

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**



CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., veintiuno (21) de agosto de dos mil catorce (2014)

Referencia: NULIDAD
Radicación: 85001-23-31-000-2011-00020-02 (19248)
Demandante: CLARA LEAL TORRES
Demandado: MUNICIPIO DE YOPAL

Temas: Autonomía tributaria limitada de las entidades territoriales. Sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio –ICA-. Patrimonio autónomo.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, Municipio de Yopal, contra la sentencia del 27 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Casanare, que accedió parcialmente a las pretensiones de nulidad de la demanda.

ANTECEDENTES

1. Acto demandado

La ciudadana Clara Leal Torres, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, solicitó la nulidad del artículo 8º del Acuerdo No. 017 de 2005 y del parágrafo 2º del artículo 54 del Decreto No. 100-24-0002 de 2006,

proferidos por el Concejo Municipal de Yopal y el Alcalde de Yopal, respectivamente, cuyo texto, en su orden, es el siguiente:

“ARTÍCULO 8. *El artículo 54 del Acuerdo 013 de 2004, quedará así:*

ARTÍCULO 54. 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 Municipio de Yopal.*

La calidad de sujeto pasivo no depende de la naturaleza de la persona jurídica, ni de su ánimo de lucro, sino de la realización del hecho generador.

PARÁGRAFO 1º: *Los asociados, administradores, consorciados e integrantes de la unión temporal, según corresponda, responderán solidariamente por las obligaciones tributarias generadas por la actividad desarrollada, cuando no hayan sido satisfechas directamente por entidades obligadas, lo anterior independientemente de las reglas contenidas en el artículo 84 del presente Código de Rentas.*

PARÁGRAFO 2º: *Para los efectos del impuesto de industria y comercio que se originen en relación con actividades radicados o realizados (sic) 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 las 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 3º. *Los profesionales independientes son contribuyentes del impuesto de industria y comercio, y tributarán conforme al régimen en el cual se encuentren inscritos.” (fl. 13-14).*

“ARTÍCULO 54. *Modificado Acuerdo Municipal No. 017 de 2005. –Artículo 8. – SUJETO PASIVO.*

(...)

PARÁGRAFO 2º. Para los efectos del impuesto de industria y comercio que se originen en relación con actividades radicados o realizados (sic) 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 las 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” (fl. 50-51).

Así mismo solicitó que se decretara “la nulidad de los actos administrativos que se hayan expedido con posterioridad al acuerdo 017 de noviembre 30 de 2005 y al decreto numero (sic) 002 de enero 4 de 2006 y que se fundamenten en la norma demandada”.

2. Normas violadas y concepto de violación

Para la demandante, el artículo 8º del Acuerdo No. 017 de 2005, proferido por el Concejo Municipal de Yopal, y el parágrafo 2º del artículo 54 del Decreto No. 100-24-0002 de 2006, expedido por el Alcalde de dicho municipio, son nulos por vulnerar el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, compilado en el Decreto Ley 1333 de 1986, al establecer como sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio a los patrimonios autónomos.

De acuerdo con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, son sujetos pasivos de dicho impuesto, las personas naturales y jurídicas y las sociedades de hecho, que realicen actividades industriales, comerciales o de servicios. No lo son, en consecuencia, los patrimonios autónomos, pues el legislador no previó dicho supuesto.

En ese entendido, concluye, las disposiciones demandadas violan también el principio de legalidad del tributo previsto en el artículo 150, numeral 2 de la Constitución.

En la demanda se cita como precedente aplicable al caso, las sentencias del 13 de noviembre de 2008, radicado 05001-23-31-002006-01626-01 (16642)¹, y del 5 de febrero de 2009, radicación interna 16261², en las que esta Sección sostuvo que como los patrimonios autónomos no son personas naturales ni jurídicas, ni sociedades de hecho, no pueden ser sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio.

¹ Consejero ponente: Héctor J. Romero Díaz.

² Consejera ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia.

3. Oposición

Para el Municipio de Yopal las disposiciones demandadas son legales ya que no gravan con el impuesto de industria y comercio a los patrimonios autónomos, sino que precisan que para el caso de realizarse las actividades gravadas –industriales, comerciales o de servicios- mediante un patrimonio autónomo, es el fideicomitente o titular de los derechos fiduciarios, el sujeto pasivo de dicho tributo, como persona natural o jurídica que es, según sea el caso.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Casanare, mediante sentencia del 27 de octubre de 2011, dispuso:

“1º DECLARAR la nulidad de los siguientes apartes de los actos demandados, expedidos por el Concejo y el alcalde de Yopal, respectivamente:

***Acuerdo 17 de 2005, artículo 8.** El artículo 54 del Acuerdo 013 de 2004, quedará así:*

ARTÍCULO 54. [...]

PARÁGRAFO 2º: Para los efectos del impuesto de industria y comercio que se originen en relación con actividades radicados o realizados (sic) 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 las 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 3º. Los profesionales independientes son contribuyentes del impuesto de industria y comercio, y tributarán conforme al régimen en el cual se encuentren inscritos.

- **Decreto 100.24.0002 de 2006, parágrafo 2º del artículo 54:**

[...] Para los efectos del impuesto de industria y comercio que se originen en relación con actividades radicados o realizados (sic) 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 las 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.

2º. Denegar las demás pretensiones de la demandante.

3º. En firme lo dispuesto, comuníquese al alcalde de Yopal y al presidente del concejo de esta municipalidad, autoridades a las que se remitirá copia auténtica de la sentencia con constancia de ejecutoria. Comuníquese igualmente al Gobernador de Casanare.”

Como razones de su decisión expuso que las disposiciones demandadas sí fijaron como sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio a los patrimonios autónomos, “*pues lo que se desplazó a fideicomitentes y titulares de derechos fiduciarios fue la responsabilidad (substancial) por los impuestos, intereses, sanciones y actualizaciones derivados de las obligaciones tributarias de los bienes o actividades del patrimonio autónomo*”.

Para el *a-quo*, el hecho generador y la materia imponible de las normas locales no fueron las actividades económicas que las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho realizaran mediante los fideicomisos, sino las actividades de los patrimonios autónomos, gravadas por intermedio de los fideicomitentes y titulares de derechos fiduciarios, en cuanto a las obligaciones substanciales y, respecto de las formales y las responsabilidades por omisión, por intermedio de las sociedades fiduciarias, solución que no está acorde con el ordenamiento jurídico.

Como fundamento jurisprudencial citó la sentencia del 5 de febrero de 2009, radicado 25000-23-27-000-2005-00434-01 (16261), Consejera ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia, en la que se concluyó que las sociedades fiduciarias no están obligadas a presentar declaración del impuesto de industria y comercio por los bienes o actividades realizadas mediante patrimonios autónomos.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, el Municipio de Yopal apela la sentencia con el fin de que sea revocada y, en consecuencia, se nieguen las pretensiones de la demanda.

Insiste en que los actos demandados no gravan con el impuesto de industria y comercio a los patrimonios autónomos, sino a los fideicomitentes y titulares de los derechos fiduciarios.

Para el efecto, expone que si bien es cierto que los patrimonios autónomos no son personas naturales ni jurídicas, dicha calidad sí la ostentan las personas que lo constituyen, las que están gravadas con el impuesto de industria y comercio sobre los beneficios que obtienen de las actividades comerciales, industriales y de servicios realizadas mediante el fideicomiso.

Igualmente, alega como motivo de inconformidad el hecho de que se haya declarado la nulidad del parágrafo 3º del artículo 54 del Acuerdo 013 de 2004, ya que no fue objeto de debate en el proceso.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

Las partes no presentaron alegatos de conclusión en el trámite judicial de segunda instancia.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia, excepto por la declaratoria de nulidad del parágrafo 3º del artículo 54 del Acuerdo 013 de 2004, ya que no fue objeto de la demanda ni tiene relación con la controversia planteada.

Respecto al fondo del asunto manifestó que las normas demandadas se refieren a las actividades realizadas mediante patrimonios autónomos constituidos en virtud de la fiducia mercantil. Por tal razón, son las actividades que se desarrollen como consecuencia del contrato de fiducia, las gravadas por el impuesto de industria y comercio, lo que vulnera el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, ya que los patrimonios autónomos no son sujetos pasivos de dicho impuesto.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sección determinar si el artículo 8° del Acuerdo No. 017 de 2005, proferido por el Concejo Municipal de Yopal, y el parágrafo 2° del artículo 54 del Decreto No. 100-24-0002 de 2006, expedido por el Alcalde de dicho municipio, son nulos por vulnerar el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, compilado en el Decreto 1333 de 1986.

Para el efecto, es necesario analizar si las disposiciones demandadas establecen como sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio a los patrimonios autónomos o, como lo sostiene el Municipio de Yopal, lo que se está gravando son las actividades de los fideicomitentes o titulares de los derechos fiduciarios.

2. Sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio. Autonomía limitada de los entes territoriales

2.1.- Por ser la República de Colombia un Estado unitario, dentro del principio de la descentralización administrativa incorporado en nuestra Constitución, el Congreso conserva su primacía tributaria y los Concejos municipales al igual que en la anterior Carta Política, continúan gozando de relativa autonomía tributaria, limitada por los ordenamientos jurídicos de naturaleza superior.

Por eso, tal como lo ha sostenido la Corte Constitucional³, es necesario conciliar el principio de Estado unitario con la autonomía de las entidades territoriales, como una garantía general para los contribuyentes, bajo la idea de que las entidades territoriales no son titulares de la soberanía fiscal por mandato constitucional, en relación con la creación o determinación de los impuestos territoriales. El Congreso es el órgano competente para regular todos o algunos de los elementos del tributo, atendiendo el principio de libre configuración legislativa⁴, los que deberán ser respetados por las normas locales, de acuerdo con la mayor o menor amplitud de la norma nacional.

2.2.- Las normas de la Ley 14 de 1983, que fueron incorporadas al Decreto Ley 1333 de 1986 –Código de Régimen Municipal–, que regulan el impuesto de industria y comercio, son del siguiente tenor:

“ARTÍCULO 195. —El impuesto de industria y comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se 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.”

³Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-517 de 2007.

⁴Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-227 de 2002.

ARTÍCULO 196. —El impuesto de industria y comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior”.

Quiere decir lo anterior que los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio están definidos por norma legal previa y, sólo lo son las **personas naturales, las personas jurídicas y las sociedades de hecho**, sin que puedan los Concejos Municipales, a riesgo de nulidad, establecer otros “*contribuyentes*” que no encajen dentro de los conceptos mencionados.

2.3.- ¿Son, entonces, los patrimonios autónomos personas naturales, jurídicas o sociedad de hecho? La respuesta es negativa por las siguientes razones:

2.3.1.- El patrimonio puede definirse como el conjunto de derechos y obligaciones susceptibles de valoración pecuniaria atribuibles a un sujeto de derecho, persona jurídica o natural.

Son precisamente esas tres nociones – a) derechos y obligaciones, b) tasables económicamente y, c) con un titular, persona natural o jurídica-, las que conforman la noción de patrimonio.

Tal idea permite afirmar que las nociones de patrimonio y personalidad jurídica, como la aptitud para adquirir derechos u obligaciones pecuniarias, se encuentran en una relación de necesidad, en la medida en que ésta, la personalidad, es presupuesto indispensable para que pueda existir aquel.

En otras palabras, de la personalidad jurídica se deriva el atributo del patrimonio, lo que equivale a decir que el patrimonio depende de la existencia de un sujeto de derecho, porque para que existan derechos y obligaciones debe existir un titular, bien como acreedor o deudor, con el fin, precisamente, de facilitar el intercambio negocial propio de una economía de mercado.

2.3.2.- Lo que se acaba de expresar corresponde a la noción de patrimonio que recoge nuestra legislación, reflejada, además, en la normatividad tributaria.

Así lo manifestó esta Sección en sentencia del 25 de septiembre de 1989⁵:

“En segundo lugar, recuerda que para nuestro ordenamiento jurídico, de raigambre latina, los únicos sujetos pasivos son las personas y sólo excepcional o expresamente algunas áreas como la del derecho tributario, han designado a

⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 25 de septiembre de 1989, expediente 0082, Consejero ponente: Jaime Abella Zarate.

otros entes como capaces de contraer obligaciones tributarias y ser titulares de derechos, como las sociedades de hecho, las sucesiones ilíquidas y otras.

En la regulación legal del impuesto de industria y comercio este principio no está desvirtuado ni desconocido, sino al contrario, sobre él está montado el sistema autorizado por la Ley 14 de 1983, como puede observarse en los siguientes apartes: las actividades allí mencionadas como “hechos gravables” están vinculadas al sujeto que las realiza (art. 32) e igualmente la “base” al decir que está constituida por los ingresos brutos, se refiere a los obtenidos por las personas y las sociedades de hecho (art. 33), o sea, las mismas reconocidas como sujetos pasivos”.

2.3.3.- Lo anterior no desconoce la posibilidad de que la ley, como una excepción a la prenda general del patrimonio, permita para ciertos fines especiales la afectación de algunos bienes para i) responder por obligaciones específicas, ii) desarrollar determinadas actividades, ii) atender una finalidad concreta o, iv) dar mayor agilidad a la actividad económica, pero siempre bajo la idea de que ellos tienen un titular, un sujeto jurídico al cual corresponden las obligaciones y derechos que surgen de esa afectación patrimonial, llámese propietario o beneficiario.

A pesar de que la regla general consistente en que a un sujeto de derecho corresponde un patrimonio, tenga su excepción en la figura de los patrimonios separados o autónomos, ello de ninguna manera significa que se les atribuya personalidad jurídica, lo que equivale a decir que será su titular el sujeto jurídico apto para adquirir derechos y contraer obligaciones de carácter pecuniario, dentro de las cuales se encuentran las impositivas o tributarias.

Tal aseveración es mucho más clara si se atiende el contenido de los artículos 1226 y siguientes del Código del Comercio, relativo a la fiducia mercantil, donde es claro que los sujetos llamados a ejercer esa aptitud obligacional son el fideicomitente, el fiduciario o el beneficiario, pero nunca la masa patrimonial afectada a los fines propios de la fiducia.

2.4.- Miradas las cosas desde este punto de vista, los llamados patrimonios autónomos no pueden calificarse como personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho y, por ende, tampoco pueden calificarse como sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, porque la ley no los califica como tales.

Bien podía la ley imponerles obligaciones de carácter tributario, a pesar de no tener personalidad jurídica, como ha sucedido respecto de consorcios, uniones temporales o sociedades de hecho, para citar algunos ejemplos, pero tales asuntos son del resorte del legislador, no de los órganos administrativos de los entes territoriales, dada su relativa autonomía tributaria.

2.5.- En otras palabras, por previsión legal son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio las personas naturales, las personas jurídicas y las sociedades de hecho que realicen el hecho generador de la obligación tributaria, esto es, actividades industriales, comerciales o de servicios.

No le es dable, entonces, a las entidades territoriales, en virtud del principio de legalidad tributaria, constituir como sujetos pasivos del tributo a otro tipo de sujetos o patrimonios no contemplados en la norma.

Por eso, precisamente, se ha sostenido por esta Sección⁶ que los patrimonios autónomos, en vigencia de la Ley 14 de 1983, no son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, ya que no tienen la calidad de personas ni de sociedades de hecho, pues son, como su nombre lo indica, un conjunto de bienes que no están vinculados a un sujeto de derecho.

De manera que, aun cuando en desarrollo del objeto para el cual fueron constituidos, se realicen 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 impuesto.

3. Naturaleza jurídica de los patrimonios autónomos

3.1.- Para hablar de patrimonios autónomos necesariamente hay que referirse al contrato de fiducia mercantil, ya que es en virtud de dicho negocio jurídico que los patrimonios existen y desarrollan las actividades para las que fueron constituidos.

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

Por definición expresa del legislador, la fiducia mercantil supone una transferencia de bienes por parte de un constituyente para que con estos se cumpla una finalidad específica y previamente determinada.

Ese conjunto de bienes transferidos a una fiduciaria es lo que conforma o se denomina **patrimonio autónomo**, pues los bienes i) salen real y jurídicamente del patrimonio del fideicomitente –titular del dominio-, ii) no forman parte de la garantía general de los acreedores del fiduciario, sino que sólo garantizan las obligaciones contraídas en el

⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 13 de noviembre de 2008, Consejero ponente: Héctor J. romero Díaz, Radicado: 05001-23-31-000-2006-01516-01 (16642), sentencia del 15 de mayo de 2014, Consejera ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia, Radicado: 05001-23-31-000-2005-07797-01 (19698).

cumplimiento de la finalidad perseguida y, iii) están afectos al cumplimiento de las finalidades señaladas en el acto constitutivo, tal como lo disponen los artículos 1226 a 1244 del Código de Comercio.

3.2.- Igualmente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 146 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, los bienes fideicomitidos se deben separar del resto del activo de una fiduciaria⁷, con el fin de que ese patrimonio autónomo no se confunda con el del fiduciario, ni con otros patrimonios igualmente constituidos.

En consecuencia, **tampoco es posible confundir las obligaciones tributarias que tiene el fideicomitente, con las que pueda contraer el fiduciario, como consecuencia de la realización de hechos generadores de una obligación tributaria**, pues las normas mercantiles son claras en establecer la diferencia entre los patrimonios del fideicomitente, de la fiduciaria y del fideicomiso⁸.

3.3.- De otro lado, 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 gravar con el impuesto de industria y comercio a los patrimonios autónomos, *“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”*⁹.

4. Análisis del caso concreto

4.1.- Las disposiciones demandadas, que en su contenido son idénticas, prescriben que los fideicomitentes o titulares de los derechos fiduciarios son los responsables del pago del impuesto de industria y comercio por los bienes y las actividades gravadas que realicen los patrimonios autónomos constituidos por fiducia mercantil.

Así mismo, prescriben que la responsabilidad por las sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones formales, la afectación de los recursos del patrimonio al pago de los impuestos y las sanciones de los beneficiarios, se registrará por lo previsto en el artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional.

Dice el texto atacado:

“Para los efectos del impuesto de industria y comercio que se originen en relación con actividades radicados o realizados (sic) a través de patrimonios

⁷ 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”*.

⁸ Cfr. Consejo de Estado, Sentencia del 13 de agosto de 2009, Consejero ponente: William Giraldo Giraldo, Radicación número: 25000-23-27-000-2004-01343-01(16510).

⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 5 de febrero de 2009, Consejera ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia, Radicado: 25000-23-27-000-20005-00434-01 (16261).

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 las 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”.

4.2.- Como puede verse, las disposiciones acusadas **no crearon** un nuevo sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio: los patrimonios autónomos.

Si bien en la sentencia del 5 de febrero de 2009¹⁰, esta Sección confirmó la sentencia que declaró la nulidad de una norma similar a la que se demanda en el presente proceso¹¹, en esta oportunidad la Sala precisa el criterio sostenido en dicha providencia, ya que una lectura contextual de las normas permite concluir que lo que pretende el ente territorial es que la obligación por el pago del impuesto de industria y comercio por las actividades realizadas por los patrimonios autónomos que sean susceptibles de ser gravadas con dicho impuesto, se radique en el fideicomitente o titular de los derechos fiduciarios, por lo que en esas condiciones la norma se ajusta a la legalidad.

En otras palabras, las disposiciones demandadas no gravan al patrimonio autónomo, sino a las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho fideicomitentes o titulares de los derechos fiduciarios, que sí pueden ser sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio en razón de su personalidad jurídica y previsión legal.

4.3.- Así las cosas, de acuerdo con la lectura que la Sección hace de las normas acusadas, será responsable del pago del impuesto de industria y comercio la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho fideicomitente o titular de los derechos fiduciarios en quienes se realice el hecho gravado a través del patrimonio autónomo. No lo será el patrimonio autónomo como tal, pues dicho ente, que no es persona ni sociedad de hecho, no es sujeto pasivo del impuesto.

No es posible afirmar, entonces, que por el hecho de que los patrimonios autónomos no sean sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, las actividades industriales,

¹⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Radicación número: 25000-23-27-000-2005-00434-01(16261), Consejera ponente: Martha Teresa Briceño De Valencia.

¹¹ En aquella oportunidad se demandó el artículo 6 del Acuerdo 105 de 2003 expedido por el Concejo de Bogotá, que disponía: “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 (...)”.

comerciales y de servicios que desarrollan tampoco están gravadas. Sí lo son, pero en cabeza de las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, que son los sujetos pasivos del gravamen.

En esas circunstancias, las disposiciones demandadas no están creando un nuevo contribuyente o sujeto pasivo, razón por la que el cargo formulado no tiene vocación de prosperar.

4.4.- Podría pensarse que radicar las obligaciones tributarias sustanciales y formales en cabeza del fideicomitente o en la fiduciaria, respectivamente, es contrario a derecho. Pero, tal cuestión, no se formuló en la demanda, lo que impide abordar su examen.

Sin embargo, debe anotarse que con la promulgación de la Ley 1430 de 2010 –artículo 54-, son sujetos pasivos de los impuestos territoriales *“las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho, y **aquellas en quienes se realice el hecho gravado, a través de** consorcios, uniones temporales, **patrimonios autónomos** en quienes se figure (sic) el hecho generador del impuesto”*.

Por eso, el párrafo del artículo 54 ibídem, prescribe que *“frente al impuesto a cargo de los patrimonios autónomos los **fideicomitentes y/o beneficiarios**, son responsables por las obligaciones formales y sustanciales del impuesto, en su calidad de sujetos pasivos”*.

4.5.- En ese orden de ideas, tampoco podría concluirse que las disposiciones demandadas sean nulas, toda vez que el fideicomitente puede llegar a ser sujeto pasivo del impuesto si en él se *“configura el hecho gravado”*, conforme lo prevé la Ley 1430.

De allí que deba declararse la validez de la norma local, condicionada a que será el fideicomitente o el titular de los derechos fiduciarios el sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, si en él se configura el hecho gravado y siempre que realice actividades industriales, comerciales o de servicios a través de patrimonios autónomos.

4.6.- De otro lado, se advierte que las normas demandadas radican en cabeza de las sociedades fiduciarias los deberes formales y la responsabilidad de afectar los recursos del patrimonio autónomo al pago de los impuestos y sanciones a cargo de los beneficiarios, según la remisión que se hace al artículo 102 del Estatuto Tributario¹².

¹² Dispone el numeral 5 del artículo 102 del Estatuto Tributario: *“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 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 esta 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

Sin embargo, tal cuestión no puede ser analizada por la Sala, a pesar de que también fue anulada por el *a-quo*, en vista de que en el concepto de violación de la demanda –marco de competencia del juez en virtud del principio de jurisdicción rogada–, no se desarrollaron argumentos encaminados a atacar la legalidad de este aparte, es decir, de la remisión que la norma municipal hace a la regulación del impuesto sobre la renta en los contratos de fiducia mercantil.

4.7.- De acuerdo con lo dicho, la Sección revocará la sentencia impugnada y, en su lugar, se negará la nulidad del parágrafo 2º del artículo 8 del Acuerdo No. 017 de 2005, expedido por el Concejo Municipal de Yopal y del parágrafo 2º del Decreto No. 100.24.0002 de 2005, proferido por el Alcalde de Yopal, bajo el entendido de que será el fideicomitente o el titular de los derechos fiduciarios el sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, si en él se configura el hecho gravado y siempre que realice actividades industriales, comerciales o de servicios a través de patrimonios autónomos.

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

1.- Por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia, se **REVOCA** la sentencia del 27 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Casanare.

2.- En su lugar, se **NIEGA LA NULIDAD** del parágrafo 2º del artículo 8 del Acuerdo No. 017 de 2005, proferido por el Concejo Municipal de Yopal y del parágrafo 2º del Decreto No. 100.24.0002 de 2005, proferido por el Alcalde de Yopal, bajo el entendido de que será el fideicomitente o el titular de los derechos fiduciarios el sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, si en él se configura el hecho gravado y siempre que realice actividades industriales, comerciales o de servicios a través de patrimonios autónomos.

3.- Se **LEVANTA** la medida de suspensión provisional decretada en el proceso.

4.- **DEVUÉLVASE** el expediente al Tribunal de origen.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

mismo, así como de sus correspondientes intereses moratorios y actualización por inflación, cuando sean procedentes.

Quando los recursos del fideicomiso sean insuficientes, los beneficiarios responderán solidariamente por tales impuestos retenciones y sanciones” (subrayas fuera de texto).



La actualidad jurídica en el momento en que ocurre

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA
ACLARACIÓN DE VOTO

Radicación número: 85001-23-31-000-2011-00020-02

Actor: **CLARA LEAL TORRES**

Referencia: Expediente **19248**

Providencia aprobada el 21 de agosto de 2014

Consejero Ponente: Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

Comparto la decisión de la Sala de negar la nulidad del parágrafo 2º del artículo 8 del Acuerdo 017 de 2005, proferido por el Concejo Municipal de Yopal y del parágrafo 2º del Decreto 100.24.0002 de 2005 expedido por el Alcalde de Yopal en *«el entendido de que será el fideicomitente o el titular de los derechos fiduciarios el sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, si en él se configura el hecho gravado y siempre que realice actividades industriales, comerciales o de servicios a través de patrimonios autónomos»*.

Si bien mediante sentencia del 5 de febrero de 2009, Exp. 16261, de la cual fui ponente, la Sala anuló el artículo 6 del Acuerdo 105 de 2003 expedido por el Concejo de Bogotá D.C., cuyo texto es idéntico al que fue objeto de análisis por la Sección en la sentencia objeto de aclaración, considero que la decisión adoptada en esta oportunidad de mantener la legalidad condicionada de la norma acusada, no contradice ni se opone a la sentencia proferida en el expediente 16261, en la medida en que en ambos pronunciamientos se precisó que (i) los patrimonios autónomos no son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio y (ii) que no pueden confundirse las obligaciones tributarias de los fideicomitentes con las que pueda contraer el fiduciario.

Así pues, el condicionamiento previsto en la sentencia lo que hace es darle a las normas el alcance que se ajusta a la legalidad del tributo, esto es, que el sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio no es el patrimonio autónomo sino el titular de los derechos fiduciarios, bien sea persona jurídica, natural o sociedad de hecho, obviamente siempre y cuando realice el hecho gravado con el tributo.

Finalmente, no puede desconocerse que a diferencia de la época para la que se profirió la sentencia del 5 de febrero de 2009, antes indicada, el Legislador no había expedido la Ley 1430 de 2010 que aclaró la situación de las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho que realicen actividades gravadas a través de los patrimonios autónomos.

Con todo respeto,

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA