

CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL - Las utilidades deben ser incluidas en las declaraciones de renta de los beneficiarios / UTILIDADES EN CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL - Se determinan teniendo en cuenta los ingresos, costos y gastos del fideicomiso / BENEFICIOS EN FIDEICOMISOS - Si no se pueden identificar las rentas se gravan en cabeza del patrimonio autónomo

Conforme al artículo 102 del Estatuto Tributario y teniendo en cuenta las características y particularidad del contrato de fiducia mercantil, la ley estableció unas reglas especiales para efectos del impuesto de renta, en el sentido de señalar quiénes son los responsables del impuesto en diferentes eventos atendiendo a las rentas que éstos producen. Estableció entonces las siguientes hipótesis: - Al final de cada ejercicio gravable se debe efectuar una liquidación de las utilidades obtenidas en el respectivo período por el fideicomiso y por cada beneficiario. Estas utilidades deben ser incluidas en las declaraciones de renta de los beneficiarios, en el mismo año gravable en que se causan a favor del patrimonio autónomo conservando el carácter de gravables o no gravables (el Capítulo I del Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario se refiere a los ingresos gravados y no gravados). Para la liquidación de las utilidades se deben seguir las normas contenidas en ese capítulo para los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación, esto es, tener en cuenta los ingresos, los costos y gastos que cumplan los requisitos legales para su procedencia. - Si los beneficiarios no se pueden identificar porque el fideicomiso se encuentra sometido, entre otras circunstancias, a condiciones suspensivas, resolutorias, o a sustituciones o revocatorias, las rentas deben ser gravadas en cabeza del patrimonio autónomo a la tarifa de las sociedades colombianas. Si los bienes que conforman el patrimonio autónomo o los derechos sobre el mismo se transfieren a personas o entidades diferentes del constituyente, el impuesto sobre la renta o ganancia ocasional se causan en cabeza del constituyente. Si la transferencia es a título gratuito, el impuesto se causa en cabeza del beneficiario de los respectivos bienes o derechos. En estos últimos casos se aplican las normas generales sobre la determinación de la renta o la ganancia ocasional, así como las relativas a las donaciones y las previstas en los artículos 90 y 90-1 de este Estatuto. De acuerdo con lo anterior, en el presente asunto el beneficiario de los fideicomisos cuyas pérdidas fueron rechazadas por la DIAN, es el mismo Banco demandante. En tal calidad y frente al impuesto de renta tiene la obligación de declarar las utilidades de los negocios fiduciarios que hubiera constituido a su favor, más no las pérdidas que genere el negocio. En efecto, a juicio de la Sala, la disposición es clara en señalar que lo que interesa para efectos del impuesto de renta en cabeza del beneficiario del fideicomiso es la utilidad que le reporte el negocio fiduciario, no las pérdidas, pues es evidente que tales pérdidas se enjugarían con otros ingresos diferentes a los generados por el fideicomiso, lo cual no es procedente en materia del impuesto de renta. Lo anterior, por cuanto, el beneficiario de un contrato de fiducia mercantil es el titular de los réditos que produzcan dichos bienes, el que, en ciertas ocasiones puede ser el mismo fiduciante. Conforme con los fallos citados, la Sala reitera que la interpretación sistemática y finalista de los artículos 26, 102, 263 y 271-1 del E.T. indica que el demandante, en su condición de fideicomitente del patrimonio autónomo “Energía Andina”, no podía llevar como deducción, en la declaración del impuesto de renta por el año gravable 2002, la pérdida que registró ese patrimonio autónomo.

PERDIDAS FISCALES - Las deducibles son las expresamente previstas en la ley tributaria / UTILIDADES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Es equivalente a rentas es decir un valor positivo que constituye su base gravable / DERECHOS FIDEICOMISARIOS - Los beneficiarios declaran como ingresos las utilidades obtenidas / FIDUCIA MERCANTIL - No existe incompatibilidad entre las normas del Código de Comercio y el Estatuto Tributario respecto al tratamiento de los derechos fiduciarios

En el tema fiscal, las pérdidas procedentes están previstas expresamente en las normas tributarias. La jurisprudencia ha clasificado tres categorías de pérdidas fiscales de acuerdo con el ordenamiento tributario, las cuales tienen consecuencias precisas, así: 1. Las pérdidas operacionales son las que resultan en el período gravable de los mayores costos y gastos de la actividad productora de renta, frente a los ingresos percibidos en la misma. Estas pérdidas se compensan por regla general con las rentas obtenidas por el contribuyente en los periodos gravables posteriores y están reguladas en el artículo 147 del Estatuto Tributario; 2. Las pérdidas de capital son las que se producen sobre activos fijos que sean bienes usados en el negocio o actividad productora de la renta, siempre que hubieren ocurrido por una fuerza mayor durante el año o periodo gravable, según regulación del artículo 148 del Estatuto Tributario, y 3. La pérdida en la enajenación de activos, que se presenta cuando se vende un bien que hace parte del activo del contribuyente por un valor inferior a su costo fiscal incluidos los ajustes integrales por inflación, según prescribe el artículo 90 del Estatuto Tributario. Para este fin, deben excluirse del costo fiscal, los ajustes a que se refieren los artículos 73, 90-2 y 868 del Estatuto Tributario. Así mismo, deben atenderse los límites consagrados en los artículos 149 y siguientes del E.T. En ninguna de las hipótesis anteriores puede entenderse comprendida la pérdida solicitada por el actor, pues no se trata de una pérdida operacional del banco de las que deba tratarse a través de la compensación con las rentas de otros años. Tampoco encuadra la pérdida en el fideicomiso en una pérdida de bien de capital o por la enajenación de un activo. Además, de ninguna de las normas mencionadas se puede considerar que las pérdidas que ocasiona un negocio fiduciario sean trasladadas al beneficiario o que el beneficiario deba hacer la depuración de la renta gravable o de la pérdida del negocio, por ello, el parágrafo del artículo 271-1 del Estatuto Tributario establece que para los fines de determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, los fiduciarios deberán expedir cada año, a cada uno de los beneficiarios de los fideicomisos a su cargo, un certificado indicando el valor de sus derechos, los rendimientos acumulados hasta el 31 de Diciembre del respectivo ejercicio, aunque no hayan sido liquidados en forma definitiva y los rendimientos del último ejercicio gravable. A juicio de la Sala, el hecho de que sea una pérdida comercial no implica necesariamente que se trate de una pérdida fiscal. Las pérdidas fiscales son las expresamente previstas en la ley. Los contratos de fiducia que celebró el actor, son negocios que pueden arrojar unas utilidades o unas pérdidas, que para efectos del impuesto de renta del beneficiario tiene relevancia la utilidad más no la pérdida. mediante sentencia del 13 de agosto de 2009, la Sala precisó que “no existe incompatibilidad entre las normas del Código de Comercio que regulan la fiducia mercantil, y las del Estatuto Tributario respecto del tratamiento que debe dársele a los derechos fiduciarios dentro del patrimonio fiscal del contribuyente, puesto que tanto en el contexto mercantil como en el tributario se entiende que el fiduciante se desprende de la propiedad de unos bienes que van a cumplir una

tributarios, no son lo mismo los derechos fiduciarios que los bienes que integran el patrimonio autónomo, y por ello la valoración de unos y otros dentro del patrimonio fiscal tiene reglas diferentes. El valor de los derechos fiduciarios se determina de acuerdo con la participación que tenga el beneficiario dentro del patrimonio líquido del fideicomiso, de acuerdo con el certificado que expida el fiduciario, según dispone el artículo 271-1 del Estatuto Tributario.”

NOTA DE RELATORIA: Sobre la interpretación de los artículos 102 y 271-1 del Estatuto Tributario se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 26 de octubre de 2009, Rad. 16598, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

PRINCIPIO DE IGUALDAD Y JUSTICIA EN ASUNTOS FISCALES – Debe respetarse al momento de crear nuevas obligaciones tributarias / UTILIDADES DE FIDUCIANTES, FIDEICOMITENTES O BENEFICIARIOS – Se les aplica inigualdad de condiciones los artículos 102 y 271-1 del Estatuto Tributario

En cuanto a la vulneración de los principios de igualdad y de justicia, la Sala precisa que la Corte Constitucional ha considerado que el derecho constitucional de la igualdad, aplicado a asuntos fiscales, debe ser respetado por el legislador al momento de crear nuevas obligaciones tributarias, ya que constituye “claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura”. Así mismo, ha precisado que la igualdad implica el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis, criterio que ha acogido para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias que prevén exenciones que no responden a un criterio objetivo de diferenciación y que, por lo tanto, resultan discriminatorias. El demandante adujo que la vulneración a los principios de equidad y de igualdad surge de la interpretación que tanto la DIAN como el Tribunal a quo hicieron de los artículos 102 y 271-1 del E.T. La Sala reitera que la interpretación que hizo el Tribunal a quo, y que confirma la interpretación de la entidad demandada no vulnera los principios de equidad y de igualdad, porque como bien lo precisó la Corte en la sentencia citada, “(...) El deber cívico de contribuir con el erario, con arreglo a la capacidad económica y en los mismos términos fijados por la ley, se predica por igual de las personas que se encuentran en la misma situación contemplada por la norma.” En el caso concreto, las reglas de los artículos 102 y 271-1 del E.T. se aplican en igualdad de condiciones a los contribuyentes que, en calidad de fiduciarios, fideicomitentes o beneficiarios tienen el deber de declarar las utilidades. No prospera el cargo.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Magistrado ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 13 de septiembre de 2007, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que resolvió lo siguiente:

“1. DENIENGANSE LAS SUPLICAS (SIC) DE LA DEMANDA.

2. En firme esta providencia, (...)”

ANTECEDENTES

DEMANDA

La sociedad demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, planteó las siguientes pretensiones:

“i) Se declare la nulidad parcial de la actuación administrativa compuesta por las siguientes resoluciones:

- Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000096 del 19 de octubre del 2005 expedida por la División de Liquidación de la Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Administración Especial de Impuestos Nacionales de los grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2002 presentada por BBVA COLOMBIA S.A. el 4 de abril del 2003 y corregida mediante declaraciones de marzo 23 del 2004 y del 18 de marzo del 2005.
- La Resolución No 310662006000017 de abril 28 del 2006 proferida por la División Jurídica de la Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Administración Especial de Impuestos Nacionales de los Grandes Contribuyentes de Bogotá mediante la cual se confirma la Liquidación Oficial de Revisión precitada.

ii) Que como consecuencia de lo anterior, se declare que el **BBVA COLOMBIA S.A.** tiene el derecho a llevar como deducción en la declaración de renta por el año gravable 2002 la suma de **DOCE MIL CIENTO NOVENTA MILLONES CIENTO DIEZ MIL CIENTO DIEZ Y OCHO PESOS (\$12.190.110.118)** que corresponde a la pérdida sufrida en el fideicomiso “Energía Andina” en el cual el **BBVA COLOMBIA S.A.** tenía la condición de fideicomitente y beneficiario durante el año gravable referido.

TRESCIENTOS SESENTA Y UN MIL CIENTO DIEZ Y OCHO PESOS (\$106.000.361.118).

iv) Que se declare que el **BBVA COLOMBIA S.A.** tiene derecho a compensar las pérdidas fiscales que se le desconocen en los actos de fiscalización demandados dentro de los cinco periodos siguientes contados a partir de la fecha en que se ejecutorie la sentencia que decida la presente demanda según las previsiones de la legislación vigente a diciembre 31 de 2002.”

En la demanda se invocaron como vulneradas las siguientes normas:

- Constitución Política: artículos 13 y 363.
- Estatuto Tributario: artículos 271-1 y 102

En el concepto de violación el demandante propuso los siguientes cargos:

1. VIOLACIÓN, POR INTERPRETACIÓN ERRÓNEA, DEL ARTÍCULO 271-1 E.T.; Y VIOLACIÓN, POR FALTA DE APLICACIÓN, DEL ARTÍCULO 102 E.T.

El demandante adujo que la discusión con la DIAN no era de carácter probatorio, sino jurídica y que se concretaba a determinar si era viable que el Banco, en calidad de fideicomitente de cierto patrimonio autónomo, llevara como deducción, dentro de la declaración de renta por el año gravable 2002, la pérdida que se registró en el fideicomiso.

Explicó que la DIAN le desconoció la deducción que por CIENTO SEIS MIL MILLONES TRESCIENTOS SESENTA Y UN MIL CIENTO DIEZ Y OCHO PESOS (\$106.000.361.118) había consignado en la declaración de renta del año 2002, porque provenía de la pérdida líquida que registró el fideicomiso.

Que para la DIAN, la pérdida líquida del fideicomiso sólo podía ser declarada por la Sociedad Fiduciaria, porque era la que explotaba económicamente los bienes del fideicomiso.

Dijo que si bien la DIAN aceptó la posibilidad de que *“dentro del patrimonio autónomo exista una depuración de la renta teniendo en cuenta los costos y gastos del mismo”*, no admitió que el Banco sea el sujeto que tiene el derecho a efectuar la depuración, en calidad de beneficiario del fideicomiso.

Adujo que el artículo 102 del E.T. consagra un tratamiento fiscal especial para la fiducia mercantil que se deriva de la aplicación del principio de transparencia. Señaló que de conformidad con esa disposición *“el Contribuyente del impuesto de renta en la fiducia mercantil es el beneficiario de la misma, salvo el caso establecido en el numeral 3 de la norma en comento, cuando el fideicomiso que surge en virtud del contrato de fiducia está sometido a condiciones suspensivas, resolutorias o a sustituciones, revocatorias u otras circunstancias que no permitan verificar los beneficiarios de las rentas, caso en el cual el mismo patrimonio autónomo será el contribuyente del impuesto de renta.”*

esas condiciones, el resultado negativo del fideicomiso tiene que ser declarado por el beneficiario y no por la sociedad fiduciaria, como lo pretende la DIAN.

Señaló que de conformidad con los antecedentes de la Ley 223 de 1995, que reguló el tratamiento tributario de la fiducia mercantil, se infería que la voluntad del legislador fue aplicar el principio de transparencia y concluyó que *“si el obligado con el impuesto sobre la renta en la fiducia mercantil es el fideicomitente o beneficiario, no tiene lógica pretender que cuando el resultado del fideicomiso es negativo (se produce una pérdida), en aplicación del mismo principio de la transparencia, no se permita al contribuyente deducir el valor de dicha pérdida mientras sí se le obliga a declarar las utilidades y a pagar impuesto sobre dicho valor.”*

2. VIOLACIÓN, POR INTERPRETACIÓN ERRÓNEA, DEL ARTÍCULO 102 E.T.

El demandante adujo que la interpretación que hizo la DIAN del artículo 102 del E.T. es exegética. Que de conformidad con una interpretación sistemática y finalista, se podría inferir que los beneficiarios de un fideicomiso pueden deducir las pérdidas que registró el patrimonio autónomo. Que la posición de la DIAN es contradictoria, porque *“no desconoce que se puedan restar los costos y gastos que se producen dentro de los fideicomisos, sino que escinde los ingresos de los costos y deducciones, determinando que los primeros sean declarados por el beneficiario o fideicomitente y los segundos por la fiduciaria, lo cual no cuenta con respaldo legal alguno.”*

Señaló que no era un argumento jurídico válido desconocer la pérdida con fundamento en que el artículo 102 del E.T. está ubicado en el Capítulo IV, Libro I del E.T., porque la denominación *“rentas brutas especiales”*, de ese capítulo IV no reñía con la posibilidad de que en los negocios u operaciones específicamente mencionadas en el mismo pudieran dar lugar a una depuración de la renta, pues de conformidad con el artículo 26 E.T., dentro del proceso de depuración, después de las rentas brutas se restan las deducciones realizadas con el fin de obtener la renta líquida.

Dijo, además, que las operaciones o negocios que son regulados, específicamente, en el capítulo IV, libro I del E.T., por su naturaleza o por la normatividad misma que las regula no se oponen a una depuración de la renta que determine incluso la generación de resultados negativos o de pérdida. Que, por el contrario, a voces del artículo 26, a la renta bruta se restan las deducciones realizadas para obtener la renta líquida que es la gravable.

Añadió que debe tenerse en cuenta que la Ley 223 de 1995 tuvo como fin regular íntegramente el régimen tributario en la fiducia y que, por tanto, la interpretación sistemática del Capítulo I, Título I del Libro I del E.T. permite concluir que también se deben aplicar las normas de costos y deducciones. Que esa interpretación se deduce de la lectura del artículo 26 del E.T.

3. VIOLACIÓN, POR FALTA DE APLICACIÓN, DE LOS ARTÍCULOS 13 Y 363 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA.

El demandante adujo que la interpretación de la DIAN, de los artículos 102 y 271-

Que, en consecuencia, se vulneró el artículo 13 de la Constitución Política, porque la desigualdad se produce *“por cuanto ante un mismo negocio o actividad realizado por dos contribuyentes, si en condiciones iguales el negocio genera pérdidas para ambos, pero uno lo realizó a través de una fiducia mercantil, éste no podrá deducir las pérdidas generadas mientras que el otro sí”*

Que ese tratamiento desigual tiene como única razón el hecho de existir una fiducia mercantil, razón que no es objetiva y fundamentada.

Por último, dijo que las actuaciones de la DIAN afectaron el principio constitucional de eficacia *“por cuanto están creando un sesgo en los negocios en detrimento injustificado de una operación comercial específica cual es la fiducia mercantil prohijada por la legislación comercial y financiera.”*

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN, mediante apoderado, contestó la demanda. Propuso la excepción de inepta demanda parcial y se opuso a los cargos de violación.

Dijo que se configuró la excepción de inepta demanda de manera parcial, porque la demandante solicitó la nulidad de los actos administrativos de manera general pero el concepto de violación lo concretó a sólo una de las glosas que la entidad formuló en la liquidación oficial.

También adujo que la pretensión referente a que se declare que la demandante tiene derecho a compensar las pérdidas dentro de los cinco períodos siguientes era improcedente, por lo tanto, solicitó a la Sala un fallo inhibitorio, respecto a esa pretensión.

En cuanto al tema de fondo, destacó que la participación de la demandante en el fideicomiso FIDUGAN ENERGIA ANDINA-CORFIGAN era del 42.34180935% y que, como tal, era poseedora de derechos fiduciarios.

Explicó que se trataba de una fiducia mercantil en virtud de la cual se conformó un patrimonio autónomo. Que de conformidad con el artículo 1226 del C.Co., en la fiducia mercantil, la propiedad de los bienes fideicomitados se transfieren al fiduciario y que en eso radicaba la diferencia con el encargo fiduciario.

Señaló que el artículo 271-1 del E.T. establece que los derechos sobre el patrimonio autónomo y los costos y gastos relacionados con los bienes afectos a ese patrimonio deben ser declarados por quien los explota económicamente, es decir, por la fiduciaria. Que otra cosa era el valor patrimonial de los derechos fiduciarios que detenta el fideicomitente y/o beneficiario, que se determina con base en la participación en el fideicomiso.

Explicó que conforme con el artículo 102 del E.T., los ingresos por la explotación económica los debe declarar la fiduciaria, en tanto que la utilidad proporcional que se obtiene a través de la fiducia mercantil debe ser declarada por el propietario de los derechos fiduciarios.

beneficiario, por disposición del artículo 102 E.T., son rentas especiales que se deben incluir en la declaración de renta de los beneficiarios, en el mismo año gravable en que se causan a favor del patrimonio autónomo, en virtud del principio de causación. Que el artículo 102 no dispuso lo mismo respecto de las pérdidas y que, por eso, no es pertinente depurar esa renta especial, como si se tratara de una renta ordinaria. Que, por lo tanto, tampoco es procedente compensar las pérdidas de los patrimonios autónomos, como si fuesen propias de los beneficiarios, con las rentas obtenidas por éste durante los cinco periodos siguientes.

En cuanto a la vulneración de los artículos 13 y 363 de la Constitución Política, la DIAN dijo que no se genera un tratamiento desigual, por cuanto el legislador tenía la potestad de establecer diferencia de trato a los contribuyentes. Que en el caso concreto la equidad se garantizaba porque el mismo trato se ofrecía a los beneficiarios de fiducias mercantiles.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca denegó las pretensiones de la demanda.

En cuanto a la excepción propuesta dijo que no prosperaba, porque el demandante no solicitó la nulidad de los actos administrativos de manera general sino sólo respecto de la glosa referida a la pérdida en fideicomiso. Que, además, las demás glosas no eran objeto de discusión, porque la demandante, con ocasión del recurso de reconsideración, las había aceptado. Concluyó que *“el hecho de no atacar todas las glosas propuestas en los actos administrativos demandados no puede configurar la excepción intentada por cuanto habría una especie de negación de justicia en la que se siente afectado el Banco actor”*

Respecto del tema de fondo, el Tribunal a quo concretó el problema jurídico en determinar si el demandante, en su condición de fideicomitente o beneficiario, podía llevar como deducción, dentro de la declaración de renta del año 2002, la pérdida registrada en el fideicomiso “Energía Andina”, y concluyó que no.

Como razones de la decisión, transcribió los artículos 1226, 1233, 1234, 1235, 1236 y 1243 del C.Co, y 102 del E.T.; y la sentencia del 26 de julio de 1996 del Consejo de Estado, proferida dentro del expediente 7739, e infirió que el beneficiario de un fideicomiso solamente puede declarar las utilidades. También concluyó que el beneficiario del fideicomiso no podía declarar las pérdidas, porque el principio de transparencia que invocó el demandante, sólo se aplicaba tratándose de utilidades, más no de pérdidas. *“Que si la intención del legislador hubiera sido crear la transparencia total perfectamente lo hubiera dicho.”*

Con fundamento en la sentencia del 21 de agosto de 1998, de la Corporación, añadió que *“no son procedentes las deducciones propias de las expensas necesarias en la medida que el artículo 102, transcrito reguló lo concerniente a la renta de las fiducias, en donde, como se dijo, la beneficiaria solo puede declarar las utilidades mas no las pérdidas”*

Posteriormente, transcribió el artículo 271-1 del E.T. y dijo que conforme con esa

También dijo que el artículo 271-1 del E.T. establecía *“que el valor de los derechos sobre el patrimonio y en consecuencia, los costos y gastos sobre el mismo deben ser declarados por quien los explota económicamente, esto es por la fiduciaria titular de los mismos a quien se lo trasladaron, y el valor patrimonial de los “derechos fiduciarios” por los beneficiarios de acuerdo con su participación en el patrimonio líquido del fideicomiso al final del ejercicio para lo cual el fiduciario debe expedirle anualmente al beneficiario un certificado sobre su valor.”* Que *“En concordancia, el artículo 102 del mismo ordenamiento establece para fines del impuesto de renta, que los ingresos se causan al momento en que se produce el incremento del patrimonio de modo que son incluidos en las declaraciones de los beneficiarios en el año en que se causan a favor de sus (sic) patrimonio”*

Por último, concluyó que *“el valor patrimonial sobre el conjunto de bienes fideicometidos (sic), deben ser declarados por quien tiene la explotación económica de los bienes, es decir, por la fiduciaria y no por el constituyente o beneficiario.”*

RECURSO DE APELACIÓN

El demandante apeló la sentencia y dijo que la interpretación del Tribunal a quo era *“exegética y circunscrita a una parte, por demás mínima, de las normas que regulan los efectos fiscales de la fiducia mercantil”*

Insistió en que si se acudiera a una interpretación sistemática y finalista la conclusión sería diferente.

Señaló que el numeral 2 del artículo 102 del E.T. dice que las utilidades obtenidas en el fideicomiso conservan el carácter de gravables o no gravables y el mismo concepto o condiciones tributarias que tendrían si fueran percibidas directamente por el beneficiario. Que si se repasan las normas del E.T., estas disposiciones no se refieren a “utilidades” gravables o no gravables, sino a “rentas”. Que, en consecuencia, cuando el artículo 102 del E.T. se refiere a “utilidades”, se está refiriendo propiamente a “rentas” y que éstas, en virtud de las disposiciones fiscales, pueden ser negativas, es decir, de pérdida.

Añadió, que así como el numeral 4 del artículo 102 del E.T. consagra, de manera inequívoca, la transparencia plena en materia de fiducia mercantil, de la misma manera debe interpretarse el numeral 2.

Manifestó que el artículo 102 del E.T. reguló de manera integral el régimen tributario de la fiducia mercantil y que resultaba contradictorio interpretar que, para la determinación del impuesto a cargo, para unos eventos se aplicaran las disposiciones generales del tributo y para otras de manera restringida. Dijo que *“Tal interpretación resultaría irracional y discriminatoria.”*

Señaló que si el artículo 271-1 del E.T. consagra que quien tiene la explotación económica de los bienes que conforman el patrimonio autónomo debe declarar los derechos sobre los mismos, no se entendía cómo esa misma persona deba responder impositivamente por los efectos positivos del fideicomiso, pero no pueda compensar los efectos negativos, como lo hace cualquier otro

a través del negocio fiduciario no puede hacer más onerosa la situación fiscal del contribuyente que así lo hace en comparación con quien lo hace en forma directa.”

Reiteró que de conformidad con los antecedentes de la Ley 223 de 1995, el propósito del legislador era evitar distorsiones en la operación de la fiducia mercantil, porque antes de esa ley, *“los negocios manejados a través de patrimonios autónomos no pagaban impuesto de renta sino hasta la terminación del negocio fiduciario convirtiéndose en indeseados “paraísos fiscales””*.

Increpó que la interpretación de la DIAN y la del Tribunal a quo *“crea una distorsión tan indeseable como la que se pretendía prevenir con la Ley 223 de 1995 ya que, un negocio que por su sola celebración está llamado a tener un tratamiento fiscal más oneroso es un negocio muerto o destinado a desaparecer”*

Por otra parte, el demandante dijo que el Tribunal confundió el tratamiento de la fiducia mercantil desde el punto de vista del derecho mercantil y desde el punto de vista fiscal.

Señaló que *“conforme con las normas del Código de Comercio, los bienes que transfiere el fideicomitente salen del patrimonio de este, y aunque la fiduciaria se constituye en su propietario formal, las mismas normas comerciales consagran que tales bienes tampoco ingresan al patrimonio de aquella.”* Que, por tal razón, *“la sociedad fiduciaria si bien actúa como vocero del patrimonio autónomo, no realiza la explotación económica de los bienes que lo conforman en los términos del artículo 263 del Estatuto Tributario.”*

Manifestó que contrario a las inferencias del Tribunal, el propietario real o quien realiza realmente la explotación de los bienes que conforman el patrimonio autónomo es el fideicomitente o beneficiario y que la norma fiscal no hace más que dar plenos efectos tributarios a esa verdad sustancial.

Adujo que las normas fiscales han acogido la tesis de la propiedad real en cabeza del fideicomitente o beneficiario por las siguientes razones:

“- El legislador pudo haber dado al patrimonio autónomo que se constituye en virtud del contrato de fiducia mercantil la condición de contribuyente del impuesto de renta. De hecho, en la legislación fiscal existen entes sin personería jurídica que son contribuyentes de dicho impuesto como es el caso de las sucesiones ilíquidas.

Sin embargo, en el numeral 2º, artículo 102 del Estatuto Tributario se decidió que en virtud del contrato de fiducia quien tiene la condición de propietario real de los bienes fideicomitados, esto es, el fideicomitente o el beneficiario, fuera el contribuyente del impuesto sobre la renta por los ingresos que se obtuvieran en el patrimonio autónomo.

-Solo excepcionalmente se consagra en el numeral 3º, artículo 102 ibídem, que el patrimonio autónomo sea contribuyente del impuesto de renta, y es precisamente, cuando el fideicomitente o beneficiario del negocio fiduciario no puede ser individualizado.

fideicomitente (constituyente), se causará el impuesto sobre la renta o ganancia ocasional en cabeza de éste, con lo cual se confirma que la intención del legislador es gravar al “propietario real” de los bienes fideicomitados y no al propietario formal.

-En el artículo 271-1 del Estatuto Tributario se dice que los derechos sobre el patrimonio autónomo deben ser declarados por el contribuyente que tenga la explotación económica de los respectivos bienes (el fideicomitente o beneficiario) en armonía con el artículo 263 E.T

Por su parte, el artículo 263 E.T. entiende por posesión “el aprovechamiento económico, potencial o real, de cualquier bien en beneficio del contribuyente” lo cual, implica un entendimiento de la propiedad real antes que formal, ya que no sería la confluencia del título y el modo lo que obligará a incluir un bien dentro del patrimonio de un contribuyente sino, el hecho del aprovechamiento económico del mismo que daría la calidad de poseedor para efectos fiscales.”

Con fundamento en lo expuesto concluyó que *“si el fideicomitente es el propietario real de los bienes fideicomitados, si adicionalmente se ve afectado tributariamente por el resultado del mismo, no se encuentra razón para que tal afectación solo sea en cuanto a lo positivo, es la obtención de renta líquida y no en cuanto hace al resultado negativo, es decir cuanto (sic) el patrimonio autónomo arroja una pérdida líquida.”*

Por otra parte, manifestó que coincidía con el Tribunal en cuanto a que el artículo 102 E.T. no contraría los principios de igualdad, equidad y eficiencia, pero insistió en que a lo largo del proceso lo que ha sostenido es que tales principios se vulneran en virtud de la interpretación que de esa norma hizo la DIAN y que confirmó el Tribunal a quo.

Recalcó en que el propósito del legislador era, en aplicación del principio constitucional de eficacia, que el tratamiento fiscal de la fiducia fuera neutro, *“de manera que, por un lado no se convirtiera en un paraíso fiscal, y que por el otro, no se desincentivara este tipo específico de negocio, para lo cual acogió el principio de la transparencia ya explicado”*

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró lo expuesto en el recurso de apelación.

La DIAN reiteró los argumentos de la demanda y puntualizó que se debe aplicar el artículo 27 del C.C. en cuanto prescribe que cuando el sentido de la Ley sea claro, no se puede desatender su tenor literal so pretexto de consultar su espíritu. Que, así mismo, tratándose de las deducciones por concepto de pérdidas, éstas sólo son procedentes cuando expresamente lo señala ley. Que en el caso concreto se demostró que la pérdida en discusión correspondía a la explotación de los bienes por parte de la fiduciaria y que, por eso, sólo podía ser registrada por la misma fiduciaria, y no por el beneficiario de la fiducia. Concluyó que, como quiera que la pérdida no era producto de la propia actividad, gestión o explotación del beneficiario, no era procedente la deducción. Además, porque no se cumplían

asimilarse al de un contrato de fideicomiso, toda vez que éste tiene una finalidad y un tratamiento especial que está regulado por normas especiales, que mientras se encuentren vigentes tienen plena aplicación.

El Ministerio Público rindió concepto y pidió que se confirmara la sentencia de primera instancia.

Dijo que de conformidad con el artículo 102 del E.T. una vez incrementados los bienes del fideicomiso se causan los ingresos que constituyen utilidades para el fideicomiso y para el beneficiario, utilidades que el beneficiario debe registrar en su denuncia rentística.

Que, así mismo, al tenor del artículo 271-1 del E.T. el contribuyente que tiene la explotación económica debe declarar los derechos fiduciarios, porque se presume que es el propietario, en virtud del provecho económico que se reporta en su beneficio.

Que conforme con lo anterior “se puede reunir en una misma persona o entidad la obligación de declarar por las utilidades y por los derechos, por aquellas como “beneficiario” (art. 102) y por estos, como contribuyente que tiene su explotación, esto es, como propietario de quien se presume los aprovecha en su beneficio, en este caso, al recibir utilidades (art. 271-1 conc. 263 E.T.)”

Que, “en ese orden, el artículo 102 regula de manera especial la renta o utilidad surgida del contrato de fiducia mercantil, es decir como un negocio celebrado en particular por un fiduciante que puede ser beneficiario, por la connotación especial que tiene: el constituyente se desprende de los bienes o derechos y otra persona (fiduciario) los administra o enajena a favor de tal beneficiario”.

Dijo que ello significa “que al ser un negocio en particular, pues se celebra con un fiduciario mercantil que por ley se encuentra autorizado para ello, [4] no corresponde a la órbita de la actividad desarrollada por el constituyente o beneficiario pero que, tratándose de un ingreso o utilidad percibida (art. 26 E.T.), está en la obligación de declararla teniendo en cuenta las reglas de dicha norma.”

Concluyó que en la depuración de la renta que ese fiduciante realiza por la actividad que corresponde a su objeto social, no se puede incluir un resultado de pérdida del negocio fiduciario, *“porque no sólo la ley no lo previó, sino que se trata de un negocio “aparte” en cuya liquidación se determinarán las responsabilidades de esa pérdida en cabeza del fiduciario [5]”*

Explicó que si el resultado de la fiducia conlleva una pérdida para el fiduciante (el banco) el beneficiario debe afectar su patrimonio disminuyéndolo, porque parte de ese patrimonio se encuentra representado en los derechos patrimoniales que tenía el patrimonio autónomo.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación de la demandante la Sala debe decidir si se ajustan a derecho los actos administrativos demandados. Concretamente analizará si era procedente que el demandante, en su condición de fideicomitente del patrimonio autónomo “Energía Andina”, llevara como deducción, en la

Para el efecto, analizará si se configuró la vulneración de los artículos 271-1 del E.T., por errónea interpretación y del 102 ibídem, por falta de aplicación y por interpretación errónea. Y, si se vulneraron los principios de equidad e igualdad, previstos en los artículos 363 y 13 de la Carta Política.

Sobre el primer asunto, lo primero que advierte la Sala es que el demandante se contradice cuando alega la vulneración del artículo 102 del E.T., tanto por interpretación errónea, como por falta de aplicación. La interpretación errónea de una norma implica que ésta se aplicó y, por lo tanto, resulta contradictorio alegar, respecto de un mismo precepto normativo las dos modalidades de violación.

En todo caso, en un asunto análogo al que ahora se estudia, esta Sala, mediante sentencia del veintiséis de octubre de 2009¹ aclaró lo referente a la interpretación de los artículos 102 y 271-1 del E.T., sentencia que resulta aplicable al caso concreto. En esa sentencia, la Sala precisó lo siguiente:

“(…) el artículo 102 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 223 de 1995, señala:

ARTICULO 102. CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL. Para la determinación del impuesto sobre la renta en los contratos de fiducia mercantil se observarán las siguientes reglas:

1. Para los fines del impuesto sobre la renta y complementarios, los ingresos originados en los contratos de fiducia mercantil se causan en el momento en que se produce un incremento en el **patrimonio del fideicomiso**, o un incremento en el patrimonio del cedente, cuando se trate de cesiones de derechos sobre dichos contratos. De todas maneras, al final de cada ejercicio gravable deberá efectuarse **una liquidación de las utilidades** obtenidas en el respectivo período por el fideicomiso y **por cada beneficiario**, siguiendo las normas que señala el Capítulo I del Título I de este Libro para los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación.

2. Las utilidades obtenidas en los fideicomisos deberán ser incluidas en las declaraciones de renta de los beneficiarios, en el mismo año gravable en que se causan a favor del patrimonio autónomo, conservando el carácter de gravables o no gravables, y el mismo concepto y condiciones tributarias que tendrían si fueren percibidas directamente por el beneficiario.

3. Cuando el fideicomiso se encuentre sometido a condiciones suspensivas, resolutorias, o a sustituciones, revocatorias u otras circunstancias que no permitan identificar a los beneficiarios de las rentas en el respectivo ejercicio, éstas serán gravadas en cabeza del patrimonio autónomo a la tarifa de las sociedades colombianas. En este caso, el patrimonio autónomo se asimila a una sociedad anónima para los fines del impuesto sobre la renta y complementarios. En los fideicomisos de garantía se entenderá que el beneficiario es siempre el constituyente.

4. Se causará el impuesto sobre la renta o ganancia ocasional en cabeza del constituyente, siempre que los bienes que conforman el patrimonio autónomo o los derechos sobre el mismo se transfieran a personas o entidades diferentes del constituyente. Si la transferencia es a título gratuito, el impuesto se causa en cabeza del beneficiario de los respectivos bienes o derechos. Para estos fines se aplicarán las normas generales sobre la determinación de la renta o la ganancia ocasional, así como las relativas a las donaciones y las previstas en los artículos 90 y 90-1 de este Estatuto.

5. Modificado por el artículo 82 de la Ley 488 de 1998. 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 le asignará un NIT diferente al de la sociedad fiduciaria, que identifique en forma global a todos los fideicomisos que administre.

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

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 generen 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.

6. Las utilidades acumuladas en los fideicomisos, que no hayan sido distribuidas ni abonadas en las cuentas de los correspondientes beneficiarios, deberán ser determinadas por el sistema de causación e incluidas en sus declaraciones de renta. Cuando se den las situaciones contempladas en el numeral 3 de este artículo se procederá de acuerdo con lo allí previsto.

PARAGRAFO. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 23-1 de este Estatuto, el fiduciario deberá practicar retención en la fuente sobre los valores pagados o abonados en cuenta, susceptibles de constituir ingreso tributario para los beneficiarios de los mismos, a las tarifas que correspondan a la naturaleza de los correspondientes ingresos, de acuerdo con las disposiciones vigentes.

acción de cobro, la administración tributaria podrá perseguir los bienes del fideicomiso.”

Por otra parte, el artículo 271-1 del Estatuto Tributario señala:

“El valor patrimonial de los derechos fiduciarios se establecerá de acuerdo con las siguientes reglas:

1. Los derechos sobre el patrimonio deben ser declarados por el contribuyente que tenga la explotación económica de los respectivos bienes, en armonía con lo dispuesto en el artículo 263 de este Estatuto².

2. El valor patrimonial de los derechos fiduciarios, para los respectivos beneficiarios, es el que les corresponda de acuerdo con su participación en el patrimonio líquido del fideicomiso al final del ejercicio o en la fecha de la declaración. Los bienes conservarán para los beneficiarios la condición de movilizados o inmovilizados, monetarios o no monetarios que tengan en el patrimonio autónomo.

PARÁGRAFO. Para los fines de determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, los fiduciarios deberán expedir cada año, a cada uno de los beneficiarios de los fideicomisos a su cargo, un certificado indicando el valor de sus derechos, los rendimientos acumulados hasta el 31 de Diciembre del respectivo ejercicio, aunque no hayan sido liquidados en forma definitiva y los rendimientos del último ejercicio gravable. En caso de que las cifras incorporen ajustes por inflación se deberán hacer las aclaraciones de rigor.”

Conforme al artículo 102 del Estatuto Tributario y teniendo en cuenta las características y particularidad del contrato de fiducia mercantil, la ley estableció unas reglas especiales para efectos del impuesto de renta, en el sentido de señalar quiénes son los responsables del impuesto en diferentes eventos atendiendo a las rentas que éstos producen.

Estableció entonces las siguientes hipótesis:

- Al final de cada ejercicio gravable se debe efectuar una liquidación de las utilidades obtenidas en el respectivo período por el fideicomiso y por cada beneficiario. Estas utilidades deben ser incluidas en las declaraciones de renta de los beneficiarios, en el mismo año gravable en que se causan a favor del patrimonio autónomo conservando el carácter de gravables o no gravables (el Capítulo I del Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario se refiere a los ingresos gravados y no gravados). Para la liquidación de las utilidades se deben seguir las normas contenidas en ese capítulo para los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación, esto es, tener en cuenta los ingresos, los costos y gastos que cumplan los requisitos legales para su procedencia.

- Si los beneficiarios no se pueden identificar porque el fideicomiso se encuentra sometido, entre otras circunstancias, a condiciones suspensivas, resolutorias, o a sustituciones o revocatorias, las rentas deben ser

gravadas en cabeza del patrimonio autónomo a la tarifa de las sociedades colombianas.

- Si los bienes que conforman el patrimonio autónomo o los derechos sobre el mismo se transfieren a personas o entidades diferentes del constituyente, el impuesto sobre la renta o ganancia ocasional se causan en cabeza del constituyente.

- Si la transferencia es a título gratuito, el impuesto se causa en cabeza del beneficiario de los respectivos bienes o derechos.

En estos últimos casos se aplican las normas generales sobre la determinación de la renta o la ganancia ocasional, así como las relativas a las donaciones y las previstas en los artículos 90 y 90-1 de este Estatuto.

De acuerdo con lo anterior, en el presente asunto el beneficiario de los fideicomisos cuyas pérdidas fueron rechazadas por la DIAN, es el mismo Banco demandante. En tal calidad y frente al impuesto de renta tiene la obligación de declarar las utilidades de los negocios fiduciarios que hubiera constituido a su favor, más no las pérdidas que genere el negocio.

En efecto, a juicio de la Sala, la disposición es clara en señalar que lo que interesa para efectos del impuesto de renta en cabeza del beneficiario del fideicomiso es la utilidad que le reporte el negocio fiduciario, no las pérdidas, pues es evidente que tales pérdidas se enjuagarían con otros ingresos diferentes a los generados por el fideicomiso, lo cual no es procedente en materia del impuesto de renta.

Lo anterior, por cuanto, el beneficiario de un contrato de fiducia mercantil es el titular de los réditos que produzcan dichos bienes, el que, en ciertas ocasiones puede ser el mismo fiduciante³.

En el tema fiscal, las pérdidas procedentes están previstas expresamente en las normas tributarias. La jurisprudencia ha clasificado tres categorías de pérdidas fiscales de acuerdo con el ordenamiento tributario, las cuales tienen consecuencias precisas, así⁴:

1. **Las pérdidas operacionales** son las que resultan en el período gravable de los mayores costos y gastos de la actividad productora de renta, frente a los ingresos percibidos en la misma. Estas pérdidas se compensan por regla general con las rentas obtenidas por el contribuyente en los periodos gravables posteriores y están reguladas en el artículo 147 del Estatuto Tributario;

2. **Las pérdidas de capital** son las que se producen sobre activos fijos que sean bienes usados en el negocio o actividad productora de la renta, siempre que hubieren ocurrido por una fuerza mayor durante el año o periodo gravable, según regulación del artículo 148 del Estatuto Tributario, y

Con
cm

Con
Con
cm

Con

3. **La pérdida en la enajenación de activos**, que se presenta cuando se vende un bien que hace parte del activo del contribuyente por un valor inferior a su costo fiscal incluidos los ajustes integrales por inflación, según prescribe el artículo 90 del Estatuto Tributario. Para este fin, deben excluirse del costo fiscal, los ajustes a que se refieren los artículos 73, 90-2 y 868 del Estatuto Tributario. Así mismo, deben atenderse los límites consagrados en los artículos 149 y siguientes del E.T.

En ninguna de las hipótesis anteriores puede entenderse comprendida la pérdida solicitada por el actor, pues no se trata de una pérdida operacional del banco de las que deba tratarse a través de la compensación con las rentas de otros años. Tampoco encuadra la pérdida en el fideicomiso en una pérdida de bien de capital o por la enajenación de un activo.

Además, de ninguna de las normas mencionadas se puede considerar que las pérdidas que ocasiona un negocio fiduciario sean trasladadas al beneficiario o que el beneficiario deba hacer la depuración de la renta gravable o de la pérdida del negocio, por ello, el parágrafo del artículo 271-1 del Estatuto Tributario establece que para los fines de determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, los fiduciarios deberán expedir cada año, a cada uno de los beneficiarios de los fideicomisos a su cargo, un certificado indicando el valor de sus derechos, los rendimientos acumulados hasta el 31 de Diciembre del respectivo ejercicio, aunque no hayan sido liquidados en forma definitiva y los rendimientos del último ejercicio gravable.

A juicio de la Sala, el hecho de que sea una pérdida comercial no implica necesariamente que se trate de una pérdida fiscal. Las pérdidas fiscales son las expresamente previstas en la ley. Los contratos de fiducia que celebró el actor, son negocios que pueden arrojar unas utilidades o unas pérdidas, que para efectos del impuesto de renta del beneficiario tiene relevancia la utilidad más no la pérdida.

Ahora bien, la Sala no comparte la interpretación que hace el actor del término “utilidades” contenido en el artículo 102 del Estatuto Tributario en cuanto señala que debe entenderse como renta, bien sea negativa o positiva.

En primer lugar, el artículo 26 del Estatuto Tributario establece la depuración de la renta líquida, que es la renta gravable en el impuesto de renta. En el caso que se presente renta líquida significa que hay utilidad y es la base gravable del tributo. En el caso de que se presente pérdida, simplemente no será la base gravable del impuesto y se acudirá a otro sistema de determinación de la renta líquida gravable. De manera que cuando una disposición señala que se gravarán tales rentas, se refiere a un valor positivo que será la base gravable a la cual se aplicará la tarifa. Salvo que por disposición legal esa renta no sea gravable. De ahí que el numeral 2 del artículo 102 del Estatuto Tributario advierte que las utilidades conservarán el carácter de gravables o no gravables.

La Sala en sentencia de 27 de octubre de 2005, dictada dentro del

bruta menos las deducciones o gastos necesarios para la producción de la renta. Esa es la misma interpretación que debe darse al artículo 102 del Estatuto Tributario, cuyo su (sic) propósito es gravar las utilidades del fideicomiso en cabeza de los beneficiarios, lo cual significa un resultado positivo del negocio fiduciario. No prospera el cargo de apelación.”

En similar sentido, mediante sentencia del 13 de agosto de 2009⁵, la Sala precisó que *“no existe incompatibilidad entre las normas del Código de Comercio que regulan la fiducia mercantil, y las del Estatuto Tributario respecto del tratamiento que debe dársele a los derechos fiduciarios dentro del patrimonio fiscal del contribuyente, puesto que tanto en el contexto mercantil como en el tributario se entiende que el fiduciante se desprende de la propiedad de unos bienes que van a cumplir una finalidad específica (servir de garantía de obligaciones), a cambio de lo cual se hace titular de unos derechos personales (fiduciarios) sobre un patrimonio autónomo, los que son apreciables en dinero y, por tanto, deben ser reflejados dentro del activo del constituyente.*

Para efectos mercantiles y para los efectos tributarios, no son lo mismo los derechos fiduciarios que los bienes que integran el patrimonio autónomo, y por ello la valoración de unos y otros dentro del patrimonio fiscal tiene reglas diferentes. El valor de los derechos fiduciarios se determina de acuerdo con la participación que tenga el beneficiario dentro del patrimonio líquido del fideicomiso, de acuerdo con el certificado que expida el fiduciario, según dispone el artículo 271-1 del Estatuto Tributario.”

Así mismo, precisó:

“Para efectos tributarios el artículo 263 del Estatuto Tributario define la posesión como el aprovechamiento económico, potencial o real, de cualquier bien en beneficio del contribuyente, y presume que quien aparezca como propietario o usufructuario de un bien, es quien lo aprovecha económicamente en su beneficio.

Contrario a lo alegado por la demandante, no es cierto que el fideicomitente tenga la posesión de los bienes del patrimonio autónomo ni su explotación económica conforme a la definición del artículo 263 del Estatuto Tributario, pues el aprovechamiento económico, potencial y real es del fideicomiso. El fideicomitente es sólo un mero tenedor, ya que, en virtud de la transferencia de la propiedad al patrimonio autónomo, no los puede negociar ni comprometer contrariando el objeto mismo del fideicomiso. El patrimonio autónomo es el que figura como propietario de las acciones, el que también tiene la posesión de dichos bienes, y no el fideicomitente. Aún para figurar en calidad de accionista ante los órganos de dirección de las sociedades emisoras, la actora requiere poder de la fiduciaria (...)”

Conforme con los fallo citados, la Sala reitera que la interpretación sistemática y finalista de los artículos 26, 102, 263 y 271-1 del E.T. indica que el demandante, en su condición de fideicomitente del patrimonio autónomo “Energía Andina”, no podía llevar como deducción, en la declaración del impuesto de renta por el año gravable 2002, la pérdida que registró ese patrimonio autónomo.

En consecuencia, los cargos de la apelación referentes a la vulneración de los artículos 102 y 271-1 del E.T., no prospera.

Ahora bien, en cuanto a la vulneración de los principios de igualdad y de justicia, la Sala precisa que la Corte Constitucional ha considerado que el derecho constitucional de la igualdad, aplicado a asuntos fiscales, debe ser respetado por el legislador al momento de crear nuevas obligaciones tributarias, ya que constituye *“claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura”*⁶.

Así mismo, ha precisado que la igualdad implica el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis, criterio que ha acogido para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias que prevén exenciones que no responden a un criterio objetivo de diferenciación y que, por lo tanto, resultan discriminatorias. Al efecto dijo:

*“[s]i el legislador grava con un impuesto un hecho, acto o negocio, por ser precisamente indicativos de riqueza actual o potencial, no puede dejar de hacerlo ante situaciones semejantes o equiparables, salvo que militen razones poderosas de política fiscal o fines extra-fiscales relevantes, siempre que, en este último caso, los mismos estén al servicio de bienes protegidos por la Constitución o de metas ordenadas por ella. || La Corte no excluye que algunas exenciones o beneficios fiscales tengan una justificación atendible y puedan por lo tanto adoptarse. Lo que se quiere significar es que sólo pueden introducirse como instrumentos dirigidos a configurar materialmente la carga tributaria de manera técnica, justa y equitativa. Por el contrario, cuando la exención o beneficio fiscal, no tiene razón de ser distinta de la mera acepción de personas, ella se presenta contraria a la generalidad del tributo y, frente a los obligados que se encuentran en la misma relación con el hecho imponible, como clara afrenta al principio de igualdad en la carga tributaria. || El deber cívico de contribuir con el erario, con arreglo a la capacidad económica y en los mismos términos fijados por la ley, se predica por igual de las personas que se encuentran en la misma situación contemplada por la norma. (...)”*⁷.

El demandante adujo que la vulneración a los principios de equidad y de igualdad surge de la interpretación que tanto la DIAN como el Tribunal a quo hicieron de los artículos 102 y 271-1 del E.T.

La Sala reitera que la interpretación que hizo el Tribunal a quo, y que confirma la interpretación de la entidad demandada no vulnera los principios de equidad y de igualdad, porque como bien lo precisó la Corte en la sentencia citada, *“(...) El deber cívico de contribuir con el erario, con arreglo a la capacidad económica y en los mismos términos fijados por la ley, se predica por igual de las personas **que se encuentran en la misma situación contemplada por la norma.**”*

En el caso concreto, las reglas de los artículos 102 y 271-1 del E.T. se aplican en igualdad de condiciones a los contribuyentes que, en calidad de fiduciarios,

fideicomitentes o beneficiarios tienen el deber de declarar las utilidades. No prospera el cargo.

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

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia del trece de septiembre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que denegó las súplicas de la demanda.

RECONÓCESE personería para actuar en representación de la DIAN a la Doctora FLORI ELENA FIERRO MANZANO, en los términos del poder que obra en el expediente.

Cópiese, notifíquese, y devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO