIAN No.47555 de 1997).

4.4 Impuesto de industria y comercio y retención de ICA. Responsabilidad

El artículo 32 de la Ley 14 de 1983 señala:

“El impuesto de industria y comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios 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”.

Del texto de la norma y teniendo en cuenta que los consorcios y uniones temporales, no son personas jurídicas, ni sociedades de hecho, por lo cual se puede concluir que no son contribuyentes del impuesto de industria y comercio.

Agentes retenedores del impuesto de industria y comercio.

En relación con este tema no es posible generalizar. En cada municipio se debe revisar y acoger la legislación existente para tal fin; en Bogotá D.C. por ejemplo, la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá D.C. reconoce que los consorcios y uniones temporales no son contribuyentes del ICA, sin perjuicio de la responsabilidad que tiene cada miembro que sí lo son de manera individual. También según lo dispuesto en el Acuerdo 065 de 2002, decreto 271 de junio de 2002 y resoluciones 798 y 012 de la Secretaría Hacienda Distrital de Bogotá D.C. los consorcios y uniones temporales aunque no son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, actúan como agentes retenedores de dicho impuesto.

4.5 Impuesto de Timbre.

Según el artículo 518 del Estatuto Tributario y sus modificaciones, los consorcios y uniones temporales no son agentes retenedores del impuesto de timbre, sin perjuicio de la responsabilidad que tiene cada consorciado respecto a las reglas generales de este impuesto. Los consorciados o miembros de la unión temporal, en la medida que correspondan a su naturaleza jurídica y a las exigencias legales de los agentes de retención, responden por el impuesto de timbre que se cause en los actos que intervenga el consorcio o la unión temporal, de acuerdo al orden de prelación dispuesto en el artículo 27 del decreto 2076 de 1992(concepto DIAN No. 13851 del 17 de febrero de 2000).

4.6 Medios magnéticos

En el artículo 631 del Estatuto Tributario determina que, para estudios y cruces de información el Director General de la DIAN podrá solicitar a las personas o entidades contribuyentes y no contribuyentes la información necesaria para el debido control de los tributos, los cuales pueden ser modificados anualmente. Mediante Resolución de la DIAN No.9270 del 23 de octubre de 2001 artículo 1º se obliga a los consorcios y uniones temporales a suministrar la información a que se refiere el artículo 631 y se señalan las especificaciones técnicas del medio magnético para la correspondiente presentación.

Dicha información deberá ser suministrada por quien haya sido escogido, conforme a las opciones establecidas en el artículo 11 del Decreto No.3050 de 1997, teniendo en cuenta los topes de ingresos brutos establecidos en el inciso 1º de la Resolución No.9270 de 2001, cualquiera que sea el patrimonio bruto o ingresos brutos de los consorciados o miembros de la unión temporal.

5. ORIENTACIÓN

Cada consorcio es autónomo para definir si lleva o no contabilidad y en caso de llevarla organizarla de acuerdo con la estructura del Plan Único de Cuentas que le sea aplicable en desarrollo de los hechos económicos realizados como consecuencia de la ejecución del contrato, de tal forma que le permita el adecuado reconocimiento, medición, registro, sistematización, valuación, causación, clasificación, revelación e interpretación de la información contable. En concepto del Consejo Técnico es importante y conveniente llevar su propia contabilidad.

El registro de los hechos económicos se debe realizar teniendo en cuenta los documentos originales que intervienen en la ejecución del contrato y que pueden ser de orden interno o externo. Estos soportes deben estar debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren.

El consorcio o la unión temporal preparará, con base en los soportes, los comprobantes de contabilidad, de acuerdo con los procedimientos y técnicas contables contenidas en el Decreto 2649 de 1993 y la clasificación del catálogo de cuentas establecido por el Decreto 2650 de 1993 y

sus decretos modificatorios o el plan de cuentas aplicable dependiendo del sector a que pertenezcan los miembros. En el evento que los asociados pertenezcan a diferentes actividades, deberán hacerse las conversiones y equivalencias a que haya lugar. Los registros en libros se deben efectuar en orden cronológico y de acuerdo con las operaciones realizadas en un periodo no superior a un mes, estableciendo mensualmente el resumen de todas las transacciones por cada cuenta débito y crédito, de tal forma que permita el conocimiento y entendimiento de todos los movimientos realizados por el consorcio o la unión temporal, según sea el caso. Los estados financieros deben ser elaborados con fundamento en los libros de contabilidad en los cuales se hubieren asentado los comprobantes y se deben indicar los procedimientos para conformar y diligenciar los libros de forma que garanticen su autenticidad e integridad (Artículo 125 del Decreto No.2649 de 1993).

5.1 Registros Contables.

En el proceso contable para los consorcios y uniones temporales, de deben tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:

- La contabilidad debe reflejar los anticipos y/o giros efectuados a cada uno de los miembros.
- Cada miembro debe manejar una cuenta deudora y/o acreedora transitoria para registrar temporalmente las transacciones con el consorcio o unión temporal, la cual debe estar adecuadamente conciliada.
- Constituir las provisiones que garanticen el cumplimiento de las obligaciones que pueden persistir a la ejecución del contrato (garantías).
- Clasificar los costos y gastos del consorcio y los consorciados como deducibles y no deducibles, al ser distribuidos y reportados a cada uno de los consorciados o miembros de la unión temporal.
- Registrar en cuentas de orden todos los derechos y obligaciones contingentes y las de control que se consideren necesarias.
- En consideración a la responsabilidad del IVA, es recomendable que sea el consorcio quien realice las compras de bienes y servicios que den derecho al impuesto descontable (en cuyo caso las facturas de venta y documentos equivalentes deberían ser expedidos a nombre del consorcio o unión temporal)
- Cada consorciado o asociado debe registrar inicialmente en cuentas de orden su participación total en el contrato y en la medida que se desarrolle el mismo, realizar los registros contables correspondientes.
- En la medida que el consorcio o unión temporal adquiera derechos y obligaciones en relación con el desarrollo del contrato, los consorciados o asociados deberán

incorporar en su contabilidad dichas cuentas de acuerdo con su participación. Los contratos de construcción por su naturaleza son los que más utilizan estas figuras (consorcios y uniones temporales) por lo tanto se toman como ejemplo para destacar algunos aspectos contables que deben tenerse en cuenta, los cuales son validos para otro tipo de contratos así:

- La fecha en que se inician actividades y la fecha cuando concluye el contrato, generalmente corresponden a periodos contables diferentes; por ello es fundamental la adecuada asignación de los ingresos, costos y gastos del contrato en los periodos contables en que se realicen.
- Los costos deben incluir aquellas erogaciones que se relacionen directamente con el contrato específico y los hechos atribuibles a la actividad del contrato, tales como: costo de mano de obra, costo de materiales, depreciación de propiedad, planta y equipo, costo de alquiler de planta y equipo, seguros, costo de diseño y asistencia técnica, etc. Dichos costos deberán ser asignados, con base en los principios de la realidad económica, características y prácticas de la actividad, prudencia y asociación, de tal forma que se reflejen los ingresos y gastos en forma sistemática y racional, basados en el nivel normal de actividad y desarrollo del contrato.
- Los ingresos, costos y gastos deben ser reconocidos por el método de porcentaje de terminación. Bajo este método el ingreso del contrato es identificado con los costos incurridos para alcanzar el porcentaje de terminación, resultando así el registro de ingresos, costos y gastos que pueden ser atribuidos a la proporción del trabajo terminado en cada periodo; es decir, los ingresos, costos y gastos del contrato deben ser reconocidos en el estado de resultados de los periodos contables en que se hayan realizado efectivamente; los ingresos adicionales recibidos, se deben registrar como un ingreso recibido por anticipado.
- No se considera necesario el “cierre” de las cuentas de resultados del consorcio o unión temporal en cada periodo, en razón a que el objetivo final es tener el control de los ingresos, costos y gastos totales del contrato y el porcentaje de terminación del mismo en cada periodo, para propósitos fiscales. En el evento en que se efectúe el cierre anual, se debe tener un adecuado control de la ejecución total de la obra en cuentas de orden.
- Cualquier sobrecosto debe causarse y ser reconocido contablemente en el momento (periodo) en que se conozca.

5.2 Ajustes por Inflación.

El consorcio o unión temporal dirige su actuación hacia sus integrantes o miembros y no hacia terceros y éste debe ser el enfoque de su contabilidad. Por esta razón en la contabilidad del consorcio o unión temporal no es conveniente efectuar ajustes por inflación, en razón de que los obligados a realizar dichos ajustes son los consorciados o miembros de la unión temporal.

Los consorcios y uniones temporales, como se mencionó anteriormente, son el resultado del acuerdo de dos o más personas que de manera conjunta, presenten una misma propuesta para licitar, celebrar y ejecutar contratos; al no conformar un ente económico al tenor del artículo 6 del decreto 2649 de 1993 independiente y en razón a que sobre su participación deben los miembros efectuar los ajustes por inflación en valores que les corresponden, para evitar un doble ajuste pero con las explicaciones respectivas en las notas a los estados financieros, se considera que no es pertinente que los consorcios o uniones temporales realice los ajustes por inflación. Para efectos de control en las certificaciones (que se tratan más adelante) el contador del consorcio o unión temporal debe informar a cada miembro su participación en cuanto a los activos y/o pasivos no monetarios y su fecha de registro, para que sean los consorciados o miembros de la unión temporal quienes efectúen los ajustes por inflación correspondientes.

5.3 Subcontratación.

La experiencia ha demostrado que es común que el contrato no sea desarrollado totalmente por el consorcio o unión temporal sino que se realicen subcontrataciones. En estos casos los dineros entregados se deben registrar como un anticipo en la contabilidad del consorcio o unión temporal y se debe aplicar el mismo criterio de método de porcentaje de terminación para la legalización de éstos.

5.4 Certificaciones y Estados Financieros

- Mensualmente el Contador Público del consorcio o unión temporal debe expedir una certificación con destino a cada uno de los consorciados o miembros de la unión temporal en la cual se indiquen los ingresos, costos y gastos totales y los que le corresponden de acuerdo con su porcentaje de participación.
- Anualmente se deben emitir, por parte del contador y el representante legal del consorcio, los estados financieros que le son pertinentes, como el balance general, estado de resultados y el estado de flujos de efectivo debidamente certificados (artículo 37 de la Ley 222 de 1995) donde se identifique claramente la participación correspondiente de cada uno de los consorciados o miembros de la unión temporal, con el fin de incorporar esta información a sus respectivos estados financieros.

5.5. Liquidación.

Al expirar el objeto por el cual fue creado el consorcio o la unión temporal, se debería proceder a su liquidación, conforme lo indica el artículo 112 del decreto 2649 de 1993 teniendo en cuenta los siguientes pasos:

- Elaborar y firmar el acta de liquidación entre consorciados o miembros de la unión temporal.
- Solicitar el paz y salvo por todo concepto ante la DIAN

- Solicitar el paz y salvo por todo concepto a la caja de compensación familiar, SENA,ICBF
- Solicitar el paz y salvo por todo concepto por aportes al sistema de seguridad social en salud, pensiones y riesgos profesionales.
- Solicitar la cancelación del NIT y del RUT

5.6 Revisoría Fiscal

Dado que el consorcio y la unión temporal no son una sociedad comercial, en sentido jurídico, la designación del Revisor Fiscal es potestativa; debe establecerse su nombramiento se debe incluir en el contrato, al igual que las funciones que debe cumplir, las cuales deben estar acordes con las leyes. A falta de estas cumplirá las funciones indicadas en el artículo 207 del Código de Comercio.

5.7 Aspectos Complementarios

- Para efectos de la contratación, cada uno de los consorciados debe estar inscrito en el registro de proponentes de la Cámara de Comercio respectiva.
- Los organismos de inspección, vigilancia o control pueden exigir información para satisfacer necesidades específicas en relación con los consorcios o uniones temporales, que constituyan entidades sujetas a su inspección, vigilancia o control.
- Cuando se constituya un consorcio o unión temporal, en el cual participa una sociedad extranjera, es necesario tener en cuenta las disposiciones del Código de Comercio en relación con actividades permanentes y cuál es la obligación de las sociedades extranjeras para desarrollar dichas actividades permanentes, especialmente las contempladas en los artículos 471 y 474 del Código de Comercio y demás normas que sean aplicables; no hay que olvidar que los miembros deben incorporar en su contabilidad la participación en el consorcio o unión temporal.

La presente Orientación Profesional fue aprobada por la sala Plena del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en la sesión realizada el 09 de Julio de 2002, actuando como ponente el Consejero Luis Alfredo Caicedo Ancines y con los votos positivos de los Consejeros Hector Jaime Correa Pinzón, Norma Dolly Castañeda Mesa, Jesús María Peña Bermúdez, María Ofelia Polanco Mayorga, Neftalí Ríos Serrano y Ernesto Fajardo Rodríguez.

En la presente Orientación se incorporan y actualizan los precedentes conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública y tiene los alcances previstos

HECTOR JAIME CORREA PINZON MYRIAM ALVAREZ ALVAREZ

Presidente