

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS - Exención por traslado de recursos financieros. Requisitos / GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS - Exención por traslado entre patrimonios autónomos y encargos fiduciarios. Para que opere las inversiones se deben haber abierto en la misma entidad financiera y el aportante o el suscriptor inicial debe ser el mismo, sin perjuicio de que se conforme por una pluralidad de sujetos o solo por uno / DECRETO 660 DE 2011 - Alcance de las expresiones fideicomitente constituyente, mandante inicial o cliente de los numerales 4 y 5 del artículo 8. No se refieren a un único sujeto, sino al primero o al que haya constituido el encargo o el patrimonio o sea el titular de la cuenta / GMF - Exención por traslado entre patrimonios autónomos y encargos fiduciarios. No se aplica cuando los traslados sean entre los diferentes aportantes o fideicomitentes, aunque estos sean los mismos iniciales / EXENCION - Su interpretación es restrictiva y excluye cualquier analogía no prevista expresamente por la ley / EXENCION DE GMF - Las características especiales de las operaciones financieras son las que determinan su establecimiento por el legislador

El numeral 14 del artículo 879 del E.T., según el texto modificado por la Ley 1430 de 2010, artículo 4, vigente para la fecha en que se expidió el concepto No. 722241 del 19 de septiembre de 2011, dispone: *ART. 879.- Se encuentran exentas del gravamen a los movimientos financieros: (...) 14. Los traslados que se realicen entre cuentas corrientes y/o de ahorros y/o tarjetas prepago abiertas en un mismo establecimiento de crédito, cooperativa con actividad financiera, cooperativa de ahorro y crédito, comisionistas de bolsa y demás entidades vigiladas por las Superintendencias Financiera o de Economía Solidaria según el caso, a nombre de un mismo y único titular, así como los traslados entre inversiones o portafolios que se realicen por parte de una sociedad comisionista de bolsa, una sociedad fiduciaria o una sociedad administradora de inversiones, vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia a favor de un mismo beneficiario. Esta exención se aplicará también cuando el traslado se realice entre cuentas de ahorro colectivo o entre estas y cuentas corrientes o de ahorro o entre inversiones que pertenezcan a un mismo y único titular, siempre y cuando estén abiertas en la misma entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia [...]*. Por su parte, el Decreto 660 de 2011, que reglamentó el numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario, en el artículo 8 [numerales 4 y 5] dispuso: **Artículo 8°. Traslados exentos.** *De conformidad con el numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario están exentas del Gravamen a los Movimientos Financieros las siguientes operaciones: (...) 4. Traslados entre cuentas de ahorro, cuentas corrientes, CDT's, y/o tarjetas prepago nominadas, y un patrimonio autónomo o un encargo fiduciario, de los cuales sea aportante o suscriptor el mismo cliente inicial, fideicomitente constituyente o mandante inicial, siempre y cuando estén abiertas en el mismo establecimiento de crédito. 5. Traslados entre patrimonios autónomos o encargos fiduciarios abiertos en la misma entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, de los cuales sea aportante o suscriptor el mismo cliente inicial, fideicomitente constituyente o mandante inicial. Del contenido de las disposiciones antes transcritas se infiere que se previeron dos condiciones para que los traslados de recursos financieros se encuentren cobijados por la exención del GMF: i) que el titular de la cuenta corriente y/o de ahorros sea el mismo aportante del patrimonio autónomo o suscriptor del encargo fiduciario; y ii) que se trate de cuentas corrientes o de ahorros y de patrimonios autónomos o encargos fiduciarios abiertos en la misma entidad financiera. Iguales condiciones se establecen respecto de los traslados realizados entre patrimonios autónomos y encargos fiduciarios, es decir que estos se hayan abierto en la misma entidad financiera y que se trate del mismo*

aportante o suscriptor inicial, tal como lo precisa el numeral 5 del artículo 8 del Decreto 660 de 2011. Ahora bien, dado que de una cuenta corriente o de ahorros pueden ser titulares una o más personas, e igualmente dado que en el negocio fiduciario puede actuar como fideicomitente constituyente o mandante inicial una pluralidad de personas, se entiende que cuando los numerales 4 y 5 del Decreto 660 de 2011 se refieren a “*fideicomitente constituyente, mandante inicial, cliente inicial*” no se está haciendo referencia a un “*único sujeto*”, sino al “*primero*”, es decir al que haya constituido el encargo fiduciario, patrimonio autónomo o sea titular de la cuenta bancaria, sin importar que ese “*primero*” esté conformado por una pluralidad de sujetos o por uno solamente, tal como lo aclara el concepto demandado. En tal evento, se aplica la exención del GMF, independientemente de que el negocio fiduciario tenga uno o más fideicomitentes o constituyentes y que la cuenta corriente o de ahorros tenga más de un titular, siempre y cuando se cumplan los requisitos a que ya se ha hecho referencia. Cosa distinta es que el traslado se realice desde una cuenta corriente o de ahorros a un patrimonio autónomo o encargo fiduciario, cuando el titular de la cuenta no es el mismo que aparece como aportante del patrimonio autónomo o suscriptor del encargo fiduciario, en cuyo caso no se aplica la exención del impuesto, por cuanto, en los términos del artículo 879 del Estatuto Tributario, tanto la cuenta corriente o de ahorros como la inversión en el negocio fiduciario deben pertenecer al mismo sujeto, para que se aplique la exención del gravamen. De acuerdo con lo expuesto, para la Sala, el concepto demandado, en el aparte acusado, no restringe el alcance de las normas objeto de interpretación puesto que como lo expresa el mismo concepto, si bien existe la posibilidad de efectuar traslados exentos de GMF a otros productos o inversiones en los que sean los mismos aportantes iniciales, cuando el patrimonio autónomo o encargo fiduciario tenga más de un aportante o fideicomitente inicial, ello no implica que la exención pueda aplicarse cuando se trate de traslados entre los diferentes aportantes o fideicomitentes, aunque estos sean los mismos iniciales. Ahora bien, el hecho de que en los numerales 3, 6 y 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario se consagren otras exenciones para operaciones que no se realizan entre un mismo titular ni en la misma entidad financiera, no es argumento válido para afirmar que la exención prevista en el numeral 14 del mismo artículo se aplica a todos los traslados de dinero sin excepción alguna, como lo pretende la parte actora, porque, en primer término, la interpretación de las normas que regulan exenciones es restrictiva y excluye cualquier similitud o analogía que no haya sido expresamente prevista por el legislador y, adicionalmente, porque son las características especiales de las operaciones financieras las que determinan, a criterio del legislador, el establecimiento de exenciones. En conclusión, para la Sala, la aclaración hecha en el último párrafo del concepto demandado, en el sentido de señalar que “...*ello no significa que la exención cubija la cancelación de obligaciones o traslados entre los diferentes aportantes o fideicomitentes, así sean los iniciales*”, se ajusta al contenido y alcance del numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario y los numerales 4 y 5 del artículo 8 del Decreto reglamentario 660 de 2011.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 879 NUMERAL 14 / DECRETO 660 DE 2011 ARTICULO 8 NUMERAL 4 / DECRETO 660 DE 2011 ARTICULO 8 NUMERAL 5

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 722241 DE 2011 (19 de septiembre) DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN - PENULTIMO PARRAFO (PARCIAL) (No anulado)

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: La Sala negó la

nulidad de la frase “*ello no significa que la exención cobije la cancelación de obligaciones o traslados entre los diferentes aportantes o fideicomitentes, así sean los iniciales*” contenida en el penúltimo párrafo del Concepto 722241 del 19 de septiembre de 2011, mediante el cual la Directora de Gestión Jurídica (A) de la DIAN expuso su interpretación sobre los traslados financieros exentos del gravamen a los movimientos financieros a que se refiere el numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario, reglamentado por el artículo 8 del Decreto 660 del 10 de marzo de 2011. La Sala negó la nulidad al concluir que el concepto demandado, en el aparte acusado, no restringe el alcance de dichas normas, que fueron objeto de interpretación, puesto que, como lo expresa el mismo concepto, si bien existe la posibilidad de efectuar traslados exentos de GMF a otros productos o inversiones cuyos titulares sean los mismos aportantes iniciales, cuando el patrimonio autónomo o encargo fiduciario tenga más de un aportante o fideicomitente inicial, ello no implica que la exención pueda aplicarse cuando se trate de traslados entre los diferentes aportantes o fideicomitentes, aunque estos sean los mismos iniciales.

CAUSAL DE NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO - Violación por interpretación errónea de las normas en que debía fundarse. Alcance / NULIDAD DE CONCEPTO POR INTERPRETACION ERRONEA DE LA LEY - Su análisis llega al punto de avalar o no la interpretación plasmada en el concepto / DEMANDA DE INEXEQUIBILIDAD DE LEY - Por interpretación de la misma ley que se demanda. Alcance / LEY E INTERPRETACION DE LA LEY - Deben sujeción a la Constitución y a la misma ley interpretada

Normalmente, la jurisdicción de lo contencioso administrativo conoce de la causal de nulidad por violación de las normas en que debían fundarse los actos acusados. Y una de las formas de violación es, precisamente, la de interpretación errónea de la norma en que debía fundamentarse el acto demandado. El análisis de esta causal de nulidad por interpretación errónea, inicia por precisar la interpretación, el sentido o el alcance de la norma en que debía fundarse el acto demandado. Fijada la interpretación de la norma en que debía fundarse el acto demandado, se analiza si este se aviene o no a dicha interpretación, sentido o alcance. Empero, existen dificultades evidentes cuando cabe más de una interpretación, sentido o alcance de la norma supuestamente violada. Cuando se demandan conceptos contentivos de interpretaciones de la ley propiamente dicha, el análisis de la causal de nulidad por interpretación errónea consiste en decidir si se avala o no la interpretación plasmada en el concepto. Se fija la interpretación de la norma violada y si esa interpretación no es la acogida por el concepto, este debería anularse, a menos que ocurriera el caso de varias interpretaciones plausibles. Un ejercicio similar hace la Corte Constitucional cuando decide analizar las demandas de inexecutable de leyes, demandas que se basan en la interpretación misma de la ley que se demanda en correlación con la Constitución. Para esos casos, la Corte Constitucional ha dicho que: “...cuando la demanda surge de una determinada interpretación, se hace necesario distinguir entre enunciados normativos (disposiciones) y normas (contenidos normativos), pues de un mismo enunciado normativo se pueden desprender varios contenidos normativos autónomos que según cómo se les interprete en conjunto, pueden resultar inconstitucionales o no. Por esto, si la demanda tiene como punto de partida una determinada interpretación - la que hace el demandante - de los contenidos normativos que se derivan de las disposiciones normativas, debe resultar claro para el juez constitucional, y así fundamentarlo el demandante, que esta interpretación es la única posible, o por lo menos es razonable, mientras que las otras son poco plausibles o inconstitucionales. Lo anterior debe estar representado en el escrito de la demanda, como presupuesto necesario de la

naturaleza del control abstracto de constitucionalidad de las leyes que hace la Corte Constitucional. En este orden de ideas se puede concluir que, en principio, el objeto de un cargo de inconstitucionalidad es lograr que el juez constitucional expulse del orden jurídico un precepto legal; luego, no puede perseguir el propósito general consistente en que se establezca una interpretación conforme con la Constitución, pues este principio obliga a los operadores jurídicos en sede de aplicación. Esto implica que la Corte sólo podrá dictar una sentencia interpretativa de manera excepcional, si el precepto tiene como interpretación más razonable, una que resulta constitucional". En el caso concreto, la demanda interpuesta se fundamenta en la interpretación que hace la demandante del numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario y los numerales 4 y 5 del artículo 8 del Decreto 660 de 2011 (contenido normativo), interpretación a la que se contraponen la que hace la DIAN como parte demandada (otro contenido normativo) [...] La demanda, entonces, tiene como propósito que se escoja una entre dos interpretaciones posibles de la ley relativa a las exenciones de GMF. Y, lo propio, entonces, es que se escoja la interpretación más razonable que, al decir de la Corte Constitucional, será la que consulte las reglas de la hermenéutica jurídica frente a las formalidades de ese impuesto y que esté acorde con la Constitución, pues tanto la ley como la interpretación que se haga del concepto deben sometimiento no sólo a la Constitución sino a la misma ley interpretada.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - ARTICULO 84

NOTA DE RELATORIA: Sobre la demanda de inexecutable de leyes basada en la interpretación de la misma ley demandada se citan las sentencias C-1026 de 2001 y C-649 de 2010 de la Corte Constitucional.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D. C., veintiséis (26) de marzo de dos mil quince (2015)

Radicación número: 11001-03-27-000-2011-00034-00(19107)

Actor: CAROLINA MUNEVAR OSPINA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide, en única instancia, la demanda interpuesta por la ciudadana Carolina Munévar Ospina para que se declare la nulidad parcial del Concepto No. 722241 del 19 de septiembre de 2011, expedido por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

1. ANTECEDENTES

1.1. LA DEMANDA

La demandante formuló las siguientes pretensiones:

*“Demando la nulidad de la frase **“ello no significa que la exención cobije la cancelación de obligaciones o traslados entre los diferentes aportantes o fideicomitentes, así sean los iniciales”** contenida en el penúltimo párrafo del Concepto No. 722241 proferido el 19 de septiembre de 2011 por la Directora de Gestión Jurídica (A) de la U. A. E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, concepto mediante el cual la DIAN expuso su interpretación acerca de los traslados financieros exentos del gravamen a los movimientos financieros a que se refiere el numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario Nacional reglamentado por el artículo 8 del Decreto 660 del 10 de marzo de 2011.”*

1.1.1. Normas violadas

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Estatuto Tributario: artículo 879 [numeral 14] (modificado por el artículo 36 de la Ley 1430 de 2010 y parcialmente derogado por el artículo 276 de la Ley 1450 de 2011)
- Decreto 660 de 10 de marzo 2011: artículo 8 [numerales 4 y 5].

1.1.2. Concepto de la violación

La parte actora alegó que el numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario, tal como quedó al ser modificado por el artículo 36 de la Ley 1430 de 2010, contiene un único caso en el cual no se aplica la exención del gravamen a los movimientos financieros, cual es, el de los traslados de *“lo correspondiente a utilidades o rendimientos que hubiere generado la inversión”*.

Agregó que con la expedición de la Ley 1450 del 16 de junio de 2011 (Plan Nacional de Desarrollo 2010-2014), se modificó el numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario y se suprimió la expresión *“salvo lo correspondiente a las utilidades o rendimientos que hubiere generado la inversión, los cuales son la*

base gravable para la liquidación del impuesto, el cual será retenido por el comisionista o quien reconozca las utilidades y rendimientos". Que esa modificación implicó que desapareció la única restricción que había dispuesto el legislador respecto de la exención del impuesto contenida en el artículo 879 [numeral 14] del E.T.

Que el concepto 722241 del 19 de septiembre de 2011, en la expresión demandada, restringe la exención del GMF, en contravención de la ley y el decreto reglamentario 660 de 2011, toda vez que *"en el concepto se dispone que no están exentos los traslados cuando son para pagar obligaciones o cuando son traslados entre diferentes aportantes o suscriptores que hayan sido clientes iniciales, fideicomitentes constituyentes o mandantes iniciales respecto del mismo patrimonio autónomo o encargo fiduciario."*

Que según el numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario los traslados de dinero entre cuentas están exentos bajo dos condiciones: i) que sean traslados entre productos financieros abiertos en una misma entidad financiera; ii) que los traslados se hagan a nombre de un mismo y único titular y/o a favor de un mismo beneficiario, sin excepciones.

Que según el numeral 4 del artículo 8 del Decreto 660 de 2011, los traslados de dinero entre cuentas están exentos bajo dos condiciones: i) que sean traslados de dinero entre productos abiertos en un mismo establecimiento de crédito; ii) que el aportante o suscriptor del patrimonio autónomo o del encargo fiduciario al momento del traslado del dinero sea el mismo cliente, fideicomitente o mandante que era al inicio de la constitución del patrimonio autónomo o del encargo fiduciario, sin excepciones.

Que según el numeral 5 del artículo 8 del Decreto 660 de 2011, los traslados de dinero entre cuentas están exentos bajo dos condiciones: i) que sean traslados de dinero entre productos abiertos en una misma entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia; ii) que el aportante o suscriptor del patrimonio autónomo o encargo fiduciario al momento del traslado de los dineros sea el mismo cliente, fideicomitente o mandante que era al inicio de la constitución del patrimonio autónomo o del encargo fiduciario, sin excepciones.

1.1.3. Suspensión provisional

La demandante solicitó la suspensión provisional del Concepto No. 722241 del 19 de septiembre de 2011, solicitud que fue negada mediante auto del 7 de diciembre de 2011¹.

1.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Manifestó que el GMF fue creado inicialmente de manera temporal. Que la Ley 633 de 2000 lo convirtió en tributo permanente aplicable a las transacciones financieras realizadas por los usuarios del sistema financiero, y que se genera por la disposición de recursos.

Que desde su nacimiento se crearon unas exenciones sobre determinadas operaciones o transacciones financieras, que se encuentran consagradas en el artículo 879 del Estatuto Tributario, entre las que se encuentran las del numeral 14, relacionadas con los traslados de dinero entre cuentas de un mismo titular y en un mismo establecimiento bancario. Es decir, que el legislador quiso exonerar únicamente los traslados efectuados entre las mismas entidades y en cabeza de un mismo y único titular.

Que de la exposición de motivos de la Ley 633 de 2000 se infiere la clara voluntad del legislador de gravar con el GMF a todas las operaciones financieras que impliquen la disposición de recursos y que las operaciones exentas son las que se señalan en forma taxativa.

Agregó que el artículo 8 del Decreto Reglamentario 660 de 2011 establece el ámbito y límite de la exención prevista en el numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario, cuya numeración taxativa obedece a que el legislador quiso gravar todas las operaciones financieras que implicaran traslado de recursos, en aplicación del principio de generalidad del tributo y que, por tanto, las operaciones exentas constituyen la excepción.

Que la exención prevista en los numerales 4 y 5 del citado Decreto 660 de 2011 recae sobre operaciones realizadas entre las cuentas de ahorro, cuentas

¹ Folios 21 al 24 del C.P.

corrientes, etc., y un patrimonio autónomo o encargo fiduciario. Y entre patrimonios autónomos y encargos fiduciarios, pero que tengan como requisito el mismo fideicomitente inicial o cliente inicial o mandante inicial, que se explican en el concepto demandado, pero siempre bajo la premisa de que los traslados son exentos porque se dan entre patrimonio autónomo o encargo fiduciario, no para cancelar obligaciones entre los diferentes aportantes o trasladar dineros entre los diferentes aportantes de un producto a otro.

Concluyó que la interpretación de la actora en el sentido de incluir “*la cancelación de obligaciones o traslados entre los diferentes aportantes o fideicomitentes, así sean los iniciales*”, dentro de las exenciones del gravamen, resulta violatoria del principio universal de generalidad del tributo y el principio de legalidad, que consagra el artículo 338 de la Constitución Política.

1.3. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **DIAN** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

La **demandante** insistió en que el concepto demandado, en la expresión acusada, restringe la exención contenida en el numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario y los numerales 4 y 5 del Decreto 660 de 2011.

Afirmó que es *falso* que el legislador hubiera querido exonerar únicamente los traslados efectuados en las mismas entidades financieras y en cabeza de un único titular, porque existen otras operaciones exentas que no se realizan entre un mismo titular ni en la misma entidad financiera, como es el caso de las consagradas en los numerales 3, 6 y 11 del mismo artículo 879.

El **Ministerio Público** conceptuó y solicitó negar las pretensiones de la demanda.

Sostuvo que del contenido del numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario y de los numerales 4 y 5 del Decreto 660 de 2011 se deduce que la exención establecida exige que los productos entre los que se hagan los traslados pertenezcan a un mismo y único beneficiario o titular.

Que la aclaración que se hace en el aparte del concepto jurídico demandado es válida, pues lo único que hace es precisar los términos de la exención y evitar que

se dé el tratamiento de exenta a la disposición de recursos para cancelar obligaciones o cualquier otro concepto que implique traslado de productos o cuentas correspondientes a diferentes titulares o beneficiarios.

2. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la demanda, la Sala decide si es nulo el aparte que se resalta del Concepto No. 722241 del 19 de septiembre de 2011, cuyo texto es el siguiente:

*“Señor
PRESIDENTE
Asociación Fiduciarias
Calle 72 No. 10-51 OF. 1003-1004
Bogotá, D. C.*

Ref: Consulta tributaria radicado numero 2564 de 16/06/2011

TEMA: Gravamen a los Movimientos Financieros – GMF

DESCRIPTORES: Exenciones - Traslados Exentos

FUENTES FORMALES: Estatuto Tributario, numeral 14 art. 879;

Decreto 660 de 2011, numerales 4 y 5 del art. 8.

Se consulta que si a los negocios fiduciarios que tengan más de un fideicomitente constituyente, se les puede aplicar los beneficios tributarios que se encuentran contemplados en los numerales 4 y 5 del artículo 8 del Decreto 660 de 2011, teniendo en cuenta que en ellos se mencionan las expresiones “cliente inicial”, “fideicomitente constituyente” o “mandante inicial”. Al respecto nos permitimos manifestarle lo siguiente:

El artículo 8 del Decreto 660 de 2011, en sus numerales 4 y 5, dispone:

“Traslados Exentos. De conformidad con el numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario están exentas del Gravamen a los Movimientos Financieros las siguientes operaciones:

4. Traslados entre cuentas de ahorro, cuentas corrientes, CDT's, y/o tarjetas prepago nominadas, y un patrimonio autónomo o un encargo fiduciario, de los cuales sea aportante o suscriptor el mismo cliente inicial, fideicomitente constituyente o mandante inicial, siempre y cuando estén abiertas en el mismo establecimiento de crédito.

5. *Traslados entre patrimonios autónomos o encargos fiduciarios abiertos en la misma entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, de los cuales sea aportante o suscriptor el mismo cliente inicial, fideicomitente constituyente o mandante inicial*".

Así las cosas, se entiende que cuando los numerales transcritos señalan "fideicomitente constituyente, mandante inicial, cliente inicial", no se está haciendo referencia a un "único sujeto", sino al "primero" que haya constituido el encargo fiduciario, patrimonio autónomo o cuenta bancaria, sin importar que ese "primero" esté conformado por una pluralidad de sujetos o por uno solamente.

En efecto, como lo señala el consultante, en estos preceptos no se está indicando expresa y taxativamente que el aportante o suscriptor sea "único", sino que sea el "inicial".

Para el caso de los encargos fiduciarios, los preceptos legales que nos ocupan, están haciendo: alusión a. la denominación que hace el derecho comercial (Art. 1226 del C.Co.) a "una" de las partes de los contratos de fiducia, parte que puede estar conformada por una o varias personas.

Entonces, para que la operación de traslado se encuentre exenta, deberá:

- Ser un traslado entre cuentas de ahorro o corrientes, CDT's, y/o tarjetas prepago nominadas, y un patrimonio autónomo o un encargo fiduciario.

- Ser un traslado entre patrimonios autónomos o encargos fiduciarios.

- Que de esas cuentas de ahorro, cuentas corrientes, CDT's, tarjetas prepago nominadas, patrimonio autónomo o encargo fiduciario, sea aportante o suscriptor el mismo cliente inicial, fideicomitente constituyente o mandante inicial.

- Para el caso del numeral 4: siempre y cuando las cuentas, tarjetas prepago nominadas e inversiones (CDT, patrimonio autónomo o encargo fiduciario) estén abiertas en el mismo establecimiento de crédito.

- Para el caso del numeral 5: que los patrimonios autónomos o encargos fiduciarios estén abiertos en la misma entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia.

*No obstante, cuando el patrimonio autónomo o encargo fiduciario tenga más de un aportante, o fideicomitente inicial, estos, si bien tienen la posibilidad de efectuar traslados exentos a otros productos o inversiones en la misma entidad vigilada en los que también sean los mismos aportantes iniciales o a cuentas individuales a nombre de cada uno de ellos y viceversa, **ello no significa que la exención cobije la cancelación de***

obligaciones o traslados entre los diferentes aportantes o fideicomitentes, así sean los iniciales. (negrita fuera de texto).

En el caso concreto, aunque la demandante no identificó claramente las causales de nulidad, la argumentación del concepto de violación está dirigida a demostrar la nulidad del concepto acusado, por violación directa de la ley —en la modalidad de interpretación errónea—, por estimar que la DIAN, al interpretar el numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario, reglamentado por el Decreto 660 de 2011, artículo 8 [numerales 4 y 5], restringió la exención del GMF regulada en la ley y en el reglamento.

- **De las causales de nulidad del artículo 84 del C.C.A. Reiteración jurisprudencial²**

Normalmente, la jurisdicción de lo contencioso administrativo conoce de la causal de nulidad por violación de las normas en que debían fundarse los actos acusados. Y una de las formas de violación es, precisamente, la de interpretación errónea de la norma en que debía fundamentarse el acto demandado.

El análisis de esta causal de nulidad por interpretación errónea, inicia por precisar la interpretación, el sentido o el alcance de la norma en que debía fundarse el acto demandado. Fijada la interpretación de la norma en que debía fundarse el acto demandado, se analiza si este se aviene o no a dicha interpretación, sentido o alcance.

Empero, existen dificultades evidentes cuando cabe más de una interpretación, sentido o alcance de la norma supuestamente violada.

Cuando se demandan conceptos contentivos de interpretaciones de la ley propiamente dicha, el análisis de la causal de nulidad por interpretación errónea consiste en decidir si se avala o no la interpretación plasmada en el concepto. Se fija la interpretación de la norma violada y si esa interpretación no es la acogida por el concepto, este debería anularse, a menos que ocurriera el caso de varias interpretaciones plausibles.

² CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrado Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., trece (13) de noviembre de dos mil catorce (2014). Radicación: 11001-03-27-000-2009-00028-00. No. Interno: 17758. DEMANDANTE: DARIO MARTINEZ SANTACRUZ. DEMANDADO: U.A.E. DIAN

Un ejercicio similar hace la Corte Constitucional cuando decide analizar las demandas de inexecutable de leyes, demandas que se basan en la interpretación misma de la ley que se demanda en correlación con la Constitución. Para esos casos, la Corte Constitucional ha dicho³ que:

“...cuando la demanda surge de una determinada interpretación, se hace necesario distinguir entre enunciados normativos (disposiciones) y normas (contenidos normativos)⁴, pues de un mismo enunciado normativo se pueden desprender varios contenidos normativos autónomos que según cómo se les interprete en conjunto, pueden resultar inconstitucionales o no. Por esto, si la demanda tiene como punto de partida una determinada interpretación – la que hace el demandante - de los contenidos normativos que se derivan de las disposiciones normativas, debe resultar claro para el juez constitucional, y así fundamentarlo el demandante, que esta interpretación es la única posible, o por lo menos es razonable, mientras que las otras son poco plausibles o inconstitucionales. Lo anterior debe estar representado en el escrito de la demanda, como presupuesto necesario de la naturaleza del control abstracto de constitucionalidad de las leyes que hace la Corte Constitucional.

En este orden de ideas se puede concluir que, en principio, el objeto de un cargo de inconstitucionalidad es lograr que el juez constitucional expulse del orden jurídico un precepto legal; luego, no puede perseguir el propósito general consistente en que se establezca una interpretación conforme con la Constitución, pues este principio obliga a los operadores jurídicos en sede de aplicación. Esto implica que la Corte sólo podrá dictar una sentencia interpretativa de manera excepcional, si el precepto tiene como interpretación más razonable, una que resulta constitucional.”

En el caso concreto, la demanda interpuesta se fundamenta en la interpretación que hace la demandante del numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario⁵ y

³ Corte Constitucional. Sentencia C-649 de 2010

⁴ Sentencia C-1046 de 2001: “...es necesario distinguir, tal y como esta Corte lo ha hecho, entre las nociones de “disposición” y de “contenido normativo”. Así, en general las expresiones normas legales, enunciadas normativas, proposiciones normativas, artículos, disposiciones legales y similares se asumen como sinónimas. Sin embargo, lo cierto es que es posible distinguir entre, de una parte, los enunciados normativos o las disposiciones, esto es, los textos legales y, de otra parte, los contenidos normativos, o proposiciones jurídicas o reglas de derecho que se desprenden, por la vía de la interpretación, de esos textos. Mientras que el enunciado o el texto o la disposición es el objeto sobre el que recae la actividad interpretativa, las normas, los contenidos materiales o las proposiciones normativas son el resultado de las mismas”. También, en aplicación de la diferenciación entre disposición normativa y contenido normativo la Corte en la sentencia C-573 de 2004, rechazó la solicitud de inhibición de uno de los intervinientes en el proceso, que alegaba que la disposición normativa objeto de la revisión (un inciso del artículo 8º de la Ley 812 de 2003 *Por la cual se aprueba el Plan Nacional de Desarrollo 2003-2006, hacia un Estado comunitario*) configuraba la descripción de un programa sin efectos normativos, es decir sin contenido normativo. Frente a lo que la Corte dijo: “...la inclusión de un programa específico en el Plan de Desarrollo tiene al menos el siguiente efecto normativo concreto: permitir que en el presupuesto sean apropiadas las correspondientes partidas para desarrollar ese programa”. De igual manera, a partir de la mencionada distinción en las sentencias C-207/03 y C-048/04 se ratificó lo dicho en la C-426/02, en el sentido de establecer que “[e]l hecho de que a un enunciado normativo se le atribuyan distintos contenidos o significados, consecuencia de la existencia de un presunto margen de indeterminación semántica, conlleva a que la escogencia práctica entre sus diversas lecturas trascienda el ámbito de lo estrictamente legal y adquiera relevancia constitucional, en cuanto a que sus alternativas de aplicación pueden resultar irrazonables y desconocer los mandatos superiores”.

⁵ “Artículo 879. Se encuentran exentas del gravamen a los movimientos financieros... 14) Los traslados que se realicen entre cuentas corrientes y/o ahorros abiertas en un mismo establecimiento de crédito a nombre de un mismo y único titular.”

los numerales 4 y 5 del artículo 8 del Decreto 660 de 2011⁶ (contenido normativo), interpretación a la que se contraponen la que hace la DIAN como parte demandada (otro contenido normativo).

Según la demandante, el concepto demandado restringe la exención prevista en las normas que se enuncian como violadas porque, según se entiende de su alegato, el numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario⁷ y los numerales 4 y 5 del artículo 8 del Decreto 660 de 2011 regulan una exención no sujeta a condición.

En efecto, según la opinión de la actora, las normas citadas listan de manera general las operaciones que están exentas del GMF y el numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario⁸ y los numerales 4 y 5 del artículo 8 del Decreto 660 de 2011 no prevén excepciones, ni expresa, ni tácitamente.

Que, en consecuencia, si el legislador no dispuso excepciones para tener derecho a la exención, la DIAN no puede crearlas mediante un concepto oficial sobre el entendimiento de las normas.

Por último, la actora precisó que, si bien el numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario exige que los productos financieros entre los que se hagan los traslados pertenezcan a un mismo y único titular, se debe tener en cuenta que también existen exenciones de GMF respecto de operaciones realizadas entre titulares y entidades financieras diferentes. De manera que, a juicio de la demandante, el concepto jurídico demandado es ilegal porque agrega la frase: *“no significa que la exención cubre la cancelación de obligaciones o traslados entre los diferentes aportantes o fideicomitentes, así sean iniciales”* a los numerales 4 y 5 del artículo 8 del Decreto 660 de 2011.

Ahora bien, según el alegato de la DIAN, conforme con el artículo 879 del Estatuto

⁶ DECRETO 660 DE 2011 “Por medio del cual se reglamentan parcialmente los artículos 871, 872 y 879 del Estatuto Tributario. Artículo 8°. Traslados exentos. De conformidad con el numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario están exentas del Gravamen a los Movimientos Financieros las siguientes operaciones:..

[...]

4. Traslados entre cuentas de ahorro, cuentas corrientes, CDT's, y/o tarjetas prepago nominadas, y un patrimonio autónomo o un encargo fiduciario, de los cuales sea aportante o suscriptor el mismo cliente inicial, fideicomitente constituyente o mandante inicial, siempre y cuando estén abiertas en el mismo establecimiento de crédito.

5. Traslados entre patrimonios autónomos o encargos fiduciarios abiertos en la misma entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, de los cuales sea aportante o suscriptor el mismo cliente inicial, fideicomitente constituyente o mandante inicial.

⁷ “Artículo 879. Se encuentran exentas del gravamen a los movimientos financieros... 14) Los traslados que se realicen entre cuentas corrientes y/o ahorros abiertas en un mismo establecimiento de crédito a nombre de un mismo y único titular.

⁸ “Artículo 879. Se encuentran exentas del gravamen a los movimientos financieros... 14) Los traslados que se realicen entre cuentas corrientes y/o ahorros abiertas en un mismo establecimiento de crédito a nombre de un mismo y único titular.

Tributario, están exentos del GMF *“los traslados de dinero efectuados entre las mismas entidades financieras y en cabeza de un mismo y único titular”*. Que *“los traslados exentos son entre patrimonios autónomos o encargos fiduciarios, pero que tengan como requisito el mismo fideicomitente inicial o cliente inicial o mandante inicial, conceptos que se explican en el concepto demandado, pero siempre bajo la premisa de que los traslados son exentos es porque se dan entre patrimonios o encargos fiduciarios, no para cancelarse obligaciones entre los diferentes aportantes o trasladarse dineros entre los diferentes aportantes de un producto a otro. La preposición “entre” denota que la exención solo cubre las operaciones realizadas por las entidades allí mencionadas”* Que *“interpretar como lo pretende el accionante en el sentido de incluir “la cancelación de obligaciones o traslados entre los diferentes aportantes o fideicomitentes, así sean los iniciales” en las exenciones, cuando el decreto reglamentario ni la ley lo consagraron, resulta violatorio del principio universal de generalidad de tributo y del principio de legalidad de los tributos consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política”*

Que no está exenta *“la cancelación de obligaciones o traslados entre los diferentes aportantes o fideicomitentes, así sean los iniciales”*.

La demanda, entonces, tiene como propósito que se escoja una entre dos interpretaciones posibles de la ley relativa a las exenciones de GMF. Y, lo propio, entonces, es que se escoja la interpretación más razonable que, al decir de la Corte Constitucional, será la que consulte las reglas de la hermenéutica jurídica frente a las formalidades de ese impuesto y que esté acorde con la Constitución, pues tanto la ley como la interpretación que se haga del concepto deben sometimiento no sólo a la Constitución sino a la misma ley interpretada.⁹

En ese contexto, entonces, se procede a analizar las interpretaciones propuestas por las partes.

- **Nulidad parcial del concepto demandado por interpretación errónea del numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario y los numerales 4 y 5 del artículo 8 del Decreto 660 de 2011.**

⁹ Corte Constitucional, sentencia C-1026 del 26 de septiembre de 2001, M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

El numeral 14 del artículo 879 del E.T., según el texto modificado por la Ley 1430 de 2010, artículo 4, vigente para la fecha en que se expidió el concepto No. 722241 del 19 de septiembre de 2011,¹⁰ dispone:

ART. 879.- Se encuentran exentas del gravamen a los movimientos financieros:

(...)

14. Los traslados que se realicen entre cuentas corrientes y/o de ahorros y/o tarjetas prepago abiertas en un mismo establecimiento de crédito, cooperativa con actividad financiera, cooperativa de ahorro y crédito, comisionistas de bolsa y demás entidades vigiladas por las Superintendencias Financiera o de Economía Solidaria según el caso, a nombre de un mismo y único titular, así como los traslados entre inversiones o portafolios que se realicen por parte de una sociedad comisionista de bolsa, una sociedad fiduciaria o una sociedad administradora de inversiones, vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia a favor de un mismo beneficiario.

Esta exención se aplicará también cuando el traslado se realice entre cuentas de ahorro colectivo o entre estas y cuentas corrientes o de ahorro o entre inversiones que pertenezcan a un mismo y único titular, siempre y cuando estén abiertas en la misma entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia

Los retiros efectuados de cuentas de ahorro especial que los pensionados abran para depositar el valor de las mesadas pensionales y hasta el monto de las mismas, cuando estas sean equivalentes a cuarenta y un (41) unidades de valor tributario UVT o menos, están exentos del gravamen a los movimientos financieros. Los pensionados podrán abrir y marcar otra cuenta en el mismo establecimiento de crédito para gozar de la exención a que se refiere el numeral 1 de este artículo.”

Por su parte, el Decreto 660 de 2011, que reglamentó el numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario, en el artículo 8 [numerales 4 y 5] dispuso:

Artículo 8°. Traslados exentos. *De conformidad con el numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario están exentas del Gravamen a los Movimientos Financieros las siguientes operaciones:*

(...)

¹⁰ La expresión “salvo lo correspondiente a utilidades o rendimientos que hubiere generado la inversión, los cuales son la base gravable para la liquidación del impuesto, el cual será retenido por el comisionista a quien reconozca las utilidades o rendimientos” contenida en el inciso primero del numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario fue suprimida por el artículo 276 de la Ley 1450 de 16 de junio de 2011, por la cual se expidió el Plan Nacional de Desarrollo 2010-2014.

El numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012 “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.

4. Traslados entre cuentas de ahorro, cuentas corrientes, CDT's, y/o tarjetas prepago nominadas, y un patrimonio autónomo o un encargo fiduciario, de los cuales sea aportante o suscriptor el mismo cliente inicial, fideicomitente constituyente o mandante inicial, siempre y cuando estén abiertas en el mismo establecimiento de crédito.

5. Traslados entre patrimonios autónomos o encargos fiduciarios abiertos en la misma entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, de los cuales sea aportante o suscriptor el mismo cliente inicial, fideicomitente constituyente o mandante inicial.

Del contenido de las disposiciones antes transcritas se infiere que se previeron dos condiciones para que los traslados de recursos financieros se encuentren cobijados por la exención del GMF: i) que el titular de la cuenta corriente y/o de ahorros sea el mismo aportante del patrimonio autónomo o suscriptor del encargo fiduciario; y ii) que se trate de cuentas corrientes o de ahorros y de patrimonios autónomos o encargos fiduciarios abiertos en la misma entidad financiera.

Iguales condiciones se establecen respecto de los traslados realizados entre patrimonios autónomos y encargos fiduciarios, es decir que estos se hayan abierto en la misma entidad financiera y que se trate del mismo aportante o suscriptor inicial, tal como lo precisa el numeral 5 del artículo 8 del Decreto 660 de 2011.

Ahora bien, dado que de una cuenta corriente o de ahorros pueden ser titulares una o más personas, e igualmente dado que en el negocio fiduciario puede actuar como fideicomitente constituyente o mandante inicial una pluralidad de personas¹¹, se entiende que cuando los numerales 4 y 5 del Decreto 660 de 2011 se refieren a “fideicomitente constituyente, mandante inicial, cliente inicial” no se está haciendo referencia a un “único sujeto”, sino al “primero”, es decir al que haya constituido el encargo fiduciario, patrimonio autónomo o sea titular de la cuenta bancaria, sin importar que ese “primero” esté conformado por una pluralidad de sujetos o por uno solamente, tal como lo aclara el concepto demandado.

En tal evento, se aplica la exención del GMF, independientemente de que el negocio fiduciario tenga uno o más fideicomitentes o constituyentes y que la cuenta corriente o de ahorros tenga más de un titular, siempre y cuando se cumplan los requisitos a que ya se ha hecho referencia.

¹¹ Código de Comercio artículo 1226.

Cosa distinta es que el traslado se realice desde una cuenta corriente o de ahorros a un patrimonio autónomo o encargo fiduciario, cuando el titular de la cuenta no es el mismo que aparece como aportante del patrimonio autónomo o suscriptor del encargo fiduciario, en cuyo caso no se aplica la exención del impuesto, por cuanto, en los términos del artículo 879 del Estatuto Tributario, tanto la cuenta corriente o de ahorros como la inversión en el negocio fiduciario deben pertenecer al mismo sujeto, para que se aplique la exención del gravamen.

De acuerdo con lo expuesto, para la Sala, el concepto demandado, en el aparte acusado, no restringe el alcance de las normas objeto de interpretación puesto que como lo expresa el mismo concepto, si bien existe la posibilidad de efectuar traslados exentos de GMF a otros productos o inversiones en los que sean los mismos aportantes iniciales, cuando el patrimonio autónomo o encargo fiduciario tenga más de un aportante o fideicomitente inicial, ello no implica que la exención pueda aplicarse cuando se trate de traslados entre los diferentes aportantes o fideicomitentes, aunque estos sean los mismos iniciales.

Ahora bien, el hecho de que en los numerales 3, 6 y 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario se consagren otras exenciones para operaciones que no se realizan entre un mismo titular ni en la misma entidad financiera, no es argumento válido para afirmar que la exención prevista en el numeral 14 del mismo artículo se aplica a todos los traslados de dinero sin excepción alguna, como lo pretende la parte actora, porque, en primer término, la interpretación de las normas que regulan exenciones es restrictiva y excluye cualquier similitud o analogía que no haya sido expresamente prevista por el legislador y, adicionalmente, porque son las características especiales de las operaciones financieras las que determinan, a criterio del legislador, el establecimiento de exenciones.

En conclusión, para la Sala, la aclaración hecha en el último párrafo del concepto demandado, en el sentido de señalar que “...*ello no significa que la exención cobije la cancelación de obligaciones o traslados entre los diferentes aportantes o fideicomitentes, así sean los iniciales*”, se ajusta al contenido y alcance del numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario y los numerales 4 y 5 del artículo 8 del Decreto reglamentario 660 de 2011. En consecuencia, procederá a denegar las pretensiones de la demanda.

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:

PRIMERO: DENIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

Cópiese, notifíquese, comuníquese.

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE
VALENCIA
Presidente**

**HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ