

REQUERIMIENTO ESPECIAL - Es un acto administrativo de trámite que no es objeto de control judicial

Sea lo primero precisar que la demandante pidió la nulidad del requerimiento especial 3874 de 22 de noviembre de 2004, aclarado 24 del mismo mes, en el sentido de corregir el monto de la sanción por inexactitud. Sin embargo, dicha decisión no es objeto de control judicial, dado que es un acto administrativo de trámite, previo a la expedición de la liquidación oficial de revisión, que constituye el acto definitivo por el cual la Administración modifica la liquidación privada del contribuyente (artículos 703 del Estatuto Tributario y 311 del Decreto 710 de 2000, por el cual el Alcalde de Medellín expidió el Estatuto Tributario de esa ciudad). En consecuencia, la Sala se inhibirá para conocer de fondo sobre la legalidad del requerimiento especial, dado que sólo son demandables ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa los actos definitivos (artículos 50 y 135 del Código Contencioso Administrativo).

CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL - Definición y características / BIENES OBJETO DE FIDUCIA - Limitaciones y manejo por parte de la fiduciaria / ENCARGO FIDUCIARIO - Es diferente a la fiducia mercantil / PATRIMONIO AUTONOMO - Como no es persona natural ni jurídica debe actuar por conducto del fiduciario

Según el artículo 1226 del Código de Comercio, la fiducia mercantil es un negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario. Los bienes objetos de la fiducia salen del patrimonio del fideicomitente pero no entran al del fiduciario; además, para todos los efectos legales, los bienes fideicomitados deberán mantenerse separados del resto del activo del fiduciario y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios, y forman un patrimonio autónomo afecto a la finalidad contemplada en el acto constitutivo (artículo 1233 del Código de Comercio). La fiducia mercantil difiere del encargo fiduciario en que en el primero existe transferencia de dominio de los bienes con el propósito de que la sociedad fiduciaria cumpla con ellos una finalidad específica, bien sea en beneficio del fideicomitente o de un tercero, mientras que en el encargo hay entrega de bienes sin transferencia de dominio, por lo cual no se forma un patrimonio autónomo. El patrimonio autónomo no es persona natural ni jurídica, por lo cual debe actuar por conducto del fiduciario quien, a su vez, actúa como vocero y administrador del patrimonio autónomo y en tal carácter celebra y ejecuta diligentemente todos los actos jurídicos necesarios para lograr la finalidad del fideicomiso, comprometiendo al patrimonio autónomo dentro de los términos señalados en el acto constitutivo de la fiducia (artículo 1 del Decreto 1049 de 2006). Además, el fiduciario lleva la personería del patrimonio autónomo en todas las actuaciones procesales de carácter administrativo o jurisdiccional que deban realizarse para proteger y defender los bienes que lo conforman contra actos de terceros, del beneficiario o del constituyente, o para ejercer los derechos y acciones que le correspondan en desarrollo del contrato de fiducia (artículos 1234 [4] del Código de Comercio y 1 del Decreto 1049 de 2006). El artículo 32 de la Ley 14 de 1983, reiterado por el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986 o Código de Régimen Municipal, precisa 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. Los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio son sólo las personas naturales, las personas jurídicas y las sociedades de hecho, que según el artículo 498 del Código de Comercio son aquellas que no se constituyen por escritura pública. Aunque el artículo 38 de la Ley 14 de 1983 permite a los municipios otorgar exenciones del impuesto en mención y el 39 ibídem contiene prohibiciones de gravar con el impuesto de industria y comercio ciertas actividades y ciertos sujetos, tales exenciones y no sujeciones son distintas a la determinación de los sujetos pasivos, como elemento esencial del tributo, pues el hecho de que no exista un tratamiento preferencial respecto de determinados sujetos o actividades no significa que los mismos sean sujetos pasivos del tributo o que las actividades se encuentren gravadas. Ello, porque los sujetos pasivos del impuesto están definidos en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, independientemente de que respecto de los mismos existan beneficios tributarios o no. Aun cuando el impuesto de industria y comercio es un tributo municipal y del Distrito Capital, la facultad que tienen los concejos municipales para adoptar el tributo en el respectivo municipio, no puede ejercerse de manera independiente, pues, la potestad impositiva de los municipios está sujeta a la Constitución y a la ley.

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Sujetos pasivos / FACULTAD LEGISLATIVA DE LOS MUNICIPIOS - En impuesto de industria y comercio sólo se permite a los municipios otorgar excepciones del impuesto más no para determinar los sujetos pasivos del mismo / PATRIMONIO AUTONOMO - No son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio porque no son personas naturales ni jurídicas, ni sociedades de hecho

Los artículos 64 [par 2] del Decreto 710 de 2000 y 1 [parágrafo) del Acuerdo 61 de 1999, señalaban que los patrimonios autónomos son responsables del impuesto de industria y comercio y avisos y tableros únicamente cuando no tributen en cabeza de las fiduciarias. Tanto el artículo 1 [par] del Acuerdo 61 de 1999 como el artículo 64 [parágrafo 2] del Decreto Municipal 710 de 2000 son ilegales, porque fijaron un sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, distinto al señalado en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, dado que los patrimonios autónomos no son personas naturales ni jurídicas, ni sociedades de hecho, por lo cual no son sujetos pasivos del impuesto en mención. Las normas en mención también son inconstitucionales, por cuanto al violar el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, desconocieron, además, los artículos 287 [3], 313 [4] y 338 de la Constitución Política, puesto que fijaron en el municipio de Medellín, un elemento esencial de tributo distinto al señalado por el legislador, o lo que es lo mismo, legislaron en materia tributaria sin tener facultades para ello. Así pues, se declarará que son ilegales e inconstitucionales los artículos 1 [par] del Acuerdo 61 de 1999 y 64 [par 2] del Decreto Municipal 710 de 2000, normas que sirvieron de fundamento a los actos acusados. Cabe advertir que al estar ejecutoriada la sentencia del Tribunal de 23 de abril de 2008, allegada por el demandante, que anuló los artículos 1 del Acuerdo 50 de 1997, 1 [par] del Acuerdo 61 de 1999 y 64 del Decreto 710 de 2000, en cuanto disponían que los patrimonios autónomos son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio (folios 125 a 131), la Sala no puede tener en cuenta los efectos de la misma, dado que es una decisión que aún no se encuentra en firme (artículo 331 del Código de Procedimiento Civil). Por tanto, en el caso concreto inaplicará los

artículos 1 [par] del Acuerdo 61 de 1999 y 64 [par 2] del Decreto 710 de 2000. Debido a que son ilegales e inconstitucionales las normas que sirvieron de fundamento a la liquidación de revisión, en cuanto previeron que los patrimonios autónomos son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio en Medellín, el Municipio no podía adicionar ingresos a la actora como vocera o administradora de los patrimonios autónomos, como lo hizo al practicar la liquidación oficial de revisión demandada, motivo suficiente para anular los actos acusados.

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA
Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ

Bogotá, D.C., trece (13) de noviembre de dos mil ocho (2008)

Radicación número: 05001-23-31-000-2006-01516-01(16642)

Actor: ALIANZA FIDUCIARIA S.A.

Demandado: MUNICIPIO DE MEDELLIN

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 15 de marzo de 2007, desestimatoria de las súplicas de la demanda, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos por los cuales el municipio de Medellín modificó la declaración de industria y comercio del año 2003, presentada por la actora.

ANTECEDENTES

El 30 de abril de 2004 la ALIANZA FIDUCIARIA S.A., presentó en Medellín declaración de industria y comercio de 2003 por concepto de las remuneraciones recibidas en ejercicio de la actividad fiduciaria y determinó un impuesto de industria y comercio de \$17.697.000 (folio 42).

Previo requerimiento especial de 22 de noviembre de 2004, aclarado el 24 del mismo mes, el Municipio expidió la liquidación oficial de revisión 3874 de 9 de agosto de 2005, por medio de la cual modificó la declaración de industria y comercio de la actora, para adicionar ingresos recibidos por la

Fiduciaria como administradora de varios patrimonios autónomos de fiducia inmobiliaria, por concepto de la venta de varios proyectos inmobiliarios, por lo que determinó un impuesto de \$495.663.650 y una sanción por inexactitud de \$228.005.334 (folios 10 al 23).

En desarrollo del artículo 720 del Estatuto Tributario, la Fiduciaria prescindió del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión y acudió directamente ante la Jurisdicción.

LA DEMANDA

ALIANZA FIDUCIARIA S.A., solicitó la nulidad del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión 3874 de 9 de agosto de 2005. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declare que no está obligada al pago del mayor impuesto a cargo y de la sanción por inexactitud determinados en el acto acusado y la firmeza de la declaración. También solicitó condenar en costas a la demandada.

Como normas vulneradas invocó los artículos 26, 29, 83, 95 [9], 150 [12], 287 [3], 313 [4], 338 y 363 de la Constitución Política; 2, 28 y 35 del Código Contencioso Administrativo; 32 y 33 de la Ley 14 de 1983; 195 y 196 del Decreto Ley 1333 de 1986; 4, 67, 68 y 337 del Decreto Municipal 710 de 2000 y 683 y 647 del Estatuto Tributario, cuyo concepto de violación desarrolló así:

El Municipio no podía adicionar ingresos a la actora como administradora de los patrimonios autónomos, porque éstos no son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, dado que no son personas naturales ni jurídicas ni sociedades de hecho (artículos 32 y 33 de la Ley 14 de 1983 y 196 y 197 del Decreto 1333 de 1986).

Aunque el artículo 64 del Decreto 710 de 2000, por el cual se compilaron las normas vigentes en materia de tributos del municipio de Medellín, señala que son sujetos pasivos del impuesto industria y comercio los patrimonios autónomos, dicha norma es ilegal porque viola los artículos 32 de la Ley 14 de 1983 y 195 del Decreto 1333 de 1986, dado que conforme a estas disposiciones sólo son sujetos pasivos del impuesto, las personas naturales y jurídicas y las sociedades de hecho.

El artículo 64 [par 2] del Decreto 710 de 2000 también es inconstitucional, por violación de los artículos 287-3, 313-4 y 338 de la Carta Política, puesto que las normas locales deben fijar los tributos de acuerdo con la ley, lo cual no sucedió en este caso. Por tanto, debe aplicarse la excepción de inconstitucionalidad.

El patrimonio autónomo está conformado por los bienes fideicomitidos, que deben permanecer separados del resto del activo de la sociedad fiduciaria y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios; no tiene personalidad jurídica y tampoco es una sociedad de hecho.

La actora administra varios patrimonios autónomos constituídos para desarrollar proyectos de construcción y venta de inmuebles y recibe por su gestión unos honorarios o comisiones que normalmente se fijan con base en el costo del proyecto, los cuales fueron la base gravable del impuesto que pagó por su actividad.

Sin embargo, el Municipio adicionó ingresos correspondientes a la venta de los inmuebles de los proyectos inmobiliarios con la tarifa del código 303 *“servicios profesionales, servicios prestados por contratistas de construcción, constructores y organizadores”*, con lo cual gravó a la actora por actividades que no realizó, dado que las ejecutan compañías especializadas en tales actividades.

Ni las sociedades fiduciarias ni los patrimonios autónomos realizaron el hecho generador del impuesto, esto es, el servicio de construcción y urbanización.

Los actos acusados están insuficientemente motivados, puesto que en el requerimiento especial apenas se insinuaron las actividades que se pretendían gravar.

Los ingresos adicionados se gravaron doblemente: en cabeza de las sociedades que se dedican a los servicios del código 303 y en cabeza de la actora, como administradora de los patrimonios autónomos, quien, se insiste, no se encarga de prestar servicios de construcción y urbanización. Por tanto, el demandado violó el principio de que no debe haber doble tributación

(artículo 363 de la Constitución Política), conforme al cual el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

No procede la sanción por inexactitud, porque además de que no se motivó la imposición de la misma, la actora no omitió ingresos gravados y las diferencias entre la Administración y la actora surgieron por la interpretación del derecho aplicable sobre la sujeción de los patrimonios autónomos al impuesto de industria y comercio.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Municipio se opuso a las pretensiones por las siguientes razones:

La Administración no violó el principio de legalidad del tributo al señalar que los patrimonios autónomos son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, porque lo esencial es que la ley defina el sujeto activo de la obligación tributaria, como lo precisó la Corte Constitucional en sentencia C-987 de 1999, por lo que las entidades territoriales pueden fijar el sujeto pasivo del tributo.

La actora no pagó el impuesto de industria y comercio como vocera o administradora de los patrimonios autónomos y no existe norma jurídica que la exonere del pago. Por tanto, debía responder por el impuesto por la ejecución de los proyectos de construcción, según el código 303 de la actividad y la tarifa del cinco por mil, tomando como base el precio mínimo de venta de los proyectos.

En virtud de los principios de eficiencia, responsabilidad tributaria y equidad, la demandante debe pagar los impuestos como vocera de los patrimonios autónomos, pues, según el artículo 1243 del Código de Comercio, debe responder hasta por la culpa leve en el cumplimiento de su gestión. Además, según el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, aplicable al municipio de Medellín, debe cumplir con los deberes formales de este tipo de contribuyentes.

No hubo doble tributación, puesto que los actos acusados dejan como sujeto pasivo a la demandante.

Sí era viable la imposición de la sanción por inexactitud, puesto que no hubo diferencia de criterio entre la actora y el demandado, sino el desconocimiento de la norma por parte de la primera.

Con fundamento en el artículo 102 del Estatuto Tributario, aunque el patrimonio autónomo no es persona, si se corre el velo del mismo, se advierte que el poseedor económico del patrimonio autónomo es el fideicomitente, por lo cual corresponde atribuirle la calidad de sujeto pasivo del impuesto. Sin embargo, la obligación formal de presentar la declaración por la actividad del fideicomiso corresponde a la sociedad fiduciaria, quienes responden por las sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones formales con cargo a los recursos del fideicomiso.

De otra parte, no es equitativo que las fiduciarias no paguen el impuesto de industria y comercio y los constructores de Medellín que no trabajan con la figura de la fiducia sí; tampoco es razonable que en Envigado las fiducias sí declaren y paguen el impuesto y no hagan lo mismo en Medellín.

A su vez, la actora no ha pagado el impuesto de industria y comercio respecto de ninguno de los proyectos inmobiliarios realizados por medio de fiducia, a pesar de que desde del Acuerdo 61 de 1999 los patrimonios autónomos son sujetos pasivos del tributo. Y, como los patrimonios autónomos se liquidan una vez se construyen los proyectos, es poco probable que la demandante pague el tributo, lo que genera una cartera de difícil cobro.

No se violaron los artículos 35 del Código Contencioso Administrativo ni 32 y 33 de la Ley 14 de 1983, puesto que la liquidación de revisión fue debidamente motivada y las sociedades fiduciarias son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio.

SENTENCIA DEL A QUO

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las razones que se resumen de la siguiente manera:

Los artículos 32 de la Ley 14 de 1983 y 195 del Decreto 1333 de 1986 señalan que son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, las personas naturales y jurídicas y las sociedades de hecho. Para dar un mayor nivel de detalle, el artículo 26 del Acuerdo 57 de 2003, por el cual se adopta el Estatuto Tributario de Medellín, fijó como sujetos pasivos del tributo a otras entidades y figuras, como los patrimonios autónomos.

La previsión del artículo 32 de la Ley 14 de 1983 no implica la creación de una exención general implícita que impida gravar con el impuesto de industria y comercio a los patrimonios autónomos; por el contrario, los artículos 38 y 39 que consagran las exenciones del tributo, no conceden un tratamiento preferencial a los patrimonios autónomos.

La interpretación armónica de los artículos 38 y 39 de la Ley 14 de 1983, sobre prohibiciones y limitaciones en el impuesto de industria y comercio, y 32 *ibídem*, normas todas incorporadas en el Decreto 1333 de 1983, llevan a la conclusión de que el tributo en mención recae sobre todas las actividades industriales, comerciales y de servicio, por lo que cualquiera que realice tales actividades está sujeto al impuesto.

Los patrimonios autónomos realizan el hecho imponible a través de las sociedades fiduciarias. Para evitar la evasión, el legislador ha asimilado los patrimonios autónomos a sociedades anónimas (artículo 101 del Estatuto Tributario).

Con base en las características del contrato de fiducia, definido en el artículo 1226 del Código de Comercio, no hay duda de que la actora es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, por los ingresos percibidos respecto de los bienes fideicomitidos de su propiedad, así sea formal.

No procede la excepción de inconstitucionalidad, porque no se alega una violación directa de la Constitución y, porque no puede haber oposición entre ésta y una norma de inferior jerarquía, puesto que prevalece la norma superior.

Se mantiene la sanción por inexactitud, por cuanto la actora omitió ingresos gravados y las cifras declaradas no fueron ciertas y verdaderas.

Además, no existió diferencia de criterio, porque las normas tributarias son claras.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante reiteró los argumentos de la demanda y añadió:

Es inaceptable que el Tribunal reconozca que la norma local fue más allá de la Ley y considere este defecto de menor entidad, ante la evidencia de que se violó el principio de legalidad de los tributos en cuanto a la determinación del sujeto pasivo, lo que llevaría a revocar la sentencia apelada.

Al señalar que los patrimonios autónomos son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, porque no están excluidos del mismo, el *a quo* confunde la exclusión del impuesto con la calidad de sujeto pasivo. Sin embargo, la ausencia de un aspecto no conduce a la ausencia del otro, puesto que los elementos del impuesto son una cosa y las exenciones tributarias, otra.

Además, la actora no ha alegado que la falta de responsabilidad en el pago del tributo derive de la exclusión del impuesto, sino que los patrimonios autónomos no son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio.

Nada tienen que ver con el asunto en estudio los artículos 101 y 102 del Estatuto Tributario, pues, sólo son aplicables en el impuesto de renta, no en el de industria y comercio.

El *a quo* nada dijo sobre la no realización del hecho generador (servicios de construcción y urbanización) por parte de la actora y de los patrimonios autónomos, aspectos que debe corregir el Consejo de Estado, pues, el Tribunal violó los artículos 170 del Código Contencioso Administrativo, 304 del Código de Procedimiento Civil y 55 [1] de la Ley 270 de 1996, al igual que el debido proceso.

La inspección contable no cumplió los requisitos del artículo 782 del Estatuto Tributario, porque no hizo parte del requerimiento especial, lo cual acarrea la nulidad del mismo y de la liquidación oficial de revisión.

Si la Administración consideraba que los patrimonios autónomos son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, debió emplazarlos para declarar y practicarles liquidación de aforo (artículos 715 a 719 del Estatuto Tributario). Como no lo hizo, violó el debido proceso, las normas en mención y los artículos 730 [6] del Estatuto Tributario y el 140 [3] del Código de Procedimiento Civil.

El demandado no motivó la imposición de la sanción por inexactitud en el requerimiento especial, aspecto que no quedó subsanado con la liquidación oficial y respecto del cual tampoco se pronunció el *a quo*.

No se configuró la sanción por inexactitud, porque la actora no omitió ingresos y los datos declarados fueron verdaderos. Lo que se presentó fue una diferencia de criterio entre la Administración y la contribuyente sobre si los patrimonios autónomos son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora insistió en los planteamientos de la demanda y el demandado no alegó de conclusión.

El Ministerio Público pidió confirmar la sentencia apelada por los siguientes motivos:

El requerimiento especial es un acto de trámite no susceptible de control judicial.

El artículo 26 del Acuerdo 57 de 2003 señala que los patrimonios autónomos son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio.

Conforme a la sentencia C-121 de 1996, de acuerdo con la cual en los tributos territoriales el Congreso no puede fijar todos los elementos del tributo, porque estaría invadiendo la autonomía de las entidades territoriales, el Acuerdo se ajusta a la ley y goza de presunción de legalidad hasta cuando la Jurisdicción decida lo contrario.

En este asunto es aplicable el artículo 64 [par 2] del Decreto 710 de 2000, que hace responsables del tributo a los patrimonios autónomos, sólo en el evento de que no estén tributando en cabeza de las sociedades fiduciarias.

CONSIDERACIONES

En los términos de la apelación, la Sala precisa si se ajusta a derecho la liquidación oficial de revisión 3874 de 9 de agosto de 2005, por la cual el municipio de Medellín modificó la declaración de industria y comercio de 1993, presentada por la Fiduciaria, para adicionar ingresos por concepto de la venta de inmuebles de varios proyectos inmobiliarios que, a su vez, hacían parte de distintos **patrimonios autónomos** administrados por ésta.

En concreto, determina si los patrimonios autónomos de los cuales la actora es vocera o administradora son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio en el municipio de Medellín y, en caso afirmativo, si realizaron el hecho generador del impuesto determinado por el municipio y si era procedente la sanción por inexactitud.

Sea lo primero precisar que la demandante pidió la nulidad del requerimiento especial 3874 de 22 de noviembre de 2004, aclarado 24 del mismo mes, en el sentido de corregir el monto de la sanción por inexactitud. Sin embargo, dicha decisión no es objeto de control judicial, dado que es un acto administrativo de trámite, previo a la expedición de la liquidación oficial de revisión, que constituye el acto definitivo por el cual la Administración modifica la liquidación privada del contribuyente (artículos 703 del Estatuto Tributario y 311 del Decreto 710 de 2000, por el cual el Alcalde de Medellín expidió el Estatuto Tributario de esa ciudad).

En consecuencia, la Sala se inhibirá para conocer de fondo sobre la legalidad del requerimiento especial, dado que sólo son demandables ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa los actos definitivos (artículos 50 y 135 del Código Contencioso Administrativo).

En relación con el aspecto de fondo, la Sala precisa:

La actora es una sociedad fiduciaria, sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria de Colombia (folio 3 y 3 vto, hoy Superintendencia Financiera), que se dedica a la realización de negocios fiduciarios (fiducia mercantil y encargos fiduciarios), como lo permite el artículo 29 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero¹. Por la realización de dichos negocios recibe una remuneración (artículo 1239 del Código de Comercio).

Según el artículo 1226 del Código de Comercio, la fiducia mercantil es un negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario.

Los bienes objetos de la fiducia salen del patrimonio del fideicomitente pero no entran al del fiduciario; además, para todos los efectos legales, los bienes fideicomitidos deberán mantenerse separados del resto del activo del fiduciario y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios, **y forman un patrimonio autónomo afecto a la finalidad contemplada en el acto constitutivo** (artículo 1233 del Código de Comercio).

La fiducia mercantil difiere del encargo fiduciario en que en el primero existe transferencia de dominio de los bienes con el propósito de que la sociedad fiduciaria cumpla con ellos una finalidad específica, bien sea en beneficio del fideicomitente o de un tercero, mientras que en el encargo hay

¹ Conforme al artículo 29 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, dentro de las operaciones autorizadas a las sociedades fiduciarias también están las de obrar como agente de transferencia y registro de valores, representante de tenedores de bonos, síndico, curador de bienes o como depositario de sumas consignadas en cualquier juzgado, por orden de autoridad judicial competente o por determinación de las personas que tengan facultad legal para designarlas con tal fin; prestar servicios de asesoría financiera; emitir bonos actuando por cuenta de una fiducia mercantil (artículo 3º del Decreto 1026 de 1990) o por cuenta de dos o más empresas; administrar fondos de pensiones de jubilación e invalidez; celebrar contratos de administración fiduciaria de la cartera y de las acreencias de las entidades financieras que han sido objeto de toma de posesión para liquidación y celebrar con los establecimientos de crédito contratos para la utilización de su red de oficinas, con el objeto de realizar por conducto de éstas las operaciones de recaudo, recepción, pago, enajenación y entrega de toda clase de bienes muebles e inmuebles necesarias para el desarrollo de los negocios propios de su actividad (artículo 29 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero).

entrega de bienes sin transferencia de dominio², por lo cual no se forma un patrimonio autónomo.

El patrimonio autónomo no es persona natural ni jurídica, por lo cual debe actuar por conducto del fiduciario quien, a su vez, actúa como vocero y administrador del patrimonio autónomo y en tal carácter celebra y ejecuta diligentemente todos los actos jurídicos necesarios para lograr la finalidad del fideicomiso, comprometiendo al patrimonio autónomo dentro de los términos señalados en el acto constitutivo de la fiducia (artículo 1 del Decreto 1049 de 2006).

Además, el fiduciario lleva la personería del patrimonio autónomo en todas las actuaciones procesales de carácter administrativo o jurisdiccional que deban realizarse para proteger y defender los bienes que lo conforman contra actos de terceros, del beneficiario o del constituyente, o para ejercer los derechos y acciones que le correspondan en desarrollo del contrato de fiducia (artículos 1234 [4] del Código de Comercio y 1 del Decreto 1049 de 2006).

En el caso concreto, la actora había celebrado varios contratos de fiducia mercantil, en virtud de los cuales se constituyeron **varios patrimonios autónomos** con el fin de que la sociedad fiduciaria administrara y desarrollara los proyectos inmobiliarios, de acuerdo con las instrucciones del acto de constitución y transfiriera las unidades construídas a los beneficiarios (folios 10 a 23).

En el 2003 la Fiduciaria declaró en Medellín un impuesto de industria y comercio de \$17.697.000, con base en los ingresos obtenidos como remuneración por los negocios fiduciarios celebrados con los distintos clientes (folio 42).

Con fundamento en el Decreto Municipal 710 de 2000, el demandado le modificó la declaración y le adicionó los ingresos obtenidos por la venta de los proyectos inmobiliarios de los distintos fideicomisos o patrimonios autónomos de los cuales es vocera o administradora. Lo anterior, porque, además de la actividad principal, esto es, la financiera (código 402), **la**

² Superbancaria, Circ. Básica Jurídica, título V, pág. 1, divulgada mediante Circ. Externa 007, ene. 19/96).

Fiduciaria, como vocera y administradora de los patrimonios autónomos, ejerció en forma indirecta **la actividad de construcción** (código 303); en consecuencia, le adicionó ingresos por \$99.132.730.007, le determinó un impuesto de \$495.663.650 y le impuso sanción por inexactitud.

El artículo 32 de la Ley 14 de 1983, reiterado por el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986 o Código de Régimen Municipal, precisa 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.

Los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio son sólo las personas naturales, las personas jurídicas y las sociedades de hecho, que según el artículo 498 del Código de Comercio son aquellas que no se constituyen por escritura pública.

Aunque el artículo 38 de la Ley 14 de 1983 permite a los municipios otorgar exenciones del impuesto en mención y el 39 *ibídem* contiene prohibiciones de gravar con el impuesto de industria y comercio ciertas actividades y ciertos sujetos, tales exenciones y no sujeciones son distintas a la determinación de los sujetos pasivos, como elemento esencial del tributo, pues el hecho de que no exista un tratamiento preferencial respecto de determinados sujetos o actividades no significa que los mismos sean sujetos pasivos del tributo o que las actividades se encuentren gravadas. Ello, porque los sujetos pasivos del impuesto están definidos en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, independientemente de que respecto de los mismos existan beneficios tributarios o no.

Aun cuando el impuesto de industria y comercio es un tributo municipal y del Distrito Capital, la facultad que tienen los concejos municipales para adoptar el tributo en el respectivo municipio, no puede ejercerse de manera independiente, pues, la potestad impositiva de los municipios está sujeta a la Constitución y a la ley.

En efecto, en ejercicio de su facultad legislativa, y como claramente lo prevé el artículo 150 [12] de la Constitución Política, corresponde al Congreso “establecer las contribuciones fiscales y excepcionalmente, contribuciones parafiscales...”.Dicha potestad, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 338 *ibídem*, significa que sólo el Congreso puede crear o autorizar la creación de tributos, esto es, fijar directamente los elementos esenciales de los tributos o autorizar su determinación por parte de las asambleas y concejos, dentro de los límites que al efecto les señalen.

Así mismo, tanto las asambleas departamentales como los concejos municipales tienen potestad tributaria derivada, como se desprende de la interpretación armónica de los artículos 150 [12], 287 [3], 338, 300 [4] y 313 [4] de la Constitución Política, pues, el establecimiento de un tributo dentro del ámbito de su jurisdicción, tiene como límite la ley de creación o la previa autorización legal en donde se fijen las condiciones de los tributos³. Adicionalmente, tanto las asambleas como los concejos son corporaciones político-administrativas (artículos 299 y 312 de la Constitución Política) y no tienen facultades legislativas.

Por tanto, la función prevista en el artículo 338 de la Carta Política, en el sentido de que, a través de sus acuerdos, los concejos municipales fijen los elementos esenciales de los tributos, es decir, los sujetos activo y pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa, **se encuentra subordinada a la ley**, y no puede ejercerse en forma autónoma.

En consecuencia, si una ley crea un impuesto y fija sus elementos esenciales, al ser éste establecido en un municipio debe el acuerdo respectivo respetar los límites legales fijados, so pena de invadir la órbita de competencia del legislador.

En el caso en estudio, la norma aplicable a la declaración del impuesto predial de 2003, era el Decreto 710 de 2000 o Estatuto Tributario del Municipio, expedido por el Alcalde de Medellín en ejercicio de las facultades del artículo 43 del Acuerdo 61 de 1999 del Concejo de Medellín.

³ Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, sentencia de 16 de octubre de 1996, expediente AI-007, C.P.doctor Delio Gómez Leyva.

Los artículos 64 [par 2] del Decreto 710 de 2000 y 1 [parágrafo) del Acuerdo 61 de 1999, señalaban que los **patrimonios autónomos son responsables del impuesto de industria y comercio** y avisos y tableros únicamente cuando no tributen en cabeza de las fiduciarias⁴.

Tanto el artículo 1 [par] del Acuerdo 61 de 1999 como el artículo 64 [parágrafo 2] del Decreto Municipal 710 de 2000 son ilegales, porque fijaron un sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, distinto al señalado en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, **dado que los patrimonios autónomos no son personas naturales ni jurídicas, ni sociedades de hecho**, por lo cual no son sujetos pasivos del impuesto en mención. Las normas en mención también son inconstitucionales, por cuanto al violar el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, desconocieron, además, los artículos 287 [3], 313 [4] y 338 de la Constitución Política, puesto que fijaron en el municipio de Medellín, un elemento esencial de tributo distinto al señalado por el legislador, o lo que es lo mismo, legislaron en materia tributaria sin tener facultades para ello.

Así pues, se declarará que son ilegales e inconstitucionales los artículos 1 [par] del Acuerdo 61 de 1999 y 64 [par 2] del Decreto Municipal 710 de 2000, normas que sirvieron de fundamento a los actos acusados.

Cabe advertir que al estar ejecutoriada la sentencia del Tribunal de 23 de abril de 2008, allegada por el demandante, que anuló los artículos 1 del Acuerdo 50 de 1997, 1 [par] del Acuerdo 61 de 1999 y 64 del Decreto 710 de 2000, en cuanto disponían que los patrimonios autónomos son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio (folios 125 a 131), la Sala no puede tener en cuenta los efectos de la misma, dado que es una decisión que aún no se encuentra en firme (artículo 331 del Código de Procedimiento Civil). Por tanto, en el caso concreto inaplicará los artículos 1 [par] del Acuerdo 61 de 1999 y 64 [par 2] del Decreto 710 de 2000.

Debido a que son ilegales e inconstitucionales las normas que sirvieron de fundamento a la liquidación de revisión, en cuanto previeron que los patrimonios autónomos son sujetos pasivos del impuesto de industria y

⁴ El artículo 26 del Acuerdo 57 de 2003 del Concejo de Medellín, vigente a partir del año 2004, derogó el Acuerdo 61 de 1999, entre otros y fijó como sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio a los patrimonios autónomos.

comercio en Medellín, el Municipio no podía adicionar ingresos a la actora como vocera o administradora de los patrimonios autónomos, como lo hizo al practicar la liquidación oficial de revisión demandada, motivo suficiente para anular los actos acusados.

No sobra advertir que el artículo 102 del Estatuto Tributario, citado por el demandado, se refiere a los contratos de fiducia mercantil para efectos del impuesto sobre la renta, no al de industria y comercio, por lo que no es aplicable en este asunto.

Así las cosas, se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, la Sala se inhibirá para conocer sobre la legalidad del requerimiento especial, por ser un acto de trámite; anulará la liquidación de revisión y, como consecuencia, declarará la firmeza de la declaración de industria y comercio de 2003, presentada por la actora.

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

F A L L A

REVÓCASE la sentencia del Tribunal Administrativo de Antioquia 15 de marzo de 2007, proferida dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de ALIANZA FIDUCIARIA S.A., contra el municipio de Medellín. En su lugar, dispone:

DECLÁRASE inhibida la Sala para resolver de fondo sobre la legalidad del requerimiento especial 3874 de 22 de noviembre de 2004, aclarado el 24 del mismo mes, por ser un acto de trámite.

Por ilegales e inconstitucionales **INAPLÍCANSE** los artículos 1 [par] del Acuerdo 61 de 1999 del Concejo de Medellín y 64 [par 2] del Decreto 710 de 2000, del Alcalde del mismo municipio.

ANÚLASE la liquidación de revisión 3874 de 9 de agosto de 2005, por la cual el municipio de Medellín modificó la declaración del impuesto de industria y comercio de 2003 presentada por la actora.

A título de restablecimiento del derecho **DECLÁRASE** la firmeza de la declaración de industria y comercio de 2003, presentada por la demandante.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ
Presidente

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

