

ACTIVIDADES DE SERVICIO - En ellas no existe relación laboral con quienes los contrata

Ahora bien, en el Distrito Capital conforme al artículo 153 del Decreto Ley 1421 de 1993, el establecimiento, determinación y cobro de tributos, gravámenes, impuestos, tasas, sobretasas y contribuciones en el Distrito se rigen por las normas vigentes sobre la materia con las modificaciones adoptadas en ese estatuto y en materia del impuesto de Industria y Comercio, estableció a partir de 1994, entre otras modificaciones, la siguiente: “[...]4. Se consideran actividades de servicio todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer sin, importar que en ellos predomine el factor material o intelectual” (artículo 154 ib).

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Materia imponible / FACULTAD IMPOSITIVA - Reservada sólo para los entes colegiados de elección popular

La Ley 14 de 1983 “por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones”, establece en el artículo 32 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, con establecimientos de comercio o sin ellos. De estas disposiciones se extraen dos elementos esenciales para que se cause el impuesto de industria y comercio; el primero, que se realice cualquier actividad industrial, comercial o de servicios; y segundo, que la realice una persona natural, jurídica o una sociedad de hecho, de manera que el impuesto no se causa sólo porque se realice una actividad gravada, sino que debe concurrir la calidad de sujeto pasivo del tributo quien la realiza. Estos elementos han sido dispuestos por el legislador de manera privativa, conforme al principio de legalidad de los tributos previsto en el artículo 150-12 de la Constitución Política, en concordancia con el 338 ibídem, que reservó con exclusividad para los cuerpos colegiados de elección popular la facultad de imponer tributos así: “En tiempo de paz, solamente el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales”. De acuerdo con lo anterior, las corporaciones de elección popular (asambleas y concejos), únicas autorizadas para votar las contribuciones e impuestos locales, deben desarrollar su función de conformidad con la Constitución y la ley creadora del Tributo (art. 300-4 y 313-4 Ib.), de manera que no invadan la órbita de competencia del legislador, con nuevos tributos, hechos generadores o sujetos en cabeza de quienes recaiga el tributo. En el presente caso, conforme a los principios antes mencionados, comparte la Sala la decisión del Tribunal, pues los actos acusados quebrantaron los principios de legalidad y predeterminación del impuesto de industria y comercio, al considerar que el patrimonio autónomo constituido por un contrato de fiducia mercantil, es sujeto pasivo del mencionado gravamen.

PATRIMONIO AUTONOMO CONSTITUIDO MEDIANTE FIDUCIA - No es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio / FIDUCIA MERCANTIL - Definición / PATRIMONIO AUTONOMO - No forma parte del patrimonio de la fiduciaria / SOCIEDAD FIDUCIARIA Y FIDECOMISO - Diferencias

Los artículos 154 del Decreto 1421 de 1993 y 32 de la Ley 14 de 1983, prevé cuáles hechos son susceptibles de generar el impuesto de industria y comercio y en igual sentido, preceptúa quienes son los sujetos pasivos del mismo, entre los cuales, no se encuentran los patrimonios autónomos constituidos mediante fiducia mercantil. De manera que aun cuando en desarrollo del objeto para el cual fueron constituidos, configure la realización de algunas de las actividades industriales,

comerciales o de servicios, no puede hablarse de materia imponible en atención a que el hecho no fue realizado por un sujeto pasivo del tributo. La fiducia mercantil está contemplada en el ordenamiento comercial como un “negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o mas 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”. Por tanto, una vez el fiduciante transfiere los bienes al fiduciario, se forma con ellos un patrimonio autónomo, separado del resto de activos de la entidad y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios. Este patrimonio autónomo está afecto a la finalidad para la cual fue creado (artículo 1233 ib.) y no forma parte de la garantía general de los acreedores del fiduciario, de manera que los bienes fideicomitados sólo garantizan las obligaciones contraídas en el cumplimiento de la finalidad perseguida (artículo 1227 ib). Es decir, la Fiducia tiene como deuda la finalidad para la cual fue creada. De otra parte, no tiene aplicación la “teoría del Disregard” o “levantamiento del velo Corporativo” a la que alude el concepto demandado, como forma de atribuir obligaciones al “verdadero poseedor económico” del fideicomiso que realiza una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio, pues, tal figura tiene por finalidad desconocer la personalidad jurídica de determinados entes societarios cuando se conforman para defraudar el interés legítimo de terceros. A juicio de la Sala, no se discute que la sociedad fiduciaria responda por los hechos que ella realice en su propio nombre y que puedan dar lugar a la responsabilidad del gravamen como persona jurídica que es y porque realice alguna actividad propia, gravada con industria y comercio. Sin embargo, no se puede confundir la sociedad fiduciaria con el fideicomiso mismo, pues si los hechos, que en cabeza de otros sujetos estarían gravados con el impuesto de industria y comercio, los realiza directamente el fideicomiso como encargo del patrimonio autónomo, no existe base legal para trasladar esa responsabilidad a la fiduciaria, por el simple hecho de ser su administradora y vocera, pues se trata de dos entes o sujetos diferentes, con patrimonio y objetos también diferentes, uno de los cuales no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio. Por esta razón, el artículo 11-1 del Decreto 807 de 1993, sobre cumplimiento de las obligaciones de los patrimonios autónomos y las sanciones por su incumplimiento, no es el fundamento jurídico para exigir a la fiduciaria la presentación de la declaración del impuesto de industria y comercio por los bienes o actividades realizados a través de patrimonios autónomos, pues la norma consagra la obligación de manera general, sin atender a ningún tributo, por tanto, la Administración no puede darle el alcance expuesto en el Concepto demandado, pues su texto debe interpretarse en el sentido de que surjan para el patrimonio autónomo las obligaciones legales tributarias, que como se vio, no lo es para el impuesto de industria y comercio. Por tal razón, tampoco puede ser objeto de sanciones como lo señalan los actos demandados. Con el mismo criterio, la Sala considera que no tiene fundamento legal la disposición contenida en el artículo 6 de acuerdo demandado, según la cual en los procesos para el cobro coactivo del impuesto de industria y comercio que se origine en relación con tales bienes o actividades, el mandamiento de pago se puede proferir contra la sociedad fiduciaria, para los efectos de su obligación de atender el pago de las deudas tributarias vinculadas al patrimonio autónomo, con los recursos de ese mismo patrimonio, pues, el mandamiento de pago debe dirigirse contra el deudor y en este caso, como se determinó, la sociedad fiduciaria no es deudora de las obligaciones del patrimonio autónomo, ni el patrimonio autónomo es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, por lo cual, de su actividad no surge obligación tributaria sustancial ni formal, que dé lugar a un proceso de cobro coactivo.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., cinco (5) de febrero de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 25000-23-27-000-2005-00434-01(16261)

Actor: CARLOS FELIPE AROCA LARA

Demando: CONCEJO DE BOGOTA D.C.

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por el Distrito Capital de Bogotá contra la sentencia de 20 de septiembre de 2006 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección "A", estimatoria de las pretensiones de la demanda de nulidad contra apartes del artículo 6 del Acuerdo 105 de 2003 expedido por el Concejo de Bogotá D.C. y la totalidad del Concepto 1043 de 26 de julio de 2004 proferido por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Secretaría de Hacienda de Bogotá.

LOS ACTOS DEMANDADOS

El actor pretende la nulidad de los siguientes apartes subrayados del artículo 6 del Acuerdo 105 de 2003 expedido por el Concejo de Bogotá D.C.:

Artículo 6. Cumplimiento de las obligaciones tributarias de los patrimonios autónomos. *Para los efectos del impuesto predial unificado, del impuesto de industria y comercio y de los demás impuestos distritales que se originen en relación con los bienes o con actividades radicados o realizados a través de patrimonios autónomos constituidos en virtud de fiducia mercantil, será responsable en el pago de impuestos, intereses, sanciones y actualizaciones derivados de las obligaciones tributarias de los bienes o actividades del patrimonio autónomo el fideicomitente o titular de los derechos fiduciarios. La responsabilidad por las sanciones derivadas del incumplimiento de obligaciones formales, la afectación de los recursos del patrimonio al pago de los impuestos y sanciones de los beneficiarios se regirá por lo previsto en el artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional.*

Parágrafo: *Para los fines del procedimiento de cobro coactivo que haya de promoverse en relación con el impuesto predial unificado, del impuesto de industria y comercio y de los demás impuestos que se originen en relación con los bienes o con actividades radicados o realizados a través de patrimonios autónomos constituidos en virtud de fiducia mercantil, el mandamiento de pago podrá proferirse:*

- a. Contra el fideicomitente o titular de los derechos fiduciarios sobre el fideicomiso, en su condición de deudor.*
- b. Contra la sociedad fiduciaria, para los efectos de su obligación de atender el pago de las deudas tributarias vinculadas al patrimonio autónomo, con los recursos de ese mismo patrimonio.*

c. *Contra los beneficiarios del fideicomiso, como deudores en los términos del artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional.*

Además solicita la nulidad de la totalidad del Concepto 1043 de 26 de julio de 2004, expedido por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Secretaría de Hacienda de Bogotá, cuyo texto es el siguiente:

“PREGUNTA

Conforme a las disposiciones contenidas en el artículo 6º del Acuerdo 105 de 2003, ¿Cuáles son las obligaciones tributarias en materia del impuesto de industria y comercio de los patrimonios autónomos, teniendo en cuenta que los mismos no son persona jurídica y por lo tanto no son sujetos pasivos del impuesto?.

RESPUESTA

Para dar respuesta a su interrogante empezaremos transcribiendo la norma en estudio, contenida en el artículo 6º del Acuerdo 105 de 2003, en los siguientes términos:

“Artículo 6. Cumplimiento de las obligaciones tributarias de los patrimonios autónomos. *Para los efectos del impuesto predial unificado, del impuesto de industria y comercio y de los demás impuestos distritales que se originen en relación con los bienes o con actividades radicados o realizados a través de patrimonios autónomos constituidos en virtud de fiducia mercantil, será responsable en el pago de impuestos, intereses, sanciones y actualizaciones derivados de las obligaciones tributarias de los bienes o actividades del patrimonio autónomo el fideicomitente o titular de los derechos fiduciarios. La responsabilidad por las sanciones derivadas del incumplimiento de obligaciones formales, la afectación de los recursos del patrimonio al pago de los impuestos y sanciones de los beneficiarios se regirá por lo previsto en el artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional. (Se subraya).*

Ahora bien, debemos empezar por recordar que de acuerdo con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, son contribuyentes del impuesto de industria y comercio las personas naturales o jurídicas o sociedades de hecho que realicen las actividades gravadas¹.

Por lo cual tenemos que son sujetos pasivos del impuesto las personas naturales y jurídicas y las sociedades de hecho, que realicen el hecho generador del impuesto en el Distrito Capital, es decir la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios.

En ese orden de ideas, hay fundadas inquietudes cuando las actividades en mención no se realizaron directamente por la persona natural o jurídica o sociedad de hecho de que se trate sino por intermedio de un patrimonio autónomo constituido en desarrollo de un contrato de fiducia mercantil.

Las inquietudes obedecen a que, como se sabe, la fiducia entraña una propiedad, en cabeza de la sociedad fiduciaria, que es meramente nominal, porque es claro que ni los bienes ni las rentas radicadas en los fideicomisos forman parte de la prenda común de los acreedores de la sociedad fiduciaria. Y también se sabe, por otra parte, que los mentados bienes no pueden ser perseguidos por acreedores del fideicomitente respecto de deudas contraídas con posterioridad a la constitución de la fiducia.

Sobre esas bases, resulta necesario esgrimir los argumentos y las condiciones a partir de las cuales puede aludirse a la sujeción pasiva del impuesto en

¹ Esta disposición se encuentra hoy contenida para Bogotá D.C. en el artículo 41 del Decreto Distrital 352 de 2002, el cual establece: “Artículo 41. Sujeto pasivo. Es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho, que realice el hecho generador de la obligación tributaria, consistente en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital.”

análisis en la fiducia, temática a la cual se referirá en adelante este estudio. Veamos:

En primer lugar, es un hecho reconocido que si hay actividad de industria o de comercio necesariamente se configura el aspecto material del hecho generador del impuesto de industria y comercio. De lo que se trata es de establecer quién es el sujeto pasivo, deudor o contribuyente.

En segundo lugar, es también claro que cuando el patrimonio autónomo se constituye es porque una persona, llamada fideicomitente o constituyente, así lo decide y en virtud de ello transfiere determinados bienes a una sociedad fiduciaria con la cual celebra el contrato de fiducia mercantil dirigido a conformar el patrimonio de afectación denominado patrimonio autónomo.

En ese orden de ideas, es perfectamente válido afirmar que si no fuera por esa mediación instrumental de la fiducia la actividad de que se trate se imputaría, sin la menor duda, a la persona del fideicomitente o constituyente.

Lo cual equivale a afirmar que si se corre el velo, o si simplemente se acude por transparencia o por asignación al verdadero poseedor económico que subyace tras el fideicomiso, se encontrará que no es otro que el fideicomitente o constituyente.

Y también es indudable que mientras los bienes fideicomitados no sean transferidos a un tercero, distinto del fideicomitente, con motivo de la terminación de la fiducia o de lo que se haya previsto al respecto en el contrato de fiducia mercantil, siempre estará el fideicomitente tras el patrimonio de afectación.

En tercer lugar, el hecho de que el fideicomitente tenga a bien designar, por cualquier motivo, unos beneficiarios de los réditos de los bienes de la fiducia distintos de él, no niega ni descarta la posesión económica del fideicomiso que en él reside, según se ha dicho. De hecho, si se corriera el velo o si se acudiera a la transparencia, bien podría decirse que la hipótesis en análisis es similar a la de la persona que directamente, sin mediar un contrato de fiducia, decide asignar parte de los réditos que perciba a determinados beneficiarios. Sobre esas bases, parece claro que la persona a la que cabe atribuir el aspecto material del hecho generador realizado a través de un patrimonio autónomo no es otra que el fideicomitente o constituyente y que, por consiguiente, en ella recae la condición de sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.

En cuarto lugar, es notorio que tanto el artículo 11-1 del decreto 807, en comentario, como el artículo 102 del Estatuto Tributario, y particularmente su numeral 5º, incurren en numerosas deficiencias y pueden dar lugar a las más variadas interpretaciones porque se limitan a regular las condiciones en que se deben cumplir las obligaciones formales tributarias atribuibles a hechos generadores ejecutados en el marco de los patrimonios autónomos y a establecer, en forma vaga, algunos parámetros para afectación de recursos de fideicomiso con destino al pago de impuesto y a consagrar, en forma poco clara, la solidaridad de los beneficiarios, no por ello puede pretenderse que todos esos equívocos u omisiones conducen a una especie de paraíso fiscal fiduciario que es inconcebible.

En realidad, las disposiciones en análisis deben verse en función de lo que significa la fiducia y de la presencia, tras de los fideicomisos, de los fideicomitentes o constituyentes a quienes cabe atribuir, por disregard (corrimiento del velo), transparencia o asignación la posesión económica del conjunto conformado por el fideicomiso. Y si el fideicomitente cede sus derechos fiduciarios a un tercero, como siempre ocurre respecto de los tributos que tengan que ver con el establecimiento de comercio, es claro que el adquirente pasará a ocupar la condición de contribuyente obviamente desde cuando sea el dueño.

Sobre esas bases, se llega a las siguientes conclusiones:

- a. El deudor o contribuyente de la obligación tributaria de pagar el impuesto de industria y comercio es el fideicomitente.
- b. Sin embargo, la obligación formal de presentar la declaración atribuible a la actividad realizada por intermedio del fideicomiso la debe cumplir la sociedad fiduciaria a través del NIT especial de los patrimonios autónomos, conforme con lo establecido en el artículo 11-1 del Decreto Distrital 807 de 1993, a saber.

“Artículo 11-1. Cumplimiento de las obligaciones de los patrimonios autónomos. En el caso de los fondos comunes, fondos de valores o patrimonios autónomos, se entenderá cumplido el deber de presentar las declaraciones tributarias, cuando la declaración se haya efectuado por el fondo o patrimonio autónomo, o por la sociedad que los administre.

Con relación a cada uno de los patrimonios autónomos bajo su responsabilidad, los fiduciarios están obligados a cumplir las obligaciones formales señaladas en las normas legales para los contribuyentes, los retenedores y los responsables, según sea el caso. Para tal efecto, se identificarán de forma global todos los fideicomisos que administre, con un NIT diferente al de la sociedad fiduciaria.

Las sociedades fiduciarias presentarán una sola declaración por todos los patrimonios autónomos. La sociedad fiduciaria tendrá a disposición de la Dirección Distrital de Impuestos, para cuando esta lo solicite, una desagregación de los factores de la declaración atribuible a cada patrimonio autónomo.

Los fiduciarios son responsables por las sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones formales a cargo de los patrimonios autónomos, así como de la sanción por corrección aritmética y de cualquier otra sanción relacionada con dichas declaraciones.

Con cargo a los recursos del fideicomiso, los fiduciarios deberán atender el pago de los impuestos distritales que se generen como resultado de las operaciones del mismo, así como de sus correspondientes intereses moratorios y de la actualización por inflación, cuando sean procedentes. Cuando los recursos del fideicomiso sean insuficientes, los beneficiarios responderán solidariamente por tales impuestos, retenciones y sanciones.

c. Sin perjuicio de la condición de deudor tributario o contribuyente del fideicomitente, a que aquí se alude, es obligación de la sociedad fiduciaria hacer lo necesario para que parte de los recursos del fideicomiso se apropie con destino al pago del impuesto de industria y comercio.

d. Por lo que toca con el incumplimiento de las obligaciones formales tributarias, los fiduciarios “son responsables por las sanciones derivadas del incumplimiento” en cuanto corresponda a obligaciones a cargo de los patrimonios autónomos, “así como de la sanción por corrección aritmética y de cualquier otra sanción relacionada con dichas declaraciones” (artículo 11-1 del Decreto Distrital 807, inciso 4º).

La posición planteada se reafirma con el texto de la parte la parte final del artículo 6º del Acuerdo de 2003, el cual establece “La responsabilidad por las sanciones derivadas del incumplimiento de obligaciones formales, la afectación de los recursos del patrimonio al pago de los impuestos y sanciones de los beneficiarios se regirá por lo previsto en el artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional.

El texto del artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional referido en la norma distrital, establece a efectos de las responsabilidades en las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones formales y la afectación de los recursos del patrimonio autónomo:

“Artículo 102. Contratos de fiducia mercantil. Para la determinación del impuesto sobre la renta en los contratos de fiducia mercantil se observarán las siguientes reglas:

(...)

5. Con relación a cada uno de los patrimonios autónomos bajo su responsabilidad, los fiduciarios están obligados a cumplir las obligaciones formales señaladas en las normas legales para los contribuyentes, los retenedores y los responsables, según sea del caso...

(...)

Los fiduciarios son responsables, por las sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones formales a cargo de los patrimonios autónomos así como de la sanción por corrección, por inexactitud, por corrección aritmética y de cualquier otra sanción relacionada con dichas declaraciones.

Con cargo a los recursos del fideicomiso, los fiduciarios deberán atender el pago de los impuestos de ventas, timbre y de la retención en la fuente, que se genere como resultado de las operaciones del mismo, así como de sus correspondientes intereses moratorios y actualización por inflación cuando sean procedentes.

Cuando los recursos del fideicomiso sean insuficientes, los beneficiarios responderán solidariamente por tales impuestos retenciones y sanciones. (Numeral modificado Ley 488/98, Art. 82)

(...)

En consecuencia, no solamente está previsto que las fiduciarias deben cumplir las obligaciones formales atribuibles a los patrimonios autónomos, sino que pueden ser sancionadas por su incumplimiento.

Y no se piense, al respecto, que los patrimonios autónomos no pueden tener obligaciones formales a su cargo con el argumento de que no son personas en derecho. En realidad, considerando que las normas deben tener un efecto útil, hay que entender que las obligaciones formales a que se refiere el artículo 11-1 son precisamente las que corresponden a hechos generadores imputables a operaciones, a actos o a hechos que tengan lugar por intermedio del patrimonio autónomo.

Es lo que ocurre, precisamente, con el impuesto de industria y comercio tributo que, como se sabe, recae sobre el ejercicio de actividades industriales o comerciales.

Nadie puede negar que si en un patrimonio autónomo se radica un establecimiento de comercio la actividad comercial de que se trate tiene lugar a través del patrimonio autónomo y, por consiguiente, es perfectamente claro que la obligación formal de declarar debe cumplirla la sociedad fiduciaria, porque así lo impone la norma en comentario.

Es algo similar a lo que sucede con el impuesto sobre las ventas por operaciones realizadas con el concurso de los patrimonios autónomos. En esos casos, conforme a lo previsto por el numeral 5º del artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional, la sociedad fiduciaria debe cumplir la obligación de presentar la declaración de ventas aunque no ostente la condición de responsable del impuesto sobre las ventas condición que, a no dudarlo, y por razones que ya han quedado expuestas en páginas anteriores, debe predicarse del fideicomitente o constituyente.

En el anterior sentido se amplía el concepto 0824 del 10 de noviembre de 1999.

Esperamos de esta forma haber absuelto sus interrogantes.

Cordialmente,

HEYBY POVEDA FERRO
Subdirectora Jurídico Tributaria (E)''

DEMANDA

Los apartes demandados del artículo 6 del Acuerdo 105 del 2003 y el Concepto 1043 de 2004, por medio del cual la Administración Distrital impone a los patrimonios autónomos administrados por sociedades fiduciarias, la obligación de presentar declaración de industria y comercio y pagar el tributo, violan los artículos 1, 150 [12], 287, 300[4], 313 [4] y 338 de la Constitución Política; 32 de la Ley 14 de 1983; 12 y 154 del Decreto Ley 1421 de 1993; 826 del Estatuto Tributario y 1233 del Código de Comercio.

El concepto de violación respecto de cada uno de los actos demandados se puede sintetizar así:

Artículo 6° del Acuerdo 105 del 2003 (parcial):

En virtud del principio de legalidad, los entes territoriales tienen autonomía sobre sus rentas pero siempre deben actuar con base en los mandatos legales, por tanto, se les impide a concejos municipales y distritales y a las asambleas departamentales que fijen directamente los tributos así como sus elementos esenciales: hecho generador, base gravable, sujetos pasivo y activo, etc.

Si bien el artículo 12 del Decreto Ley 1421 de 1993 prevé que el Concejo de Bogotá puede regular, reformar o adoptar tributos en su jurisdicción, tal facultad debe sujetarse a los mandatos legales y constitucionales, como lo ha considerado la jurisprudencia del Consejo de Estado (sentencia de 27 de enero de 1995, Expediente 5021, C.P. Dr. Jaime Abella Zárate).

Sin embargo, el Concejo de Bogotá en el artículo 6 del Acuerdo demandado excedió sus facultades constitucionales y ejerció potestades exclusivas del Congreso, pues, fijó un nuevo sujeto pasivo en el impuesto de industria y comercio.

El artículo 154[4] del Decreto Ley 1421 de 1993 establece lo que debe entenderse por actividades de servicio y señala como sujetos pasivos capaces de desarrollar tales actividades a las personas naturales o jurídicas y a las sociedades de hecho, sin incluir a los patrimonios autónomos ya que éstos carecen de los atributos de aquéllas. Por tanto, es ilegal la norma demandada porque establece responsabilidad pasiva tributaria e impone ciertas obligaciones a los patrimonios autónomos, no obstante, éstos no tienen personería jurídica, como la misma Secretaría de Hacienda de Bogotá lo ha reconocido en el Concepto 0824 de 10

noviembre de 1999 -en el que además hace referencia al Concepto 713 de octubre 5 de 1998.

El artículo 1233 del Código de Comercio señala que los bienes fideicomitidos constituyen un patrimonio autónomo diferente al fiduciario y al de los otros patrimonios autónomos y dispone que el patrimonio de la sociedad fiduciaria debe mantenerse separado de los patrimonios autónomos, de manera que, la norma demandada al permitir que se libre mandamiento de pago contra la sociedad fiduciaria, sin establecer ninguna restricción, puede hacer que el patrimonio de ésta responda por las supuestas obligaciones tributarias que se pretenden crear en cabeza de los fideicomisos.

También se viola el artículo 826 del Estatuto Tributario porque permite que se libre mandamiento de pago contra la fiduciaria por obligaciones tributarias del patrimonio autónomo derivadas del impuesto de industria y comercio, sin que la sociedad fiduciaria sea deudora de dicha obligación pues ella actúa jurídicamente como vocera o administradora de los fideicomisos y no es deudora por las actividades que realicen los fideicomisos, es decir, es un tercero.

Si la Ley 14 de 1983 no consagró en cabeza de los patrimonios autónomos el deber de liquidar y pagar el impuesto de industria y comercio, no existe fundamento legal para que el Acuerdo acusado cree tal obligación como tampoco para librar mandamiento de pago a un tercero en un hipotético proceso de cobro coactivo.

Concepto 1043 del 2004

El Concepto demandado utiliza la teoría del “corrimiento del velo” para concluir que un contribuyente, persona natural o jurídica, puede realizar actividades gravadas con impuesto de industria y comercio a través de un patrimonio autónomo, y en ese caso, el sujeto pasivo del gravamen es el fideicomitente y la sociedad fiduciaria es quien tiene la obligación de presentar las correspondientes declaraciones y pagar el tributo con cargo a los recursos del patrimonio autónomo.

La interpretación del Concepto resulta ilegal porque extiende la personería jurídica a los patrimonios autónomos con base en que los fideicomitentes son quienes ostentan tal atributo y por ello los patrimonios autónomos deben pagar el impuesto.

No tiene respaldo legal sostener que uno es el sujeto pasivo del impuesto (fideicomitente) y otro es quien debe responder por el gravamen (fiduciaria que debe declarar el tributo del correspondiente patrimonio autónomo), ya que ni el

artículo 32 de la Ley 14 de 1983, ni el artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993 lo establecieron así.

El Concepto demandado cita el artículo 11-1 del Decreto 807 de 1993 que se refiere a las obligaciones tributarias formales que deben cumplir los patrimonios autónomos, las cuales pueden satisfacerse por las fiduciarias porque son sus administradoras, pero, de tal precepto no puede deducirse la calidad de sujetos pasivos de los patrimonios autónomos respecto del impuesto de industria y comercio, pues aquélla es una norma procedimental y no sustancial.

El Concepto demandado contiene un cambio de posición injustificada e ilegal que afecta la seguridad jurídica y la confianza legítima de los contribuyentes, pues, la Administración en el Concepto 713 de 5 de octubre de 1998 señaló que la normatividad tributaria distrital no contempló como sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio a los patrimonios autónomos sin que hasta la fecha en que se expidió el acto acusado, los fundamentos legales y constitucionales hayan presentado modificación alguna lo cual demuestra el carácter arbitrario de la interpretación que ahora se demanda.

Es ilegal la actuación demandada porque al momento de proferir el Concepto acusado textualmente expresó que “en el anterior sentido se amplía el concepto 0824 del 10 de noviembre de 1999” con lo que evitó su publicación, de conformidad con el artículo 164 del Decreto Distrital 807 de 1993.

La demandada se fundamenta en el artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional que regula el tratamiento de los patrimonios autónomos respecto del impuesto de renta, lo cual vicia de nulidad el Concepto acusado, pues, las normas tributarias de carácter sustancial son de aplicación restrictiva y por tanto no pueden regular impuestos diferentes ni ser contempladas en ámbitos territoriales distintos. El artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional no es aplicable por remisión analógica al impuesto de industria y comercio, además, la norma tributaria nacional no dispone que las fiduciarias deban presentar declaraciones de renta por cada patrimonio autónomo que administren, ni que las mismas fiduciarias determinen el impuesto a cargo que les corresponde a los fideicomitentes.

No existe coherencia normativa cuando se señala que los patrimonios autónomos no son contribuyentes del impuesto de industria y comercio y al mismo tiempo se expresa que las sociedades fiduciarias deben presentar declaraciones y liquidar tal tributo a cargo de los patrimonios autónomos.

Por último, no se puede fundamentar el acto demandado en los principios de equidad, progresividad y eficiencia tributarias cuando señala que las sociedades fiduciarias deban cumplir con las obligaciones formales y sustanciales de los

patrimonios autónomos respecto del gravamen en mención, pues, tal argumento no sólo desconoce los citados principios, sino el principio de legalidad tributaria.

OPOSICIÓN

El Distrito Capital de Bogotá se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

Propuso la excepción de inepta demanda frente a los cargos de nulidad contra el Concepto 1043 del 2004, porque no ha sido publicado en el Registro Distrital, requisito indispensable para la procedencia de la acción (artículo 139 del Código Contencioso Administrativo). Los Conceptos emitidos por la Subdirección Jurídico Tributaria no son actos administrativos y sólo son obligatorios para los funcionarios cuando han sido publicados., como lo señaló la Corte Constitucional en la sentencia C-487/96.

En lo de fondo expresó los siguientes argumentos de defensa:

Artículo 6 del Acuerdo 105 del 2003:

No es cierto, como lo afirma la demanda, que el artículo 6 del Acuerdo 105 del 2003 autorice el proceso de cobro coactivo contra patrimonios autónomos, sino que tal procedimiento tiene como objeto exigir el pago del impuesto por actividades industriales, comerciales y de servicios realizadas a través de aquéllos.

No se violó el principio de legalidad, pues, aunque en el ámbito territorial la potestad tributaria es derivada de la Constitución y la ley, se debe tener en cuenta que la facultad impositiva del Legislador debe ejercerse con respeto de la autonomía prevista en el artículo 287 de la Constitución Política, esto es, dejando espacios de competencia para que los entes territoriales fijen sus reglas de acuerdo con sus circunstancias particulares.

El artículo 6 del Acuerdo 105 de 2003, no establece como sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio al patrimonio autónomo, sino que precisa quiénes deben cumplir con las obligaciones tributarias cuando las actividades gravadas se realicen a través de fideicomisos según las reglas del propio impuesto y del Código de Comercio (artículo 1226).

La norma demandada vincula las responsabilidades que deben asumir los intervinientes de la fiducia porque es clara la ocurrencia del hecho generador del

impuesto de industria y comercio cuando con los bienes objeto de aquélla se realizan actividades industriales, comerciales o de servicios.

El Concejo de Bogotá no desbordó la potestad tributaria y por el contrario actuó dentro del marco legal establecido, aclaró las obligaciones tributarias de las fiducias mercantiles dada su particularidad y ausencia normativa como lo señaló el Consejo de Estado en la sentencia de 12 de mayo del 2005, Expediente 1192. Lo que pretende el demandante es que se afirme que existe “paraíso fiscal” para todas las actividades realizadas a través del mencionado negocio jurídico.

Con base en la Ley 14 de 1983, el Código de Comercio y el artículo 102[5] del Estatuto Tributario Nacional, aplicable al Distrito conforme a la naturaleza y estructura de los impuestos distritales (art. 162 Decreto Ley 1421/93), el Acuerdo demandado vincula al fiduciario y al beneficiario en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, según su intervención en el negocio mismo, ya que de acuerdo con el artículo 1243 del Código de Comercio el fiduciario en la administración de los bienes objeto de fiducia responde hasta por culpa leve en el cumplimiento de su gestión.

En el negocio fiduciario el patrimonio autónomo no es sujeto de derechos ni obligaciones y su titularidad recae sobre la fiduciaria, por ello, la legislación mercantil determina como obligaciones indelegables del fiduciario, adelantar todas las acciones indispensables para el cumplimiento de la finalidad estipulada. Así, si en desarrollo del encargo, la fiduciaria realiza hechos generadores del impuesto de industria y comercio adquiere la condición de responsable frente a la declaración y pago del tributo como sustituto del fideicomitente en virtud del contrato.

Si el fiduciario debe cancelar salarios, prestaciones, servicios, públicos, proveedores entre otros, por la celebración de compromisos contractuales, con mayor razón tiene que dar cumplimiento a otra obligación de origen legal como es el pago de impuestos.

La norma demandada surge de la aplicación del artículo 1226 del Código de Comercio y en tal contexto resulta evidente que aunque el fideicomitente es la persona a la que debe imputarse el aspecto material del hecho generador del impuesto de industria y comercio, realizado a través de un patrimonio autónomo, por ser el verdadero poseedor económico que existe tras el fideicomiso, entra a responder por todas las obligaciones ante la Administración tributaria en los eventos excepcionales de incumplimiento por parte del fiduciario.

Concepto 1043 del 2004

No es cierto que el Concepto demandado le asigne a las fiduciarias la obligación formal de presentar la declaración del impuesto de industria y comercio, pues, es la ley mercantil la que expresamente señala la forma cómo se deben cumplir las obligaciones que emanan del encargo fiduciario.

Si no fuera por la mediación instrumental de la fiducia, la actividad de que se trate se imputaría a la persona del fideicomitente o constituyente, lo cual equivale a afirmar que si se corre el velo se encuentra que el verdadero poseedor económico que subyace tras el fideicomiso no es otro que el fideicomitente. El hecho que el fideicomitente designe unos beneficiarios de los réditos de los bienes, no desvirtúa la aludida situación de su posesión económica. De todo lo anterior cabe concluir que la persona sobre la que recae el aspecto material del hecho generador del tributo en cuestión es el constituyente y por ello es éste quien tiene la condición de sujeto pasivo y no la sociedad fiduciaria.

Si bien el contribuyente del impuesto de industria y comercio es el fideicomitente, la obligación de presentar la declaración, atribuible a la actividad realizada por medio de fideicomiso, la debe cumplir la sociedad fiduciaria con el NIT especial de los patrimonios autónomos, de conformidad al artículo 11-1 del Decreto Distrital 807 de 1993, so pena de las sanciones derivadas de su incumplimiento. A la fiduciaria le corresponde hacer lo necesario para que parte de los recursos del fideicomiso se apropien con destino al pago del impuesto territorial.

No hay cambio de la posición plasmada en el Concepto 713 de 5 de octubre de 1998, pues éste hace referencia al patrimonio autónomo de los fondos de pensiones conforme a la obligación contenida en la Ley 100 de 1993 que desarrolla el artículo 48 de la Constitución Política, en el cual no interviene la voluntad de quienes lo constituyen y su destinación es específica conforme a los parámetros normativos; situación diferente a cuando se desarrollan actividades industriales, comerciales y de servicios por intermedio de un patrimonio autónomo constituido en virtud de un contrato de fiducia mercantil, en los eventos en que los bienes se entregan en administración con una finalidad que implica la realización de actividades generadoras del gravamen.

El artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional es procedimental, por cuanto hace referencia a la presentación de la declaración y por ello se aplica vía remisión de las normas distritales.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló la expresión “*del impuesto de industria y comercio*” contenida en el artículo 6 y en su párrafo del Acuerdo 105 de 2003 y la totalidad del Concepto 1043 de 26 de julio del 2004, con fundamento en las siguientes consideraciones:

La publicación de los actos administrativos no es un requisito de validez que impida el examen de la legalidad del acto administrativo y menos aún se erige como un requisito de procedibilidad para presentar la demanda. El artículo 136 del Código Contencioso Administrativo permite que el acto administrativo se demande a partir de su expedición sin probar el requisito de la publicación (sentencia de 7 de abril del 2005, Expediente 15211, C.P. Dra. Ligia López Díaz).

Si bien la Constitución Política regula la autonomía fiscal de los municipios y departamentos, tal facultad está limitada por los artículos 294, 317 y el 362 íb.

De las normas que regulan el impuesto de industria y comercio para el Distrito Capital (artículos 1[f] de la Ley 97 de 1913, 33 de la Ley 14 de 1983, el Decreto 1333 de 1986 y el artículo 154[4] Decreto Ley 1421 de 1993) es evidente que el sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio es la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho que realice el hecho generador del tributo, sin que se hubiera incluido a los patrimonios autónomos

De acuerdo con la definición del contrato de fiducia del artículo 1226 del Código de Comercio y sus características, los bienes que constituyen el fideicomiso son un patrimonio autónomo del fiduciario, independiente y diferente del resto de los que conforman su patrimonio. Como en la Ley no está contemplado el patrimonio autónomo como sujeto pasivo del impuesto, la Administración no podía incluirlo sin violar la reserva de ley del Congreso en materia impositiva (sobre el punto se remite al Concepto 713 del 5 de octubre de 1998 de la Secretaría de Hacienda Distrital).

Por lo mismo, carece de sustento legal la autorización contenida en el Acuerdo para que se desarrolle un proceso de cobro coactivo y para que se libere un mandamiento de pago a la fiduciaria con el fin de exigir la cancelación de deudas tributarias vinculadas al patrimonio autónomo.

Lo anterior no puede aplicarse al literal b) del párrafo del artículo 6 del Acuerdo 105 de 2003 demandado, ya que éste subsiste para el impuesto predial y los demás impuestos distritales, conforme al artículo 11-1 del Decreto 807 de 1993, razón por la cual respecto de éste no prospera su pretensión de nulidad.

Finalmente, teniendo en cuenta que el Concepto 1043 de 26 de julio de 2004 fue sustentado en las normas demandadas del Acuerdo 105 del 2003, en las que se sostenía la tesis de que los patrimonios autónomos son sujetos pasivos del

impuesto de industria y comercio y que a las sociedades fiduciarias se les puede librar mandamiento de pago, son aplicables los mismos argumentos antes expuestos para declarar su nulidad.

APELACIÓN

La demandada interpuso recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal, la cual solicita que se revoque por las siguientes razones:

La potestad tributaria de la Ley no es única y excluyente sino que tiene su excepción en la potestad derivada de los entes territoriales.

El artículo 6 del Acuerdo 105 de 2003 no desbordó la potestad tributaria sino que actuó dentro del marco de la Ley 14 de 1983, pues, precisó los sujetos que deben cumplir con obligaciones tributarias del impuesto y cómo deben responder frente a éstas con el objeto de satisfacer el principio de eficiencia y certeza de la determinación de los tributos dado que la figura de la fiducia mercantil genera dudas respecto de las responsabilidades impositivas.

La expresión anulada por el *a quo* no señala como sujeto pasivo al patrimonio autónomo sino que precisa, para el impuesto de industria y comercio, quién debe cumplir con las obligaciones cuando las actividades gravadas se realicen a través de fideicomisos. De mantener la decisión recurrida propiciaría paraísos fiscales para todas las actividades realizadas a través de las fiducias mercantiles.

Finalmente cita y transcribe apartes de la ponencia del Doctor Juan Rafael Bravo Arteaga presentada en las Jornadas de Derecho Tributario de 2002 en la que analiza los sujetos pasivos tributarios sin personería jurídica.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** reiteró que la Ley 14 de 1983 y el Decreto Ley 1421 de 1993 fueron taxativos en establecer quiénes son sujetos pasivos del impuesto lo cual excluye que por vía de reglamento o interpretación se le otorgue esa condición a los denominados entes sin personería jurídica, género dentro del cual se encuentran los patrimonios autónomos.

El Consejo de Estado en sentencia de 22 de febrero de 2007 (exp. 14445, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié), se pronunció acerca de la imposibilidad de las administraciones locales de fijar como sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio a los entes sin personería jurídica cuando éstos no han sido determinados por el Legislador.

No es congruente la recurrente, pues en la primera instancia sostuvo que los patrimonios autónomos son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio en Bogotá y adicionalmente que el Concejo de Bogotá tenía facultad para crear tal subjetividad. Tampoco son coherentes sus argumentos toda vez que de la lectura del encabezado del artículo 6 del Acuerdo objeto de la controversia, se establece que el ente demandado consideró a los patrimonios autónomos como sujetos pasivos del tributo en cuestión en el Distrito Capital. No es materia de litis que la obligación de presentar declaraciones y la del pago del impuesto se hayan dispersado entre la persona del fideicomitente y del fiduciario, lo cual tampoco goza de sustento legal.

La demandada reiteró en síntesis los argumentos esgrimidos en el proceso.

MINISTERIO PÚBLICO

La Procuraduría solicita que se revoque el fallo apelado y en su lugar se denieguen las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

De conformidad con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, el hecho generador del impuesto de industria y comercio es la realización o ejecución de actividades industriales, comerciales o de servicios en las jurisdicciones territoriales y los sujetos pasivos son las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que las realicen, por lo que el criterio para determinar si una persona es sujeto pasivo del tributo es la realización de tales actividades.

La norma demandada se refiere a las actividades realizadas a través de patrimonios autónomos constituidos por fiducia mercantil, luego, en la medida en que realicen actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio, como consecuencia de la ejecución del contrato de fiducia, nace la obligación y la responsabilidad del pago del tributo.

El demandante y el Tribunal confunden el sujeto pasivo de las obligaciones tributarias con la figura de patrimonio autónomo, el cual no ha sido señalado como sujeto pasivo de la obligación.

Con fundamento en la sentencia del Consejo de Estado de 26 de julio de 1996 (exp. 7739, C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo), precisó que si por la celebración de un contrato de fiducia se conforma un patrimonio autónomo que no posee personería jurídica, ello no significa que no haya alguien que participe e intervenga en las relaciones jurídicas que se susciten para la consecución de la finalidad prevista por el constituyente, pues el artículo 1234 del Código de Comercio prevé que el fiduciario debe actuar en nombre del patrimonio cuando las circunstancias así lo requieran.

Las normas demandadas no excedieron las facultades tributarias, pues, no incluyeron dentro de los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio a los patrimonios autónomos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, la Sala debe decidir sobre la legalidad de la expresión “del impuesto de industria y comercio” contenida en el artículo 6 del Acuerdo 105 de 2003 y en su parágrafo, expedido por el Concejo de Bogotá D.C., y de la totalidad del Concepto 1043 de 26 de julio de 2004, expedido por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Secretaría de Hacienda de Bogotá, cuanto se refiere a las obligaciones tributarias de los patrimonios autónomos frente al impuesto de industria y comercio.

El Tribunal declaró la nulidad de la expresión mencionada y del Concepto 1043 de 26 de julio del 2004 porque las normas que regulan el impuesto de industria y comercio para el Distrito Capital, no incluyeron como sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio a los patrimonios autónomos, sino a las personas naturales o jurídicas o las sociedades de hecho que realicen el hecho generador del tributo. En el caso de las fiducias, el fideicomiso es un patrimonio independiente y diferente del patrimonio de la sociedad fiduciaria, es decir, es autónomo. Como en la Ley no está contemplado el patrimonio autónomo como sujeto pasivo del impuesto, la Administración no podía incluirlo sin violar el principio de legalidad tributaria.

Por su parte la recurrente considera que los actos demandados no desbordaron la potestad tributaria enmarcada en la Ley 14 de 1983. Lo que hicieron fue precisar los sujetos que deben cumplir con obligaciones tributarias del impuesto, dada la naturaleza de las fiducias. Además, no señalan como sujeto pasivo de industria y comercio al patrimonio autónomo.

Pues bien, el artículo 6 del Acuerdo 105 de 2003, proferido por el Concejo Distrital de Bogotá, establece en la parte que se demanda, que para los efectos del impuesto de industria y comercio que se originen en relación con los bienes o con actividades radicados o realizados a través de patrimonios autónomos constituidos en virtud de fiducia mercantil, será responsable en el pago de impuestos, intereses, sanciones y actualizaciones derivados de las obligaciones tributarias de los bienes o actividades del patrimonio autónomo, el fideicomitente o titular de los derechos fiduciarios. La responsabilidad por las sanciones derivadas del incumplimiento de obligaciones formales, la afectación de los recursos del

patrimonio al pago de los impuestos y sanciones de los beneficiarios se regirá por lo previsto en el artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional.

En el párrafo se dispone que en los procesos para el cobro coactivo del impuesto de industria y comercio que se origine en relación con tales bienes o actividades, el mandamiento de pago se puede proferir contra la sociedad fiduciaria, para los efectos de su obligación de atender el pago de las deudas tributarias vinculadas al patrimonio autónomo, con los recursos de ese mismo patrimonio.

Por su parte el Concepto 1043 de 26 de julio de 2004 expedido por la Administración Distrital, respondió sobre la consulta relativa a las obligaciones tributarias en materia del impuesto de industria y comercio de los patrimonios autónomos en los siguientes términos:

*a. **El deudor o contribuyente de la obligación tributaria de pagar el impuesto de industria y comercio es el fideicomitente.***

*b. **La obligación formal de presentar la declaración atribuible a la actividad realizada por intermedio del fideicomiso la debe cumplir la sociedad fiduciaria.***

*c. Sin perjuicio de la condición de deudor tributario o contribuyente del fideicomitente, a que aquí se alude, **es obligación de la sociedad fiduciaria hacer lo necesario para que parte de los recursos del fideicomiso se apropie con destino al pago del impuesto de industria y comercio.***

*d. Por lo que toca con **el incumplimiento de las obligaciones formales tributarias, los fiduciarios “son responsables por las sanciones derivadas del incumplimiento”** en cuanto corresponda a obligaciones a cargo de los patrimonios autónomos, “así como de la sanción por corrección aritmética y de cualquier otra sanción relacionada con dichas declaraciones” (artículo 11-1 del Decreto Distrital 807, inciso 4º).*

El concepto llegó a las anteriores conclusiones porque desde que haya actividad de industria o de comercio necesariamente se configura el aspecto material del hecho generador del impuesto de industria y comercio. Porque el fideicomitente es el verdadero poseedor económico que subyace tras el fideicomiso, pues es quien transfiere determinados bienes a una sociedad fiduciaria con el fin de conformar un patrimonio autónomo y mientras no pase a un beneficiario, siempre estará presente el fideicomitente, por ello es la persona a la que se debe atribuir el hecho generador del impuesto, es decir, es el sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio. Y las sociedades fiduciarias son quienes tienen que cumplir las obligaciones formales del impuesto, entre ellas, la presentación de la declaración, conforme a los artículos 11-1 del Decreto 807 de 1993 y 102 del Estatuto Tributario, numeral 5, so pena de ser sancionadas.

Ahora bien, en el Distrito Capital conforme al artículo 153 del Decreto Ley 1421 de 1993², el establecimiento, determinación y cobro de tributos, gravámenes, impuestos, tasas, sobretasas y contribuciones en el Distrito se rigen por las normas vigentes sobre la materia con las modificaciones adoptadas en ese estatuto y en materia del impuesto de Industria y Comercio, estableció a partir de 1994, entre otras modificaciones, la siguiente: “[...]4. Se consideran actividades de servicio todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer sin, importar que en ellos predomine el factor material o intelectual” (artículo 154 ib).

En el mismo sentido la Ley 14 de 1983 “por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones”, establece en el artículo 32 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, con establecimientos de comercio o sin ellos.

De estas disposiciones se extraen dos elementos esenciales para que se cause el impuesto de industria y comercio; el primero, que se realice cualquier actividad industrial, comercial o de servicios; y segundo, que la realice una persona natural, jurídica o una sociedad de hecho, de manera que el impuesto no se causa sólo porque se realice una actividad gravada, sino que debe concurrir la calidad de sujeto pasivo del tributo quien la realiza.

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

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

² Por el cual se dicta el régimen especial para el Distrito Capital de Santafé de Bogotá

En efecto, como lo ha precisado la Sala³, conforme al principio de legalidad y aunque uno de los principios fundamentales del Estado Colombiano fue definido por la Carta de 1991, como un Estado de autonomía regional (artículo 1), dicha autonomía en materia tributaria, no es ilimitada, sino derivada conforme lo señalan los artículos 287 (numeral 3) y para el caso de los municipios el 313 (numeral 4) de la Constitución Política, así:

“Artículo 287. Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la Ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos:

(...)

3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.” (Subraya la Sala)

“Artículo 313. Corresponde a los Concejos:

(...)

4. Votar de conformidad con la Constitución y la Ley los tributos y gastos locales” (Subraya la Sala)

Igualmente, en virtud del denominado principio de “*predeterminación*”, el señalamiento de los elementos objetivos de la obligación tributaria debe hacerse exclusivamente por parte de los organismos de representación popular, en la forma consagrada en el artículo 338 de la Constitución, que asignó de manera excluyente y directa a la ley, la ordenanza o el acuerdo la definición y regulación de los elementos estructurales de la obligación impositiva, al conferirles la función indelegable de señalar “*directamente*” en sus actos: los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas de los impuestos.

Como lo señaló la Sala en las sentencias de 22 de febrero de 2002 y 11 de marzo de 2004, citadas anteriormente, “esta norma exige que el legislador, creador del impuesto sea nacional, departamental o municipal, fije DIRECTAMENTE los elementos estructurales del tributo.”

De acuerdo con lo anterior, las corporaciones de elección popular (asambleas y concejos), únicas autorizadas para votar las contribuciones e impuestos locales, deben desarrollar su función de conformidad con la Constitución y la ley creadora del Tributo (art. 300-4 y 313-4 Ib.), de manera que no invadan la órbita de competencia del legislador, con nuevos tributos, hechos generadores o sujetos en cabeza de quienes recaiga el tributo.

3 Entre otras, sentencias de fechas 24 de marzo de 1995, exp. 5017 C.P. Dr. Jaime Abella Zarate; 2 de octubre de 1998, exp. 8939 C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo; 10 de noviembre de 2000, exp. 10870 C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié; 23 de marzo de 2001, exp. 10003, C.P. Dr. German Ayala Mantilla; 4 de mayo de 2001, exp. 11996, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, 22 de febrero de 2002, exp. 12591, 12 de junio de 2003, exp. 13293, C.P. Dra. Ligia López Díaz y 11 de marzo de 2004, exp. 13576, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

En el presente caso, conforme a los principios antes mencionados, comparte la Sala la decisión del Tribunal, pues los actos acusados quebrantaron los principios de legalidad y predeterminación del impuesto de industria y comercio, al considerar que el patrimonio autónomo constituido por un contrato de fiducia mercantil, es sujeto pasivo del mencionado gravamen.

En efecto, los artículos 154 del Decreto 1421 de 1993 y 32 de la Ley 14 de 1983, prevé cuáles hechos son susceptibles de generar el impuesto de industria y comercio y en igual sentido, preceptúa quienes son los sujetos pasivos del mismo, entre los cuales, no se encuentran los patrimonios autónomos constituidos mediante fiducia mercantil. De manera que aun cuando en desarrollo del objeto para el cual fueron constituidos, configure la realización de algunas de las actividades industriales, comerciales o de servicios, no puede hablarse de materia imponible en atención a que el hecho no fue realizado por un sujeto pasivo del tributo.

La fiducia mercantil está contemplada en el ordenamiento comercial como un *“negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o mas 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”*⁴ .

Por tanto, una vez el fiduciante transfiere los bienes al fiduciario, se forma con ellos un patrimonio autónomo, separado del resto de activos de la entidad y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios. Este patrimonio autónomo está afecto a la finalidad para la cual fue creado (artículo 1233 ib.) y no forma parte de la garantía general de los acreedores del fiduciario, de manera que los bienes fideicomitados sólo garantizan las obligaciones contraídas en el cumplimiento de la finalidad perseguida (artículo 1227 ib). Es decir, la Fiducia tiene como deuda la finalidad para la cual fue creada.

La exigencia de la separación de los **“bienes fideicomitados”** del resto del activo de una Fiduciaria⁵, busca que ese patrimonio no se confunda con el del fiduciario ni con otros patrimonios igualmente constituidos, por ello se constituye como patrimonio autónomo y contablemente debe ser reflejado de manera diáfana su registro como bienes propios, en el caso de la fiducia mercantil⁶.

4 Artículo 1226 Código de Comercio

5 Cfr. Artículo 146 numeral 7 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero: “Separación Patrimonial de los fondos recibidos en fideicomiso. Toda sociedad fiduciaria que reciba fondos en fideicomiso deberá mantenerlos separados del resto de activos de la entidad”.

6 Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 7 de mayo de 2008. C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

Ahora bien, el hecho de que el artículo 102 del Estatuto Tributario regule el impuesto de renta para contratos de fiducia mercantil, no es fundamento legal para someter al impuesto de industria y comercio al patrimonio autónomo, toda vez que son dos impuestos que difieren en cuanto a la materia imponible y en cuanto a los demás elementos esenciales se refiere, de manera que ni por analogía, ni por remisión normativa las normas del impuesto de renta pueden aplicarse al impuesto de industria y comercio.

De otra parte, no tiene aplicación la “teoría del Disregard” o “levantamiento del velo Corporativo” a la que alude el concepto demandado, como forma de atribuir obligaciones al “verdadero poseedor económico” del fideicomiso que realiza una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio, pues, tal figura tiene por finalidad desconocer la personalidad jurídica de determinados entes societarios cuando se conforman para defraudar el interés legítimo de terceros. Así lo ha entendido la Corporación en los siguientes términos:

“Pese a que la personalidad es un privilegio que la ley le otorga a la sociedad exclusivamente para el fin concreto y determinado que se propuso al momento de su creación, cuando en su desarrollo práctico propicia abusos y fraudes se hace necesario prescindir o superar la forma externa de la persona jurídica para desvelar las personas e intereses ocultos tras ella.

Es así como la doctrina ha elaborado la teoría del levantamiento del velo de la sociedad o *lifting the veil*, conocida también en el derecho anglosajón como *disregard of legal entity*, que son medios instrumentales o técnicas de aplicación de los tribunales, cuando la personalidad jurídica es utilizada para lograr fines ajenos a aquellos para los cuales se creó, caso en el cual debe prescindirse de tal persona y tomar en consideración los hombres y los intereses que detrás de ella se esconden.

En palabras del doctor JOSE IGNACIO NARVAEZ “el ente hermético se abre siempre que surja o se perciba un asomo de mala fé, fraude, abuso del derecho o simulación. Así mismo cuando se forma para burlar el ordenamiento jurídico, o si después de constituida con arreglo a la ley se desvía su finalidad, o la persona es utilizada para actos o propósitos ilícitos, se configura el ejercicio anormal de un derecho que merece correctivos para que no persista el abuso. En tales eventualidades la autoridad no ha de vacilar en levantar el velo de la persona jurídica para ver la otra realidad configurada por el interés de los individuos que integran la sociedad, cuando esta no cumple su objeto dentro de los límites permitidos por el ordenamiento jurídico, único ámbito en el cual es legítimo invocar la estructura de la persona jurídica como ser distinto de sus asociados”.⁷

[...]

Desde la perspectiva de la ley 190 de 1995, mediante la cual se dictaron normas laborales, administrativas, penales y financieras para erradicar la corrupción administrativa. Se dijo en el art. 44:

“Las autoridades judiciales podrán levantar el velo corporativo de las personas jurídicas cuando fuere necesario determinar el verdadero beneficiario de las actividades adelantadas por ésta “.

Esta disposición tiene como objeto evitar que mediante la constitución de una sociedad se burlen las prohibiciones e incompatibilidades existentes para las

⁷ Op. Cit. p 41 (Derecho Mercantil Colombiano. Teoría General de las Sociedades. Legis 8ª Edición 1998)

personas naturales, se dificulte la investigación de los delitos contra la administración pública o se legalicen y oculten los bienes provenientes de actividades ilícitas. Con tal finalidad la sociedad ya no será una persona distinta de los socios, sino que se levantará el velo corporativo (*lifting the corporate veil*) y se descubrirá el beneficio oculto.

De paso la Ley 222 de 1995 -por la cual se introdujeron modificaciones al Código de Comercio- también estableció algunos casos de allanamiento a la personalidad jurídica, fundamentalmente para fijar responsabilidad solidaria de los socios y administradores de las sociedades cuando los actos que realicen a nombre de la sociedad tengan como finalidad la defraudación a terceros⁸.

Repárese como la utilización de esta técnica es restringida y ha sido la casuística ante el peligro en generalizar su aplicación, la que señala los casos que pueden ser objeto del levantamiento del velo por parte de los tribunales⁹.

De acuerdo con la anterior explicación, no cabe en este caso dar aplicación a la teoría del levantamiento del velo, pues, no se puede partir de la idea de que se constituya un fideicomiso para evadir el impuesto de industria y comercio, a menos que en un proceso particular llegue a probarse ese propósito. Por tanto, no se puede, de manera general, considerar que los fideicomitentes acuden a este tipo de figuras para burlar la ley tributaria, como lo sugiere el concepto demandado¹⁰.

A juicio de la Sala, no se discute que la sociedad fiduciaria responda por los hechos que ella realice en su propio nombre y que puedan dar lugar a la responsabilidad del gravamen como persona jurídica que es y porque realice alguna actividad propia, gravada con industria y comercio. Sin embargo, no se puede confundir la sociedad fiduciaria con el fideicomiso mismo, pues si los hechos, que en cabeza de otros sujetos estarían gravados con el impuesto de industria y comercio, los realiza directamente el fideicomiso como encargo del patrimonio autónomo, no existe base legal para trasladar esa responsabilidad a la fiduciaria, por el simple hecho de ser su administradora y vocera, pues se trata de dos entes o sujetos diferentes, con patrimonio y objetos también diferentes, uno de los cuales no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.

Por esta razón, el artículo 11-1 del Decreto 807 de 1993, sobre cumplimiento de las obligaciones de los patrimonios autónomos y las sanciones por su incumplimiento, no es el fundamento jurídico para exigir a la fiduciaria la presentación de la declaración del impuesto de industria y comercio por los bienes

8 En este sentido puede verse los siguientes artículos de la ley 222 de 1995: Parágrafo art. 71, en cuanto se utilicen las empresas unipersonales en fraude a la ley o en perjuicio de terceros, responderán solidariamente de las obligaciones nacidas de tales actos el titular de las cuotas de capital y los administradores que hubieren participado en ellos. Art. 148 sociedades subordinadas que se encuentren en concordato o liquidación obligatoria cuando dicha situación haya sido producida por causa o con ocasión de las actuaciones de la sociedad matriz o controlante en su beneficio o interés y en contra de la concordataria. art. 207 cuando resulten insuficientes los bienes de la liquidación para cubrir los créditos de la sociedad si se demuestra que los socios utilizaron a la sociedad para defraudar a los acreedores.

9 Sentencia Consejo de Estado diecinueve (19) de agosto de mil novecientos noventa y nueve (1999).Consejero ponente: RICARDO HOYOS DUQUE Radicación número: 10641

10 Conforme al parágrafo del artículo 1 del Decreto 1049 de 2006 (reglamentario de los artículos 1233 y 1234 del Código de Comercio, el negocio fiduciario no podrá servir de instrumento para realizar actos o contratos que no pueda celebrar directamente el fideicomitente de acuerdo con las disposiciones legales. Lo cual es una manera de impedir que el negocio fiduciario sea un instrumento de fraude a la ley.

o actividades realizados a través de patrimonios autónomos, pues la norma consagra la obligación de manera general, sin atender a ningún tributo, por tanto, la Administración no puede darle el alcance expuesto en el Concepto demandado, pues su texto debe interpretarse en el sentido de que surjan para el patrimonio autónomo las obligaciones legales tributarias, que como se vio, no lo es para el impuesto de industria y comercio. Por tal razón, tampoco puede ser objeto de sanciones como lo señalan los actos demandados.

Con el mismo criterio, la Sala considera que no tiene fundamento legal la **disposición contenida en el artículo 6 de acuerdo demandado, según la cual en los procesos para el cobro coactivo** del impuesto de industria y comercio que se origine en relación con tales bienes o actividades, **el mandamiento de pago se puede proferir contra la sociedad fiduciaria**, para los efectos de su obligación de atender el pago de las deudas tributarias vinculadas al patrimonio autónomo, con los recursos de ese mismo patrimonio, pues, el mandamiento de pago debe dirigirse contra el deudor y en este caso, como se determinó, la sociedad fiduciaria no es deudora de las obligaciones del patrimonio autónomo, ni el patrimonio autónomo es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, por lo cual, de su actividad no surge obligación tributaria sustancial ni formal, que dé lugar a un proceso de cobro coactivo.

Por las anteriores razones, los actos demandados (artículo 6 del Acuerdo 105 de 2003, proferido por el Concejo Distrital de Bogotá y el Concepto 1043 de 26 de julio de 2004 expedido por la Administración Distrital) transgredieron los principios de legalidad y predeterminación tributaria, pues, si el legislador no le atribuyó expresamente titularidad pasiva a los patrimonios autónomos en el impuesto de industria y comercio, la Administración, no podía, so pretexto de interpretar un vacío legal, extender dicha titularidad como consecuencia de la realización de actividades comerciales e industriales a tales patrimonio, toda vez que respecto de ellos no surge obligación fiscal a su cargo. No prospera el recurso de apelación.

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

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

