

**PROBLEMÁTICAS DE ORDEN TRIBUTARIO QUE SE PRESENTAN EN LOS  
NEGOCIOS FIDUCIARIOS Y SU INCIDENCIA PARA EL CONTADOR PÚBLICO**

**LUZ ANGÉLICA SERNA CAMACHO**

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA  
FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA  
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS  
BOGOTÁ  
2015**

**PROBLEMÁTICAS DE ORDEN TRIBUTARIO QUE SE PRESENTAN EN LOS  
NEGOCIOS FIDUCIARIOS Y SU INCIDENCIA PARA EL CONTADOR PÚBLICO**

**LUZ ANGÉLICA SERNA CAMACHO**

**Trabajo de grado para obtener al título de Contadora Pública**

**Asesor: Dr. Paulo Aranguren Riaño**

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA  
FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA  
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS  
BOGOTÁ  
2015**

A mi buen Dios, Padre, Hijo y Espíritu Santo, que siempre me acompañan.

## AGRADECIMIENTOS

La autora expresa sus agradecimientos:

Al Dr. Paulo Aranguren Riaño, Director de este trabajo quien con su vasta experiencia y conocimiento en temas de fiducia ha hecho posible la materialización de este proyecto.

Al Dr. Orlando Corredor Alejo quien a lo largo de estos años de la forma más sutil, me ha enseñado a profesar un cariño y complacencia por el Derecho Tributario.

A los profesores de la Facultad de Contaduría Pública quienes con sus enseñanzas suscitaron en mí la inquietud en los temas objeto de la investigación, principalmente a la Dra. Fabiola Torres Agudelo, Directora de la carrera y al Dr. Braulio Adriano Rodríguez Castro, Director del Departamento de Ciencias Contables, quienes con su apoyo y orientación han motivado mi actuación.

A mi hijo Duvan Alejandro.

A mi familia, por su comprensión en especial a mi madre querida.

A todas las personas quienes con su apoyo y orientación lograron hacer posible este documento.

---

---

## TABLA DE CONTENIDO

ABSTRACT .....	8
INTRODUCCIÓN .....	9
HIPÓTESIS .....	11
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA .....	12
OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	12
Objetivo general .....	12
Objetivos específicos .....	12
JUSTIFICACIÓN .....	13
MARCO CONCEPTUAL .....	16
GLOSARIO.....	18
1. LOS NEGOCIOS FIDUCIARIOS.....	21
1.1. CARACTERÍSTICAS DEL NEGOCIO FIDUCIARIO .....	22
1.2. PRINCIPIOS Y DERECHOS DEL NEGOCIO FIDUCIARIO.....	23
1.3. NEGOCIOS FIDUCIARIOS PROHIBIDOS .....	24
1.4. TIPOS DE NEGOCIOS FIDUCIARIOS .....	24
1.4.1. Fiducia mercantil .....	25
1.4.2. Encargo fiduciario.....	28
2. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS NEGOCIOS FIDUCIARIOS .....	29
2.1. IMPUESTOS NACIONALES .....	29
2.1.1. Fiducia mercantil .....	29
2.1.2. Encargos fiduciarios .....	50
2.2. IMPUESTOS TERRITORIALES.....	52
2.2.1. Impuesto predial .....	54
2.2.2. Impuesto de industria y comercio.....	62
2.2.3. Impuesto de delimitación urbana .....	64
2.2.4. Impuesto de vehículos .....	65
2.2.5. Plusvalía .....	66
2.2.6. Otros tributos territoriales .....	68

---

---

3. PROBLEMÁTICAS QUE SE PRESENTAN Y SU EFECTO EN LA SEGURIDAD TRIBUTARIA E INCIDENCIA PARA EL CONTADOR PÚBLICO .....	72
3.1 DESCRIPCIÓN DE PROBLEMÁTICAS: CASOS PRÁCTICOS.....	72
3.1.1 presentación de las declaraciones de impuesto sobre la renta y el estado de cuenta corriente de la DIAN.....	72
3.1.2. Prohibición para el beneficiario del fideicomiso de registrar las pérdidas generadas en los fideicomisos .....	73
3.1.3. Pérdidas en la enajenación de derechos fiduciarios .....	76
3.1.4. Retención en la fuente a título de renta.....	77
3.1.5. Impuesto sobre las ventas .....	81
3.1.6. Retención en la fuente en los encargos fiduciarios .....	83
3.1.7. Impuesto predial .....	85
3.1.8. Impuesto de delineación urbana.....	88
3.1.9. Determinación y cobro irregular de impuestos territoriales que carecen de soporte legal .....	90
3.2 LA SEGURIDAD TRIBUTARIA Y SU INCIDENCIA PARA EL CONTADOR PÚBLICO .....	94
3.3 LA SEGURIDAD TRIBUTARIA COMO PRINCIPIO DEL DERECHO: SEGURIDAD DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO, SEGURIDAD DE LOS DERECHOS SUSTANCIALES Y DE LOS QUE CONSAGRAN NORMAS PROCEDIMENTALES. ....	96
3.4 LA SEGURIDAD TRIBUTARIA COMO DERECHO ABSOLUTO .....	98
3.5 LA LEGALIDAD COMO MANIFESTACIÓN DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD TRIBUTARIA .....	99
3.6 MECANISMOS DE PROTECCIÓN DE LA SEGURIDAD TRIBUTARIA .....	107
3.6.1 La excepción de inconstitucionalidad.....	109
3.6.2 declaratoria de inexecutable.....	111
4. CAMBIOS NORMATIVOS Y DISPERSIÓN DE NORMAS QUE CONSAGRAN O DEROGAN BENEFICIOS TRIBUTARIOS PARA LAS FIDUCIARIAS: APLICACIÓN RETROACTIVA DE LAS NORMAS, VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO, DECISIONES JUDICIALES Y ADMINISTRATIVAS, INCIDENCIA PARA EL CONTADOR PÚBLICO .....	113

---

---

4.1 LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS EN MATERIA DE FIDUCIA MERCANTIL Y LA SEGURIDAD TRIBUTARIA .....	113
4.1.1 Qué son los beneficios tributarios .....	113
4.2 RETROACTIVIDAD DE LA NORMA TRIBUTARIA .....	117
5. SEGURIDAD TRIBUTARIA DE LOS CONTRIBUYENTES CUANDO SE PRESENTA UN CAMBIO EN LA POSICIÓN ACOGIDA EN LA DOCTRINA TRIBUTARIA: INCIDENCIA PARA EL CONTADOR .....	123
5.1 LOS CONCEPTOS DE LA DIAN .....	123
5.2 OBLIGATORIEDAD Y VIGENCIA DE LOS CONCEPTOS EN MATERIA TRIBUTARIA .....	127
5.2.1. Principio de irretroactividad .....	127
5.2.2. Prevalencia del derecho sustancial .....	128
5.2.3. Obligatoriedad de los conceptos .....	128
CONCLUSIONES .....	132
BIBLIOGRAFÍA .....	134

## **ABSTRACT**

This paper develops the importance and scope of the supra principle called "Security Tax" and formulate the impact it has for CPAs, carrying out their work (i) As heads of the areas of taxation of trusts, (ii) As Secretaries of Finance of local authorities (municipalities) or (iii) As officials of the Tax Administration, responsible for advancing control processes in tax matters.

Under this principle, it is necessary that the professional of Public Accounting has an extensive knowledge of the concepts and definitions of tax, such as retroactive, the primacy of substance over formal, and the enforceability of the rules taxation, among others; without this meaning to be a "legal censor" in tax matters. All this will provide him a critical judgment that will facilitate the understanding of taxes and implementation of the best decisions in the execution of their work.



## INTRODUCCIÓN

Salvo contadas excepciones, los contadores públicos son los encargados de dirigir y gestionar las áreas de impuestos de las empresas, entre ellas, las que tienen por objeto la administración de negocios fiduciarios.

Actualmente el contador público al desempeñar su labor enfrenta un sinnúmero de obstáculos al momento de decidir acerca del tratamiento tributario y contable de las fiducias mercantiles y los encargos fiduciarios, debido a las situaciones de incertidumbre y confusión que se han presentado, en gran medida por las diferentes normas que se han expedido en materia mercantil por legisladores que poco conocen de la forma en que opera en la práctica este instrumento, y también por las equivocadas y, en algunos casos, contradictorias interpretaciones que de las mismas hace la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN- o la Dirección de Impuestos Distritales de Bogotá –DDI- (en sus conceptos) específicamente en sus Oficinas Jurídicas.

A lo largo de la investigación se abordaron estas problemáticas que se presentan a los contadores públicos, con los efectos que puede tener para el debido desenvolvimiento de sus funciones como gestores de las áreas de impuestos.

En la práctica, ante esta situación muchos de los contadores de fiduciarias practicaron lo pedido por la DIAN o por la DDI y otros dejaron de hacerlo, lo que generó una divergencia de posiciones dado el desconocimiento del tema por parte de los profesionales, lo que a su vez llevó a generar conflictos con los clientes y en consecuencia, a la pérdida de negocios potenciales.

Si bien es cierto que los contadores públicos deben conocer las normas fiscales sin que les implique ser “censores jurídicos” en el sentido estricto de la palabra y que están en la libertad de acoger o no los conceptos de la DIAN o de la DDI, es importante que puedan realizar un

juicio crítico acerca de la validez y solidez de los mismos, sin que ello les signifique –reitero– ser un censor jurídico en materia de impuestos.

Estas consideraciones hacen que inminentemente el contador no sepa cómo actuar ante determinadas situaciones que se le presentan en relación con el tratamiento tributario y contable de los negocios fiduciarios, porque no cuenta con elementos suficientes que aumenten el conocimiento e información sobre el tema. Si se le brindan estos elementos, le permitirá un mejor desempeño como profesional y poder estar preparado para generar buenas recomendaciones a los clientes, que favorezcan sus decisiones y muchas de ellas eviten o prevengan sanciones por parte de las administraciones de impuestos, que conllevan erogaciones económicas a cargo de los clientes.

Por consiguiente, durante el desarrollo de la investigación, se busca generar un documento que contenga una descripción del tratamiento tributario y contable de los negocios fiduciarios, su armonización con los recientes conceptos de la DIAN, pero principalmente dar a conocer el efecto e importancia de los mismos en la seguridad que en materia tributaria se le debe dar al contador público para que pueda ejercer su oficio.

De esta manera, este estudio rinda al contador un juicio crítico que le permita analizar los elementos que conduzcan a evitar los contratiempos ya señalados y a tomar decisiones más adecuadas, puesto que contará con un documento que unifica las diferentes problemáticas que se presentan junto con las diferentes posiciones sobre los temas objeto de discusión. Y entrega al contador una serie de planteamientos que le permitan generar propuestas en escenarios - diferentes a los de la empresa donde desarrolla su trabajo- como las siguientes:

Adelantar mesas conjuntas con otros contadores del gremio fiduciario, así como con los legisladores, para generar normas consensuadas y aplicables a la realidad práctica de la operatividad del negocio fiduciario.

- Preparar a los funcionarios de la DIAN y a los funcionarios de las Secretarías de Hacienda de los entes territoriales (incluyendo a los funcionarios de la Dirección Distrital de

Impuestos de Bogotá) para que entiendan la operatividad de los negocios fiduciarios y se eviten procesos de fiscalización innecesarios.

- Invitar a los legisladores a unificar de manera organizada y metodológica las normas que regulan el negocio fiduciario, dada su importancia para el país, toda vez que a través de ellos se movilizan importantes recursos que contribuyen al desarrollo de nuestra economía, mirando los beneficios que su implementación genera.

Visto el entorno de la situación que se plantea, a continuación se describe la organización y la metodología que se sigue a lo largo de la investigación. Al inicio se establece históricamente de dónde se originan los negocios fiduciarios y se unifican e integran las normas y los conceptos que se refieren al tratamiento contable y tributario de los negocios fiduciarios. Se describen las diferentes problemáticas que se presentan para las áreas de impuestos de las sociedades fiduciarias y, posteriormente, se analizan las implicaciones de la seguridad tributaria para el contador público. Por último, se presentan las conclusiones de trabajo junto con el análisis de los elementos que permitan realizar un juicio crítico al contador público.

De igual manera, con la descripción de las problemáticas que se generan en el día a día de la operatividad de un negocio fiduciario, se muestra cómo las actuaciones de la administración tributaria así como la dispersión de las normas tributarias que regulan los negocios tributarios dan cabida e inicio a la *inseguridad tributaria*, todo esto, por la falta de integralidad de las normas y del amplio margen de discrecionalidad con el que interpretan las normas tributarias y las cambiantes posiciones de la DIAN en materia de fiducia mercantil y de encargos fiduciarios.

## **HIPÓTESIS**

La hipótesis que se genera en el proceso de investigación es la siguiente: ¿la falta de conocimiento en el tema objeto de esta investigación por parte de los contadores públicos que

desempeñan su cargo en sociedades fiduciarias, incide en el adecuado o inadecuado manejo de la contabilidad tributaria?

## **PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

¿Cuáles son las problemáticas de orden tributario que se presentan en la operatividad de los negocios fiduciarios y los efectos para el contador público como responsable del área de impuestos, en materia de seguridad tributaria?

¿Qué incidencia tiene la desarmonización de los conceptos y de las normas que tratan el tema tributario y contable en materia de fiducia mercantil?

¿Cuáles son las problemáticas que se presentan para las fiduciarias en materia contable y tributaria?

¿Qué efectos tienen para los administradores de las áreas de impuestos, esto es, para los contadores públicos, esta desarmonización de conceptos y la dispersión de normas en materia fiduciaria?

## **OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN**

### **Objetivo general**

Determinar las herramientas y mecanismos que brinden conocimiento al contador público, para la implementación de un adecuado tratamiento contable y tributario de los negocios fiduciarios en Colombia.

### **Objetivos específicos**

1. Recopilar, unificar y armonizar los elementos que contienen el tratamiento contable y tributario en materia de negocios fiduciarios.
2. Analizar y explicar al lector las problemáticas que se presenta en torno al tema contable tributario, con ocasión de la dispersión de las normas que regulan los negocios fiduciarios en Colombia y la cambiante posición de las administraciones de impuestos en sus conceptos.
3. Clarificar el concepto de seguridad tributaria y el alcance de su aplicación para el contador público respecto de la incidencia que tienen las problemáticas mencionadas en el acápite anterior.
4. Revelar la falencia que se presenta debido a la falta de conocimiento de los contadores públicos como gestores de las áreas de impuestos, frente al tema de impuestos en los negocios fiduciarios y los efectos que esto puede generar en el ejercicio de la profesión.
5. Establecer un juicio crítico frente a la actuación de los funcionarios de la administración de impuestos.
6. Describir alternativas que conlleven a minimizar los riesgos de esta problemática al momento de ejercer nuestra labor como contadores públicos.

## **JUSTIFICACIÓN**

Los contadores públicos siempre tendrán que abordar los temas tributarios; más aún si son los encargados de las áreas de impuestos de las compañías. Por otra parte, en la mayoría de los casos, los funcionarios de las administraciones de impuestos que adelantan los procesos de fiscalización de las fiduciarias son contadores.

Por esto, se hace necesario que cuenten con los conocimientos técnicos para asumir estos asuntos y también advertir las problemáticas inherentes a estos conceptos sobre el cual deben tomar decisiones.

Si se conoce y administra la problemática se tendrá un mejor conocimiento e información, lo que le permitirá un mejor desempeño como profesional y podrá estar preparado para generar recomendaciones adecuadas a los clientes y/o evitar procesos de fiscalización innecesarios, por cuanto eso es lo que realmente se espera del desempeño de un “buen” contador público.

A su vez, este tema toma relevancia si se tiene en cuenta que el negocio fiduciario cada día se torna más funcional y operante en la economía colombiana. Según información suministrada por la Asociación de Fiduciarias, el sistema financiero en conjunto registró un nivel de inversiones de cuatrocientos cuarenta y un billones de pesos (información con corte a febrero de 2013).

Las inversiones del sector fiduciario, incluyendo inversiones propias y de los recursos administrados, ocupan el primer lugar de todo el sistema, con un total de ciento cincuenta y siete billones de pesos, cifra que representa 36% del total.

Por su parte, en el acumulado a febrero de 2013 las sociedades fiduciarias presentaron utilidades por \$60.796.000, además de resaltar que respecto a fondos de inversión, el sector a través de 122 de ellos administra recursos por 40,6 billones de pesos, activos que equivalen a 6% del PIB colombiano, cifra que resulta bastante representativa.

Los negocios fiduciarios presentan el mayor dinamismo registrado en cuanto al número de entidades vinculadas tanto del sector privado como público, el monto de sus operaciones, y especialmente la diversificación de productos y servicios ofrecidos. Este sector dio un giro a los tradicionales sistemas de ahorro, de inversión y de financiación.

Por consiguiente, analizar el tema atinente al tratamiento tributario y contable de las fiducias y su incidencia en la seguridad tributaria para el contador público, resulta un tema de actualidad,

de incidencia en la economía colombiana y adicionalmente generador de nuevos puntos de vista, dados los escasos escritos con los que se cuenta sobre el asunto.

Cabe señalar que este estudio presenta un nuevo enfoque para el contador, invitándolo a que cuente con argumentos suficientes para ejercer un juicio crítico y tomar las mejores decisiones.

Es de precisar que las asignaturas de la carrera que contribuyen son la línea completa de las regulaciones y contabilidades.

Esta investigación se aborda desde dos perspectivas específicas: una teórica, donde se describen los conceptos relacionados con los negocios fiduciarios, y una práctica, donde se identifican las problemáticas que se han venido presentando en materia fiduciaria y se analiza el principio de seguridad tributaria y su incidencia para el contador público.

En la parte teórica se muestran los orígenes del concepto de fiducia mercantil y del encargo fiduciario, así como la descripción de cada tipología de negocio. En la otra parte, se profundiza en las problemáticas de orden tributario y se plantea su íntima relación con el principio de seguridad tributaria para el contador público. Se trata igualmente el principio de seguridad tributaria, explicando su íntima relación con los principios de legalidad e irretroactividad de las normas tributarias; se expone el punto histórico de partida de este principio, ubicándolo en el desarrollo de la época propia del pensamiento revolucionario del siglo XVIII, con la ideología liberal francesa.

Como parte del estudio, se presenta la forma en que se aplica el principio de la seguridad tributaria de los contribuyentes cuando se presentan cambios en las disposiciones normativas que consagran o derogan beneficios tributarios en materia de fiducia mercantil y se expone el tema de cara a la fuerza vinculante de la doctrina tributaria contenida en los conceptos proferidos por la DIAN y la Dirección Distrital de Impuestos y la incidencia para el contador cuando se presentan cambios en las directrices acogidas en dichos conceptos.

Igualmente, se evidencia cómo las actuaciones de la administración tributaria dan cabida e inicio a la “inseguridad tributaria”, por el amplio margen de discrecionalidad con el que interpretan los temas contables y fiscales, lo que conlleva a la vulneración de las normas y de las expectativas que los contribuyentes tienen de su actuar (confianza legítima), para desencadenar finalmente una controversia tributaria que será dirimida en el ámbito judicial, donde se espera una decisión que proteja los intereses de las fiduciarias.

Se espera que este estudio sea de utilidad para quienes desean explorar el interesante campo del Derecho tributario.

## **MARCO CONCEPTUAL**

El presente estudio encuentra su fundamento en la escuela positivista de Arthur Kaufmann, quien ha indicado que para que el Derecho –incluido el Derecho Tributario– sea seguro requiere de positividad. Lo que significa que el Derecho esté “fijado” (a diferencia del Derecho consuetudinario), es decir, que las características de las normas tributarias se determinen de la manera más exacta posible<sup>1</sup> y, en consecuencia se puedan establecer sin arbitrariedad definiciones de carácter tributario.

Ahora bien, el estudio se centra en la escuela positivista pero bajo el entendido de uno de los aportes más significativos de Kaufmann, esto es la definición de “practicabilidad”.

Al respecto precisa este autor que para que el Derecho (para el caso que nos ocupa entiéndase el Derecho Tributario) sea seguro tiene que cumplir con una exigencia más: “que sea practicable”. Debe entenderse por “practicable” algo que puede ser seguido sin dificultad.

Las disposiciones de carácter tributario que regulan los temas fiduciarios han sido promulgadas cumpliendo los procedimientos pertinentes y hacen parte del ordenamiento normativo constando por escrito de manera preestablecida, con lo cual, cumplirían con los

---

<sup>1</sup> Es lo que se ha denominado en la doctrina el cumplimiento del “mandato de determinación”.



planteamientos de la escuela positivista. Sin embargo, algunas de esas normas que están fijadas no se hacen “practicables” porque no responden a una realidad económica de la forma en como operan los negocios fiduciarios y porque en otras ocasiones, los funcionarios de la Administración tergiversan su aplicación dando un alcance diferente al que inicialmente quería dársele.

Tal como se verá a lo largo del estudio, para que los encargados de las áreas de impuestos puedan ejecutar adecuadamente sus labores y tomar las decisiones más adecuadas para la empresa, se debe contar con unas normas establecidas –Derecho positivo- pero con un componente adicional que es el que ofrece la escuela de Arthur Kaufmann, el de la practicabilidad.

Se afirma de antemano que unas normas tributarias por más que estén fijadas (como lo establece la escuela positivista) pero que no se puedan aplicar en la práctica porque no atienden la realidad económica de los negocios fiduciarios, atentan contra la seguridad tributaria y el principio de confianza legítima del contador público al momento de tomar las decisiones en materia de impuestos.

Arthur Kaufmann ha sido uno de los más significativos maestros de la filosofía alemana de la segunda mitad del siglo XX; uno de sus principales aportes consistió en afirmar que “el Derecho –inclúyase dentro de esta expresión el Derecho tributario- no es una realidad estática sino que se consuma en un proceso de concreción respecto de la situación determinada”.

Y es así como surge la pregunta: ¿A qué filosofía se refiere Kaufmann cuando piensa y escribe sobre practicabilidad? ¿Qué relación tiene la practicabilidad definida por este filósofo con las necesidades que debe atender un contador público encargado del área de impuestos de una fiduciaria?

Estos interrogantes deben ser contestados atendiendo la particular situación por la que se encontraba Kaufmann cuando empieza a fundamentar su teoría. Precisa advertir que para la época en que surge este pensamiento, se presentaban tres puntos claves vitales que marcaron

su vida y su obra: la dramática vivencia del terror nazi, su refugio en el estudio y meditaciones filosóficas buscando la fuente originaria de la justicia frente a aquellos que habían sido entrenados para obedecer y llevar a la práctica ciegamente órdenes inhumanas y leyes injustas bajo absurdo argumento de la supuesta superioridad de una raza y un pueblo y el influjo permanente de la filosofía de Radbruch (en la fase de su positivismo moderado). Ante esta situación, Kaufmann evidencia una perfecta “positividad” de normas que contemplaban la definición que para ese entonces cobijaba el entender de “justicia”, pero que en la práctica se hacían totalmente inoperantes porque no atendían a una realidad operante.

Kaufmann comienza sus estudios de Derecho en Heidelberg coincidiendo con la reincorporación a la cátedra de Gustav Radbruch (de la que había sido expulsado por el régimen nazi el 12 de julio de 1933). Es un joven de 22 años, crítico de las injusticias cometidas por el tercer Reich, donde marca su ideología en lo que se denominó: su posicionamiento frontal al Derecho injusto.

Ese es el punto donde Kaufmann se ve abocado a preguntar por el fundamento del Derecho – inclúyanse todas las ramas, entre ellas, el Derecho tributario-, por los criterios de valoración que le permiten distinguir entre Derecho correcto e incorrecto, justo e injusto y hacer notable la crítica al Derecho formalmente válido y sin embargo materialmente injusto.

Y en términos similares es lo que sucede en el caso que se estudia en materia tributaria para las sociedades fiduciarias, toda vez que se cuenta con un derecho que formalmente se considera válido, pero en la práctica es materialmente injusto porque no se puede aplicar o si se aplica, deviene en graves perjuicios y decisiones equivocadas que recaen en los contadores públicos como responsables de las áreas de impuestos.

## **GLOSARIO**

**Encargo fiduciario:** el encargo fiduciario no está definido por ninguna norma, sin embargo se entiende por aquel en el que existe una simple entrega de los bienes a la fiduciaria sin que implique una transferencia de los mismos.

**Fideicomitente:** el fideicomitente o fiduciante es la persona que trasmite la propiedad de un bien al fiduciario para que este con dicho bien cumpla determinada finalidad en beneficio de un tercero o del propio fideicomitente (fideicomisario).

**Fideicomisario:** es la persona en cuyo beneficio se ha instituido el fideicomiso (puede o no existir al momento de la constitución del fideicomiso). El fideicomisario es el destinatario final o natural de los bienes fideicomitados. Normalmente, el beneficiario y el fideicomisario son una misma persona.

**Fiducia mercantil:** 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 este o un tercero llamado beneficiario o fideicomisario.

**Fiduciaria:** es la sociedad constituida como sociedad anónima, que desarrolla la actividad o actividades para las cuales han sido autorizadas las sociedades fiduciarias por expresa disposición legal.

**Negocio fiduciario mercantil:** es un contrato de confianza mediante el cual, una persona llamada fideicomitente, entrega a otra, llamada fiduciario, uno o varios bienes determinados, transfiriendo o no la propiedad de los mismos, con el ánimo de que el fiduciario cumpla una finalidad específica con ellos a favor del propio fideicomitente o de un tercero llamado fideicomisario o beneficiario. Los negocios fiduciarios presentan las siguientes modalidades: encargos fiduciarios, fiducia mercantil, fiducia celebrada con entidades estatales (Circular Básica J. de la Superintendencia Financiera, Título V, capítulo primero 1.1).

Patrimonio autónomo: corresponde a la masa de bienes sometida al régimen que establezca la Ley, independiente del patrimonio de quien los transfirió, esto es, el del fideicomitente. Tiene una finalidad específica respecto a la destinación de los bienes.

### **Marco teórico/histórico/legal**

Bajo la concepción científica indicada en acápites anteriores, enseguida se adelanta el estudio del tema.

## 1. LOS NEGOCIOS FIDUCIARIOS

La fiducia mercantil es un contrato que tuvo su origen en el Derecho romano y en el Derecho inglés (trust anglosajón); utilizada como un instrumento que permitía dar a ciertos bienes un destino específico. Este contrato se basaba en la realización del negocio en actos de confianza; de allí su nombre, puesto que la palabra fiducia significa fe, confianza (Rengifo García 2008).

En efecto, se trata de un contrato de confianza mediante el cual una persona llamada fideicomitente entrega a otra, llamada fiduciario, uno o varios bienes determinados, transfiriendo o no la propiedad de los mismos, con el ánimo de que el fiduciario cumpla una finalidad específica con ellos a favor del propio fideicomitente o de un tercero llamado fideicomisario o beneficiario (Circular Básica Jurídica, Superintendencia Financiera, Título V, Capítulo Primero, numeral 1.1).

En otras palabras, el fideicomiso es una figura compleja que combina un negocio real de transmisión de una cosa o bien (transmisión de la propiedad) y un contrato obligatorio negativo o *pactum fiduciae* (obligación del fiduciario de hacer solo un uso limitado del bien adquirido, para restituirlo luego al transmitente o a un tercero por aquel indicado).

En Colombia encontramos normatividad relacionada con la fiducia así:

En el Código Civil que consagra la propiedad fiduciaria en su libro segundo “De los bienes y de su dominio, posesión y uso” y está específicamente consagrada en el Título VIII, en los artículos 793 a 822. Sin embargo, este fideicomiso es el civil, el cual no es objeto de análisis en esta investigación.

Por otro lado, con marcadas diferencias en relación con la fiducia civil, se expidieron mediante la Ley 45 de 1923, normas que consagraron el encargo de confianza como operación autorizada a los bancos a través de sus secciones fiduciarias.

En 1971 se expidió el Código de Comercio (Título XI, Libro Cuarto), estableciendo la llamada fiducia mercantil, en virtud de la cual con los bienes transferidos en propiedad se conforma un patrimonio autónomo e independiente, afecto a los fines previstos en el acto constitutivo.

La Ley 45 de 1990, mediante la cual se dictaron normas en materia financiera, impulsó la actividad fiduciaria al establecer que solo podía ser desarrollada a través de sociedades anónimas con objeto social exclusivo, previa autorización del Estado; y el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero determina las actividades que pueden realizar las sociedades fiduciarias, manteniendo la figura del encargo.

El Estatuto de la Contratación Administrativa, esto es, la Ley 80 de 1993 consideró una nueva modalidad llamada fiducia pública, que junto con los encargos fiduciarios con entidades estatales han establecido el negocio fiduciario como una figura óptima para operar y conseguir los fines del Estado.

### **1.1. CARACTERÍSTICAS DEL NEGOCIO FIDUCIARIO**

- **Confianza:** por la cual el fideicomitente contrata al fiduciario para que con sus conocimientos profesionales y técnicos gestione la finalidad determinada por aquel. De allí que se establezca que la labor del fiduciario es *intuitio personae*, es decir, en consideración a las propias características de la persona, que en este caso es la fiduciaria.
- Una finalidad que quiere y debe cumplirse. Esta finalidad es primordial y debe estar estipulada de manera clara en el contrato.
- Un gestor profesional, que para el caso es una sociedad fiduciaria que opera los negocios en cumplimiento de las instrucciones impartidas por los fideicomitentes.

- Entrega o transferencia de bienes. Cuando se trata de un encargo fiduciario hay una entrega de bienes y cuando se trata de una fiducia mercantil hay una transferencia propiamente dicha de los mismos.
- Es oneroso, es decir, se cobra una comisión fiduciaria por la gestión que realice la sociedad administradora de los bienes.
- Constitución de un patrimonio autónomo. Los bienes transferidos al fiduciario por el fideicomitente a título de fiducia mercantil constituyen un patrimonio autónomo e independiente, separado del patrimonio de su fideicomitente, afecto a la finalidad del contrato.
- Separación contable y patrimonial absoluta. El fiduciario debe mantener separados patrimonialmente los bienes entregados en encargo fiduciario, o transferidos en fiducia mercantil, del resto de los activos de su propio patrimonio y de los de otros negocios fiduciarios. Por esto, debe llevar cuentas independientes contables de cada uno de sus negocios y de su propio patrimonio.

## **1.2. PRINCIPIOS Y DERECHOS DEL NEGOCIO FIDUCIARIO**

Las partes que celebran un negocio fiduciario adquieren recíprocos derechos y obligaciones que se sustentan en los principios de buena fe, lealtad y equilibrio contractual.

Son derechos del fideicomitente los establecidos en el Artículo 1236 del Código de Comercio:

- (i) los que se hubiere reservado para ejercerlos directamente sobre los bienes fideicomitados;
- (ii) revocar la fiducia, cuando se hubiere reservado esa facultad en el acto constitutivo, pedir la remoción del fiduciario y nombrar el sustituto, cuando a ello haya lugar;
- (iii) obtener la devolución de los bienes al extinguirse el negocio fiduciario, si cosa distinta no se hubiere previsto en el acto de su constitución;
- (iv) exigir rendición de cuentas;
- (v) ejercer la acción de responsabilidad contra el fiduciario y, en general, todos los derechos expresamente estipulados

y que no sean incompatibles con los del fiduciario o del beneficiario, o con la esencia del objeto fiduciario.

Son obligaciones del fideicomitente las consignadas en el contrato fiduciario, tal como las siguientes: (i) suministrar la información requerida por la fiduciaria para conocimiento del cliente y control del lavado de activos; (ii) pagar la remuneración de la sociedad fiduciaria; (iii) salir al saneamiento por los vicios que presenten los bienes transferidos; (iv) pagar los costos y gastos del fideicomiso, así se haya previsto pagarlos con los réditos que generen los bienes fideicomitados, en el evento en que estos no fueren suficientes, puesto que a la fiduciaria le está prohibido asumir gastos con recursos propios.

### **1.3. NEGOCIOS FIDUCIARIOS PROHIBIDOS**

Están prohibidos los siguientes negocios fiduciarios:

- Los negocios fiduciarios que sirvan de instrumento para realizar actos o contratos que no pueda celebrar directamente el fideicomitente de acuerdo con las disposiciones legales (Decreto 2555 de 2010, parágrafo del artículo 2.5.2.1.1).
- Los negocios fiduciarios secretos (Art. 1230 Código de Comercio).
- Aquellos negocios que designen diferentes beneficiarios en forma sucesiva (Art. 1230 Código de Comercio).
- Los encargos y contratos que celebren las sociedades fiduciarias no podrán tener por objeto la asunción por parte de estas de obligaciones de resultado, salvo aquellos casos en que así lo prevea la Ley (Art. 29 numeral 3 EOSF).

### **1.4. TIPOS DE NEGOCIOS FIDUCIARIOS**

Los negocios fiduciarios administrados por las Sociedades Fiduciarias autorizados según las normas vigentes sobre la materia en Colombia son las siguientes:



- Fiducia mercantil
- Encargo fiduciario
- Contrato de fiducia pública (contrato estatal)

#### **1.4.1. Fiducia mercantil**

En la fiducia mercantil, el fideicomitente transfiere uno o más bienes o derechos específicos a la fiduciaria para el cumplimiento de la finalidad prevista en el contrato, en provecho del mismo fideicomitente o de un tercer beneficiario, conformándose con dichos bienes un patrimonio autónomo, (a diferencia del encargo fiduciario que no crea un patrimonio autónomo porque simplemente hay una entrega y no una transferencia de bienes propiamente dicha).

El patrimonio autónomo no es una persona jurídica, pero sí es receptor de derechos y obligaciones derivados de la Ley o de los actos que se realicen en desarrollo del contrato fiduciario, razón por la que adicionalmente debe llevar cuentas contables separadas de su gestión.

La sociedad fiduciaria actúa como vocera y administradora del patrimonio autónomo y tiene la personería en las actuaciones procesales administrativas (autoridades públicas en general) o jurisdiccionales (ante los jueces).

Los bienes que integran el patrimonio autónomo quedan separados de los activos del fiduciario, de los activos de otros negocios fiduciarios y de los propios del fideicomitente.

La legislación mercantil prevé que los bienes no podrán ser perseguidos por los acreedores del fideicomitente, a menos que sus acreencias sean anteriores a la constitución del fideicomiso y se establezca por vía judicial que con la transferencia se produjo un desequilibrio en el patrimonio del fideicomitente que le impide satisfacer las obligaciones contraídas con anterioridad.

---

En la actualidad existen 28<sup>2</sup> sociedades fiduciarias en el país, autorizadas por la Superintendencia Financiera para desarrollar su actividad y ofrecen los siguientes productos fiduciarios, los cuales se encuentran descritos en la Circular de la Superfinanciera así:

1. **Fiducia pública:** negocio fiduciario en el cual interviene una entidad estatal como fideicomitente. La fiducia pública generalmente es un encargo fiduciario toda vez que no conlleva el traspaso de la propiedad, ni la constitución de un patrimonio autónomo, salvo en los casos expresamente señalados en la Ley.

2. **Fiducia de administración:** negocio en virtud del cual el fideicomitente entrega un bien o bienes a la sociedad fiduciaria, con o sin transferencia de la propiedad, para que los administre y desarrolle con ellos la gestión encomendada en el contrato, destinándolos junto con los respectivos rendimientos, si los hubiere, al cumplimiento de la finalidad señalada. Existen varias modalidades de fiducia de administración:

- **Administración y pagos:** su objeto es la administración de sumas de dinero u otros bienes que junto con sus rendimientos (si se llegaren a generar) pueden ser destinados al cumplimiento de las obligaciones que el fideicomitente señale (Circular básica Jurídica de la Superintendencia Financiera. Título V, capítulo I, numeral 8.3.1).
- **Administración de procesos de titularización:** su objeto es la emisión y/o administración de una emisión de valores emanados de un proceso de titularización de activos y bienes. La Sociedad Fiduciaria como vocera del patrimonio autónomo realiza la emisión de los títulos, recauda los fondos provenientes de la colocación de los títulos y se vincula jurídicamente con los inversionistas, conforme a los términos y derechos incorporados en los títulos (Circular básica Jurídica de la Superintendencia Financiera. Título V, Capítulo I, numeral 8.3.2).

3. **Fiducia de inversión:** negocio fiduciario en el cual se consagra como finalidad principal invertir o colocar a cualquier título sumas de dinero, de conformidad con las instrucciones

---

<sup>2</sup> De conformidad con la información suministrada por la Asociación de Fiduciarias con corte a 1 de abril de 2014.

---

establecidas por el fideicomitente en el respectivo contrato. Existen dos tipos de fiducia de inversión:

- **Fideicomisos de inversión con destinación específica:** negocio fiduciario en el cual se consagra como finalidad principal la inversión o colocación a cualquier título de sumas de dinero, de acuerdo con las instrucciones impartidas por el constituyente.
- **Administración de inversiones en carteras colectivas:** negocio fiduciario celebrado con los fondos mutuos de inversión para la administración fiduciaria de sus inversiones (Circular Básica Jurídica de la Superintendencia Financiera. Título V, Capítulo I, numeral 8.3.3).

4. **Fiducia inmobiliaria:** tiene por finalidad la administración de recursos y bienes afectos a un proyecto inmobiliario o a la administración de los recursos asociados al desarrollo y ejecución de dicho proyecto. La fiducia inmobiliaria es una herramienta para los promotores y constructores de los proyectos inmobiliarios, por la confianza que genera para las partes intervinientes, especialmente para los compradores de los inmuebles, por la tranquilidad que brinda que una sociedad fiduciaria participe en la administración de los recursos del proyecto (Circular básica Jurídica de la Superintendencia Financiera. Título V, Capítulo I, numeral 8.2).

Las sociedades fiduciarias han operativizado varias modalidades de fiducia inmobiliaria (Circular Básica Jurídica de la Superintendencia Financiera. Título V, Capítulo I, subnumerales 8.2, 8.2.1, 8.2.2, 8.2.3), así:

- **Fiducia inmobiliaria de preventas:** se encarga de la administración y recaudo de los dineros de la promoción del proyecto inmobiliario que entreguen interesados en el mismo, mientras se cumplen las condiciones necesarias para ser destinados al desarrollo del mismo.
- **Fiducia inmobiliaria de tesorería** (simple caja del proyecto): su finalidad es encomendar a la sociedad fiduciaria la inversión y administración de los recursos destinados a la ejecución del proyecto inmobiliario.
- **Administración de cartera:** tiene como finalidad principal la administración de carteras productivas e improductivas de entidades financieras y/o del sector real.

- 
- **Fiducia inmobiliaria de administración y pagos:** es el negocio fiduciario en virtud del cual, se transfiere un bien inmueble a la sociedad fiduciaria, sin perjuicio de la transferencia o no de otros bienes o recursos, para que administre el proyecto inmobiliario, efectúe los pagos asociados a su desarrollo de acuerdo con las instrucciones señaladas en el acto constitutivo y transfiera las unidades construidas a quienes resulten beneficiarios del respectivo contrato. En desarrollo de este negocio, la sociedad fiduciaria puede asumir la obligación de efectuar la escrituración de las unidades resultantes del proyecto inmobiliario.

#### 1.4.2. Encargo fiduciario

El encargo fiduciario se ha contemplado en el numeral 2.2 del Capítulo I del Título V de la Circular Básica Jurídica de la Superintendencia Financiera, la cual señala que:

(...) Se entiende por negocios fiduciarios tanto los contratos de fiducia mercantil donde hay transferencia de la propiedad, **como los encargos fiduciarios donde existe la mera entrega de los bienes**, éstos últimos también instrumentados con apoyo en las normas relativas al mandato (resaltado propio).

Así las cosas, en virtud de un contrato de encargo fiduciario no hay transferencia de la propiedad y no se constituye un patrimonio autónomo, por lo que los recursos aportados por el fideicomitente en virtud del negocio no salen de su patrimonio y deben ser registrados en su propia contabilidad y no en la de un fideicomiso.

En muchas ocasiones el encargo fiduciario es asimilado a un contrato de mandato, por las particulares similitudes que presenta con dicho instrumento jurídico. Sin embargo, es preciso indicar que se trata de dos figuras jurídicas diferentes y que no se puede predicar de un encargo fiduciario la naturaleza del mandato. Lo que sucede es que de conformidad con la disposición señalada, ante los vacíos normativos, debe acudir a las normas relativas al mandato.

## **2. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS NEGOCIOS FIDUCIARIOS**

### **2.1. IMPUESTOS NACIONALES**

#### **2.1.1. Fiducia mercantil**

##### **2.1.1.1. Impuesto sobre la renta**

###### **2.1.1.1.1. Elementos para la determinación del impuesto**

El Artículo 102 del Estatuto Tributario establece los aspectos que deben tenerse en cuenta para establecer el impuesto sobre la renta en las fiducias mercantiles, así:

...Art. 102. Modificado. L. 223/95, art. 81. Contratos de fiducia mercantil. Para la determinación del impuesto sobre la renta en los contratos de fiducia mercantil se observarán las siguientes reglas:

1. Modificado. L. 1607/2012, art. 127. Los derechos fiduciarios tendrán el costo fiscal y las condiciones tributarias de los bienes o derechos aportados al patrimonio autónomo. Al cierre de cada período gravable los derechos fiduciarios tendrán el tratamiento patrimonial que le corresponda a los bienes de que sea titular el patrimonio autónomo.

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 los resultados obtenidos 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. Modificado. L. 1607/2012, art. 127. Las utilidades o pérdidas 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 o en contra del patrimonio autónomo, conservando el carácter de gravables o no gravables, deducibles o no deducibles, 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. L. 1607/2012, Art. 127. Las sociedades fiduciarias deben cumplir con los deberes formales de los patrimonios autónomos que administren. Para tal fin, se le asignará a las sociedades fiduciarias, aparte del NIT propio, un NIT que identifique en forma global a todos los fideicomisos que administren. El Gobierno Nacional determinará adicionalmente en qué casos los patrimonios autónomos administrados deberán contar con un NIT individual, que se les asignará en consecuencia.

Las sociedades fiduciarias presentarán una sola declaración por los patrimonios autónomos que administren y que no cuenten con un NIT individual.

En estos casos la sociedad fiduciaria tendrá una desagregación de los factores de la declaración atribuible a cada patrimonio autónomo a disposición de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para cuando esta lo solicite. Cuando se decida que uno o varios patrimonios autónomos tengan un NIT independiente del global, la sociedad fiduciaria deberá presentar una declaración independiente por cada patrimonio autónomo con NIT independiente y suministrar la información que sobre los mismos le sea solicitada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

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 3º de este artículo se procederá de acuerdo con lo allí previsto.

Cuando la Ley consagre un beneficio tributario por inversiones, donaciones, adquisiciones, compras, ventas o cualquier otro concepto, la operación que da

lugar al beneficio podrá realizarse directamente o a través de un patrimonio autónomo, o de un fondo de inversión de capital, caso en el cual el beneficiario, fideicomitente o adherente tendrá derecho a disfrutar del beneficio correspondiente.

Par.— 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.

Par. 2º— Adicionado. L. 488/98, Art. 82. Sin perjuicio de las responsabilidades establecidas en este artículo, en la acción de cobro, la administración tributaria podrá perseguir los bienes del fideicomiso (...).

#### **2.1.1.1.2. Pérdidas en la enajenación de derechos fiduciarios**

La reforma contenida en la Ley 1607 de 2012 introdujo cambios importantes para el desenvolvimiento de los negocios fiduciarios.

El artículo 127 de la reforma modificó el artículo 102 del Estatuto Tributario, para indicar que los beneficios tributarios por inversiones, donaciones, adquisiciones, compras, ventas o cualquier otro concepto podrán tomarse directamente o a través de un patrimonio autónomo. Así mismo señaló que si los beneficios se toman través del patrimonio autónomo, el beneficiario, fideicomitente o adherente tendrá derecho a disfrutar del beneficio correspondiente.

Por otra parte, de conformidad con el artículo 53, inciso 2º adicionado por la Ley 1607 de 2012, artículo 128, no son deducibles las pérdidas originadas en la enajenación de derechos fiduciarios cuando el objeto del patrimonio autónomo, o el activo subyacente, esté constituido



---

por acciones o cuotas de interés social o por cualquier otro activo cuya pérdida esté restringida de conformidad con las normas generales.

### **2.1.1.1.3. Valor patrimonial de los derechos fiduciarios**

Para efectos de la declaración del impuesto sobre la renta la sociedad fiduciaria debe emitir una certificación donde establezca el valor patrimonial de los derechos fiduciarios que administra. Este valor antes de la Ley 1706 de 2012 se establecía, para efectos de la declaración de los derechos fiduciarios por el beneficiario, como el valor de la participación en el patrimonio líquido del fideicomiso.

Señalaba la sentencia Consejo de Estado, Rad. 15275 del 13 de septiembre de 2007:

Los derechos fiduciarios constituyen un activo diferente de las acciones, pues estas últimas son inversiones representativas del derecho que se tiene en una sociedad, mientras que los primeros constituyen activos intangibles representativos de la participación que se tiene dentro de un patrimonio autónomo.

Señalaba el artículo 271-1 del Estatuto Tributario:

Art. 271-1. Adicionado. L. 223/95, art. 107. Valor patrimonial de los derechos fiduciarios. 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 estatuto.
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 movilizables o inmóviles, \*(monetarios o no monetarios)\* que tengan en el patrimonio autónomo.

Par. — Modificado. L. 1111/2006, art. 18. Para fines de la 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 de conformidad con las normas vigentes hasta el año gravable 2006, se deberán hacer las aclaraciones de rigor.

Razón por la que el fideicomitente no declaraba dentro de su patrimonio el valor de los bienes transferidos, sino el de los derechos fiduciarios.

Esta situación fue modificada por el régimen introducido con la reforma contenida en la Ley 1607 de 2012, que en su artículo 127 modificó numeral 1 del artículo 102 para establecer que los derechos fiduciarios tendrán el costo fiscal y las condiciones tributarias de los bienes o derechos aportados al patrimonio autónomo. De manera que al cierre de cada período gravable los derechos fiduciarios tendrán el tratamiento patrimonial que le corresponda a los bienes de que sea titular el patrimonio autónomo.

Con dicha situación se acaba la discusión que siempre se presentaba entre lo contable y lo fiscal, puesto que el Decreto 2650 de 1993 indicaba que en la cuenta 1625 “Derechos” se debía registrar para fines contables la transferencia de uno o más bienes que hacía el fiduciante o fideicomitente al fiduciario, por su costo ajustado, de suerte que la entrega en sí misma no genera la realización de utilidades para el constituyente y estas sólo tendrían incidencia en los resultados cuando "realmente" se enajenaran a terceros el bien o bienes objeto del fideicomiso. Con el artículo 127 se reforma esta disposición a fin de precisar que los derechos fiduciarios

tendrán el costo fiscal y las condiciones tributarias de los bienes o derechos aportados al patrimonio autónomo. Al cierre de cada período gravable los derechos fiduciarios tendrán el tratamiento patrimonial que le corresponda a los bienes de que sea titular el patrimonio autónomo.

#### **2.1.1.1.4. Retención en la fuente a título de renta**

Como se mencionó, el artículo 102 del Estatuto Tributario dispone en su numeral 5°, con relación a cada uno de los patrimonios autónomos bajo su responsabilidad, que 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.

Por su parte, el Decreto Reglamentario 700 de 1997, artículo 44 indica:

...Retención en la fuente sobre rendimientos provenientes de fondos y patrimonios autónomos. Las sociedades administradoras de fondos de inversión, de fondos de valores, de fondos comunes y de patrimonios autónomos, **practicarán en todos los casos, la retención en la fuente sobre los rendimientos financieros** que paguen o abonen en cuenta, a los beneficiarios de los mismos, siempre y cuando éstos sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, sujetos a retención en la fuente independientemente de la calidad de autorretenedores que éstos acrediten (resaltado propio).

Igualmente, estarán sujetos a retención en la fuente por parte de la sociedad administradora, los pagos o abonos en cuenta efectuados a los establecimientos de crédito sometidos a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia Bancaria, y a los contribuyentes que pertenezcan al régimen especial, siempre que éstos sean beneficiarios de dichos fondos o patrimonios autónomos.

De manera que por regla general, sobre todos los pagos o abonos en cuenta que se efectúen a través de los fideicomisos, se deberá practicar la retención en la fuente correspondiente. No obstante, más adelante se planteará la problemática que se presenta alrededor de esta obligación.

#### **2.1.1.1.5. Obligación de inscribirse en el RUT**

El Decreto Reglamentario 2460 de 2013, en el artículo 5° señala a los patrimonios autónomos como sujetos de la obligación atinente a la inscripción en el RUT. Establece que deben inscribirse:

- a) Las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementario de ganancias ocasionales, y demás impuestos administrados por la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN;
- b) **Los patrimonios autónomos, en aquellos casos que por disposiciones especiales deban contar con un NIT individual;**
- c) Los inversionistas extranjeros obligados a cumplir deberes formales;
- d) Las sucursales en el país de personas jurídicas o entidades extranjeras;
- e) Las personas naturales que actúan en calidad de representantes legales, mandatarios, delegados, apoderados y representantes en general que deban suscribir declaraciones, presentar información y cumplir otros deberes a nombre del contribuyente, responsable, agente retenedor, declarante, informante o inversionista extranjero, en materia tributaria, aduanera o cambiaria. Así mismo, deben cumplir con esta inscripción los revisores fiscales y contadores, que deban suscribir declaraciones por disposición legal;
- f) Las personas y entidades no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio y las personas naturales y jurídicas del régimen simplificado del impuesto al consumo;

- g) Los responsables del impuesto sobre las ventas pertenecientes a los regímenes común o simplificado;
- h) Las personas o entidades no responsables del impuesto sobre las ventas, que requieran la expedición de NIT cuando por disposiciones especiales estén obligadas a expedir factura, o como consecuencia del desarrollo de una actividad económica no gravada;
- i) Los responsables del impuesto al consumo;
- j) Los responsables del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM;
- k) Los agentes retenedores;
  
- l) Los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros;
- m) Los profesionales de compra y venta de divisas en efectivo y cheques de viajeros;
- n) Los obligados a declarar el ingreso o salida del país de divisas o moneda legal colombiana en efectivo;
- o) La UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, podrá requerir la inscripción de otros sujetos diferentes de los enunciados en los literales anteriores, para efectos del control de las obligaciones sustanciales y formales que administra (...) (resaltado propio).

#### **2.1.1.1.6. Información en medios magnéticos**

Las sociedades fiduciarias deberán informar a la DIAN y a la Dirección Distrital de Impuestos la información relativa a los negocios que administra. Dentro de la información que se debe reportar se encuentra la totalidad de los patrimonios autónomos y/o encargos fiduciarios administrados, con los siguientes datos:

1. La información de los fideicomisos (patrimonios autónomos y encargos fiduciarios) que administran, especificando la identificación, apellidos y nombres o razón social, dirección,

país de residencia o domicilio del fideicomitente o fiduciante y el número de reporte del fideicomiso mediante el cual informa a la Superintendencia Financiera, de la siguiente manera:

- a) Fideicomiso inmobiliario. El valor total de las utilidades causadas en el año gravable y el valor patrimonial de los derechos fiduciarios.
- b) Fideicomiso de administración. El valor total de las utilidades causadas en el año gravable y el valor patrimonial de los derechos fiduciarios.
- c) Fideicomiso de garantía. El valor total de las utilidades causadas en el año gravable y el valor patrimonial de los derechos fiduciarios.
- d) Fideicomiso de inversión. El valor total de las utilidades causadas en el año gravable y el valor patrimonial de los derechos fiduciarios.
- e) Otros fideicomisos. El valor total de las utilidades causadas en el año gravable y el valor patrimonial de los derechos fiduciarios, correspondientes a otros fideicomisos diferentes a los fondos administrados por las sociedades fiduciarias.
- f) Las utilidades pagadas o abonadas en cuenta, cuando el beneficiario es diferente al fideicomitente.

Las utilidades pagadas o abonadas en cuenta a personas o entidades del exterior, deberán ser informadas, indicando número de identificación, apellidos y nombres o razón social, país y dirección. En el número de identificación, deberá informarse el número, código o clave de identificación fiscal tributaria, tal como figura en el registro fiscal del país de residencia o domicilio, en relación con el impuesto a la renta o su similar, sin guiones, puntos o comas.

2. Los ingresos recibidos con cargo al fideicomiso (patrimonios autónomos y encargos fiduciarios).

3. Información de los pagos o abonos en cuenta con recursos del fideicomiso y las retenciones practicadas, identificando al fideicomitente:

En el caso de que haya más de un fideicomitente, se debe identificar el fideicomiso con el número de reporte mediante el cual se informa a la Superintendencia Financiera.

En el caso de los fideicomisos, la obligación de reportar recae en la sociedad fiduciaria. Por lo tanto los fideicomitentes o fiduciantes no deben reportar los pagos efectuados por los fiduciarios.

Los pagos o abonos en cuenta y la retención en la fuente practicada por la sociedad fiduciaria, en virtud de contratos celebrados en desarrollo de convenios de cooperación y asistencia técnica con organismos internacionales, serán reportados por la entidad pública o privada que celebró el convenio.

#### **2.1.1.2. Impuesto sobre las ventas**

Sobre este aspecto debe señalarse que en todos los casos en los que a través del patrimonio autónomo se registre contablemente la operatividad de un negocio que realice el hecho generador de este impuesto, debe facturar el IVA correspondiente y declararlo ante la Administración de Impuestos.

En otras palabras, si es la fiduciaria quien activa la operación del negocio y tiene una unidad de gestión que controle la operatividad del negocio que genere el IVA, debe responder por todas las obligaciones tributarias propias de la actividad, tanto con la obligación formal (presentación de declaraciones) como la obligación sustancial (el pago del impuesto)

#### **2.1.1.3. Impuesto de registro**

Establece la Ley 223 de 1995, en su artículo 226:

Art. 226. **Hecho generador.** Está constituido por la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares y que, de conformidad con las disposiciones legales, deban registrarse en las oficinas de registro de instrumentos públicos o en las cámaras de comercio.

Cuando un acto, contrato o negocio jurídico deba registrarse tanto en la oficina de registro de instrumentos públicos como en la cámara de comercio, el impuesto se generará solamente en la instancia de inscripción en la oficina de registro de instrumentos públicos.

No generan el impuesto aquellos actos o providencias que no incorporan un derecho apreciable pecuniariamente en favor de una o varias personas, cuando por mandato legal deban ser remitidos para su registro por el funcionario competente...

Por su parte el Decreto Reglamentario 650/96 indica:

Art. 7º Contratos de fiducia mercantil. En la inscripción de los contratos de fiducia mercantil y encargo fiduciario sobre muebles o inmuebles, el impuesto se liquidará sobre el valor total de la remuneración o comisión pactada.

Cuando la remuneración al fiduciario se pacte mediante pagos periódicos de plazo determinado o determinable, el impuesto se liquidará sobre el valor total de la remuneración que corresponda al tiempo de duración del contrato. Cuando el contrato sea de término indefinido y la remuneración se pacte en cuotas periódicas, el impuesto se liquidará sobre el valor de las cuotas que correspondan a veinte (20) años.

Cuando la remuneración establecida en el contrato de fiducia mercantil consista en una participación porcentual en el rendimiento del bien entregado en fiducia y no sea posible establecer anticipadamente la cuantía de dicho rendimiento, el rendimiento se calculará, para efectos de la liquidación y pago del impuesto de registro, aplicando al valor del bien el DTF a 31 de diciembre del año anterior, ajustado a la periodicidad pactada.

Cuando el objeto del contrato de fiducia sea el arrendamiento de inmuebles y la remuneración del fiduciario consista en un porcentaje del canon de arrendamiento, y el valor del canon no pueda establecer anticipadamente, dicho canon será, para



---

efectos de la liquidación y pago del impuesto de registro, del uno por ciento (1%) mensual del valor del bien.

Para efectos de lo previsto en los incisos 3° y 4° del presente artículo, el valor total de la remuneración del fiduciario por el tiempo de duración del contrato será certificado por el revisor fiscal de la entidad.

Si en desarrollo del contrato de fiducia mercantil los bienes objeto de la fiducia se transfieren a un tercero, aun en el caso de que sea heredero o legatario del fideicomitente, el impuesto se liquidará sobre el valor de los bienes que se transfieren o entregan. Cuando se trate de inmuebles, se respetará la base gravable mínima establecida en el inciso cuarto del artículo 229 de la Ley 223 de 1995.

#### **2.1.1.4. Gravamen a los movimientos financieros –GMF-**

El gravamen a los movimientos financieros –GMF- es un impuesto nacional instantáneo que se causa por la disposición de recursos.

Son sujetos pasivos del gravamen a los movimientos financieros los usuarios y clientes de las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera o de Economía Solidaria, las entidades vigiladas por estas mismas Superintendencias y el Banco de la República. La tarifa del gravamen a los movimientos financieros es del cuatro por mil (4 x 1.000).

Los movimientos financieros que se presentan en el giro de operación de las sociedades fiduciarias son, entre otros, los siguientes:

1. Transacciones financieras, mediante las cuales se disponga de recursos en cuentas corrientes, cuentas de ahorros (siempre que excedan mensualmente de 350 unidades de valor tributario –UVT-), cuentas de depósito en el Banco de la República en moneda legal o extranjera.
2. Giros de cheques de gerencia. Tratándose de giro de cheques con cargos a los recursos depositados en la cuenta, el gravamen se causará por una sola vez.

3. Débitos a fondos de inversión colectiva (anteriormente carteras colectivas, fondos comunes ordinarios, fondos de valores).

4. Los desembolsos de créditos y los pagos derivados de operaciones de compensación y liquidación de valores, operaciones reporto, simultáneas y transferencia temporal de valores, operaciones de derivados, divisas o en las bolsas de productos agropecuarios u otros *comodities*, incluidas las garantías entregadas por cuenta de participantes realizados a través de sistemas de compensación y liquidación cuyo importe se destine a realizar desembolsos o pagos a terceros, mandatarios o diputados para el cobro y/o el pago a cualquier título por cuenta de los clientes de las entidades vigiladas por la Superintendencias Financiera o Economía Solidaria según el caso, por conceptos tales como nómina, servicios, proveedores, adquisición de bienes o cualquier cumplimiento de obligaciones.

5. También constituye hecho generador los desembolsos de créditos abonados y/o cancelados el mismo día.

6. Tratándose de giros provenientes del exterior, el GMF se causa a cargo del beneficiario de la operación cambiaria cuando el pago se realice en efectivo (superior a 60 UVT), en cheque al que no se le haya impuesto la restricción de “para consignar en cuenta corriente o de ahorros del primer beneficiario”, o cuando el beneficiario de la operación cambiaria disponga de los recursos mediante mecanismos tales como débito a cuenta corriente, de ahorros o contable.

7. La disposición de recursos sobre las cuentas corrientes o de ahorros de titularidad de las sociedades especializadas en depósitos y pagos electrónicos (SEDPES) para el pago a terceros por conceptos tales como nómina, servicios proveedores, adquisición de bienes o cualquier cumplimiento de obligaciones.

Los traslados entre cuentas de inversión (de fondos administrados por las misma fiduciaria) y las transferencias a cuentas de ahorro o corrientes, siempre y cuando sean de un mismo y único titular y de la misma entidad financiera no generan GMF.

En cuanto a las exenciones del gravamen a los movimientos financieros, se encuentran entre otras, las siguientes operaciones:

a. Las cuentas de ahorros, depósitos electrónicos y las tarjetas prepago para los retiros mensuales hasta por 350 UVT, para lo cual el titular de la cuenta, depósito o tarjeta debe indicar por escrito ante el establecimiento de crédito que dicha cuenta o tarjeta será la única beneficiada con la exención. La exención se aplica exclusivamente a una cuenta de ahorros, depósito electrónico o tarjeta prepago por titular y siempre y cuando pertenezca a un único titular.

b. Las transferencias entre cuentas corrientes y/o de ahorros y/o tarjetas prepago nominadas, si éstas se encuentran en la misma entidad bancaria y están a nombre de un mismo y único titular.

c. Los retiros efectuados de las cuentas corrientes abiertas en entidades bancarias vigiladas por la Superintendencia Financiera, que correspondan a recursos de la población reclusa del orden nacional y autorizadas por el Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario –INPEC-, quien será el titular de la cuenta, siempre que no excedan mensualmente de 350 UVT por recluso.

d. La cuenta de ahorro especial para pensionados, la cual está destinada única y exclusivamente para recibir el pago de la mesada pensional.

e. El manejo de recursos públicos que hagan las Tesorerías de las entidades territoriales. La cuenta en la cual se manejen estos recursos deberá estar marcada como exenta, previa solicitud del tesorero municipal.

f. El manejo de recursos provenientes del subsidio familiar de vivienda administrado directamente por las Cajas de Compensación Familiar. La cuenta desde la cual giraran los recursos a los beneficiarios del subsidio podrá estar marcada como exenta del GMF. La

exención en el giro de los recursos opera independientemente de la forma como se debite la cuenta (el pago del subsidio podrá efectuarse por medio de abono en cuenta, cheque, efectivo).

g. Las operaciones que realice la Dirección del Tesoro Nacional, directamente o a través de los “órganos ejecutores” del presupuesto de la Nación o de una entidad territorial. Para tal efecto se deberá marcar como exenta la cuenta en que se efectuarán estas operaciones, previa solicitud por parte de la Dirección del Tesoro Nacional.

h. Los corresponsales bancarios tienen derecho a solicitar la marcación de una sola cuenta como exenta en la cual se manejen las operaciones efectuadas en desarrollo del contrato de corresponsalía.

i. Los notarios tienen derecho a solicitar la marcación de una cuenta única notarial, en la que reciban ingresos de la Notaría y que se destinen para efectuar transferencias a los fondos o cuentas parafiscales del notariado, a la DIAN, a la Superintendencia de Notariado y Registro y a los demás organismos públicos que deban recibir ingresos provenientes de los recaudos que corresponde efectuar a la Notaría.

j. Las propiedades horizontales podrán marcar una sola cuenta como exenta siempre que se constituyan de acuerdo con la Ley 675 de 2001. En la cuenta bancaria marcada como exenta del GMF solo se podrán manejar recursos provenientes de las cuotas de administración. En el evento en que la propiedad horizontal destine algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta, perderán la exención, de modo que no podrá marcar una cuenta como exenta, salvo las propiedades horizontales de uso residencial.

k. Se encuentra exenta la cuenta única que el gerente de campaña abra en un banco para el manejo de los recursos de la Campaña política, siempre y cuando el gerente de campaña efectúe la solicitud de marcación.

l. Los traslados entre inversiones o portafolios constituidos en una sociedad comisionista de bolsa, una sociedad fiduciaria o una sociedad administradora de inversiones, vigilada por la Superintendencia Financiera a favor de un mismo beneficiario. De conformidad con la modificación realizada por el artículo 36 de la Ley 1430 de 2010 al numeral 14 del artículo 879 del Estatuto Tributario, a partir de la vigencia de la ley, los traslados entre inversiones o portafolios que se realicen por parte de una sociedad comisionista de bolsa, una sociedad fiduciaria o una sociedad administradora de inversiones, vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, se encuentran exentos del GMF, siempre y cuando cumplan las siguientes condiciones: (i) Que las inversiones o portafolios se encuentren constituidos en una misma entidad, sea esta una sociedad comisionista de bolsa, sociedad fiduciaria o sociedad administradora de inversión. (ii) Que los traslados entre inversiones o portafolios se efectúen a favor de un mismo beneficiario.

Esta exención se aplica también cuando el traslado se realice entre cuentas de ahorro colectivo o entre estas y cuentas corrientes o de ahorro o entre inversiones que cumplan las siguientes condiciones: (i) Que pertenezcan a un mismo y único titular. (ii) Que estén abiertas en la misma entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia.

m. Los traslados que se realicen entre cuentas de ahorro, cuentas corrientes, CDT y/o tarjetas prepago nominadas, y cuentas abiertas a nombre de una cartera colectiva de la cual sea partícipe o suscriptor el mismo y único titular de la cuenta individual, siempre y cuando estén abiertas en el mismo establecimiento de crédito.

n. Los traslados que se efectúen entre cuentas corrientes y/o de ahorros pertenecientes a fondos mutuos y las cuentas de sus suscriptores o partícipes, abiertas en un mismo establecimiento de crédito, a nombre de un mismo y único titular.

ñ. Los traslados que se efectúen entre cuentas corrientes y/o de ahorros a nombre de un fondo de pensión voluntaria y cuentas corrientes y/o de ahorros a nombre de un partícipe o suscriptor de dicho fondo, siempre y cuando el partícipe o suscriptor sea el mismo y único titular de la

---

cuenta individual en el fondo de pensión y ambas cuentas se encuentren en la misma entidad financiera.

### **2.1.1.5. Impuesto sobre la Renta para la Equidad –CREE-**

En los términos de la Ley 1607 de 2012 y el Decreto 2701 de 2013, el hecho generador del Impuesto sobre la Renta para la Equidad –CREE- es la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o período gravable.

Lo sujetos pasivos son las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, y las sociedades y entidades extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, sobre ingresos de fuente nacional de sucursales y agencias.

La tarifa del CREE fue establecida inicialmente en 8%; no obstante, en el 2015 es de 9%.

Este impuesto se generó con una especial connotación, buscando un nuevo modelo que facilitara la inversión social en aspectos como salud y la sustitución de la parafiscalidad.

Menciono la exposición de motivos (Gaceta del Congreso 829 de 22/11/2012:

(...) De especial relevancia para los objetivos de generación de empleo y la reducción de la desigualdad, se encuentra (...) el nuevo Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE, a través del cual las personas jurídicas con mayores utilidades contribuirán a la financiación de la inversión social en capacitación, salud e infancia; la sustitución parcial de la parafiscalidad para estimular la formalización y creación de empleo (...) el proyecto de ley y la presente ponencia para primer debate plantean básicamente un cambio de la estructura jurídica y económica sobre la cual se sustenta la liquidación de los aportes parafiscales y de seguridad social en Colombia (...) El objetivo principal de la reforma es garantizar el principio de equidad contributiva de los aportes parafiscales (...)

---

No son sujetos pasivos del CREE las entidades sin ánimo de lucro y las sociedades declaradas zonas francas (Zona Franca Permanente Especial. Las personas naturales como quiera que no fueron señaladas por la Ley 1607 de 2012 expresamente como sujetos pasivos, éstas no se encuentran sometidas al impuesto y en consecuencia tampoco al mecanismo de retención a título del mismo.

En relación con el tema fiduciario, se debe tener en cuenta que los patrimonios autónomos serán contribuyentes de este impuesto solamente en los casos en que el patrimonio autónomo se asimile a una sociedad en el impuesto sobre la renta.

Así se mencionó en concepto emitido por la DIAN, 048995 de 2013, en los siguientes términos:

... Sobre el particular le manifestamos que el artículo 20 de la Ley 1607 de 2012 consagra que son sujetos pasivos del impuesto las sociedades, personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios y las sociedades y entidades extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes.

Por su parte el Artículo 21 de la misma ley prescribe que hecho generador del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) lo constituye la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o período gravable, de conformidad con lo establecido en el artículo 22 ibídem.

En tal contexto, si un sujeto pasivo del impuesto CREE, desarrolla por su cuenta actividades comerciales sometidas al impuesto, será gravado respecto de las mismas y procederá sobre estos pagos la práctica de la retención en la fuente a título del mismo.

De otra parte, como se recordará el patrimonio autónomo es el conjunto de bienes que en virtud del contrato de fiducia mercantil se trasladan del patrimonio del fideicomitente, para una finalidad específica; los bienes fideicomitidos son

---

administrados por la Sociedad Fiduciaria y para efectos fiscales se observarán las reglas que consagra el artículo 102 del E.T. sin que, para efectos de este contrato y en el contexto de la pregunta, pueda el constituyente suplir a la sociedad fiduciaria o continuar con la administración de los bienes que ha entregado.

Entonces, si el dinero resultante de las actividades comerciales que desarrolla el constituyente, es depositado a nombre de un patrimonio autónomo constituido por él, respecto de este y para efectos tributarios se aplicará el artículo 102 del Estatuto Tributario, ya citado, siendo la Sociedad Fiduciaria la responsable del cumplimiento de las obligaciones que se deriven del contrato de administración.

Así mismo, para determinar si en relación con los ingresos obtenidos en virtud de la gestión encomendada con los bienes que conforman el patrimonio autónomo, se causa o no el impuesto sobre la renta para la equidad CREE, deberá observarse en primer lugar que el beneficiario sea un sujeto pasivo de este impuesto y que se den los mismos criterios que el artículo 102 ibídem establece para determinar si el ingreso es gravado en cabeza del fiduciario...

2- En segundo lugar pregunta, si un patrimonio autónomo es contribuyente del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, teniendo en cuenta "que no es contribuyente del impuesto sobre la renta".

Como se precisó en la respuesta anterior, el artículo 20 de la Ley 1607 de 2012, consagra que son sujetos pasivos del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE-, las sociedades, personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios y las sociedades y entidades extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes.

Ahora bien, para efectos de determinar la calidad de contribuyentes respecto de las "asimiladas" a sociedades, personas jurídicas, como lo consagra el citado artículo 20 de la Ley 1607 de 2012 es necesario remitirse al tratamiento tributario y en qué casos la ley del impuesto sobre la renta la asimila a ciertos sujetos a personas jurídicas y/o sociedades.

Como quiera que en efecto el patrimonio autónomo es una masa de bienes destinadas a una finalidad específica y como tal no es una persona jurídica sujeto



de derechos y obligaciones, para efectos tributarios, el artículo 102 del Estatuto Tributario regula el tratamiento tributario de estos negocios y las reglas que para la determinación del impuesto sobre la renta en los contratos de fiducia mercantil se deben observar... entonces, solamente en los casos en que el patrimonio autónomo se asimile a una sociedad en el impuesto sobre la renta y complementarios, será contribuyente para efectos del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE, conforme con lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley 1607 de 2012 mencionado.

Lo anterior, sin olvidar que de conformidad con el mencionado artículo 102 del E.T "... 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 los resultados obtenidos 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.

Las utilidades o pérdidas 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 o en contra del patrimonio autónomo, conservando el carácter de gravables o no gravables, deducibles o no deducibles, y el mismo concepto y condiciones tributarias que tendrían si fueren percibidas directamente por el beneficiario."

En consecuencia para efectos del CREE deberá observarse idéntica regla a la vigente para el impuesto sobre la renta de tal suerte que "... el fiduciario deberá practicar retención en la fuente por concepto de impuesto de renta en el momento en que realice un pago o abono en cuenta que constituya incremento en el patrimonio autónomo, es decir, sobre los valores pagados o abonados en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario para los beneficiarios de los mismos, si los beneficiarios del fideicomiso son contribuyentes, de lo contrario no...

3- ¿Se puede considerar como no contribuyente al fideicomitente en razón a que el patrimonio autónomo por él constituido no lo es?

Hemos señalado anteriormente que el patrimonio autónomo es un conjunto de bienes que se transfieren del patrimonio del constituyente con una finalidad específica y que en materia tributaria el artículo 102 regula el tratamiento fiscal de estos negocios de tal suerte que al final del ejercicio gravable "las utilidades o pérdidas 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 o en contra del patrimonio autónomo, conservando el carácter de gravables o no gravables, deducibles o no deducibles, y el mismo concepto y condiciones tributarias que tendrían si fueren percibidas directamente por el beneficiario..."

En tal sentido, el fideicomitente conservará la calidad que se derive de su naturaleza jurídica y tributaria de conformidad, con ella, tanto para el impuesto sobre la renta como para la CREE, sin que sea lógico pensar que la calidad del patrimonio autónomo se traslade al constituyente...

## **2.1.2. Encargos fiduciarios**

### **2.1.2.1. Retención en la fuente en mandato**

En los encargos fiduciarios, la Fiduciaria practicará la retención en la fuente correspondiente. Para ello, deberá actuar con la calidad tributaria que detenta el fideicomitente.

Sea la oportunidad para señalar que el contrato de encargo fiduciario no es un contrato de mandato, pues se trata de dos figuras totalmente diferentes. Lo que sucede es que ante los vacíos normativos, se aplicarán las normas propias del contrato de mandato y es por esto que en materia de impuestos se aplica el Decreto reglamentario 3050 de 1997, que reza de la siguiente manera:

Decreto 3050 de 1997. Art. 29. **Retención en la fuente en mandato.** En los contratos de mandato, incluida la administración delegada el mandatario practicará al momento del pago o abono en cuenta, todas las retenciones del impuesto sobre

las renta, ventas y timbre, establecidas en las normas vigentes, teniendo en cuenta para el efecto la calidad del mandante.

Así mismo, cumplirá todas las obligaciones inherentes al agente retenedor.

Lo dispuesto en este artículo se aplicará sin perjuicio de lo consagrado en el Decreto 700 de 1997 y demás normas concordantes que lo adicionen, modifiquen o sustituyan.

El mandante declarará los ingresos y solicitará los respectivos costos, deducciones, impuestos descontables y retenciones en la fuente, según la información que le suministre el mandatario, el cual deberá identificar en su contabilidad los ingresos recibidos para el mandante y los pagos y retenciones efectuadas por cuenta de este. El mandante practicará la retención en la fuente sobre el valor de los pagos o abonos en cuenta efectuados a favor del mandatario por concepto de honorarios.

#### **2.1.2.2. Facturación en mandato**

En los encargos fiduciarios, la factura debe ser emitida por la sociedad fiduciaria en atención a lo dispuesto en el Decreto Reglamentario 1514 de 1998. Indica la norma en comentario:

Decreto 1514 de 1998. Artículo 3° **Facturación en mandato.** En los contratos de mandato, las facturas deberán ser expedidas en todos los casos por el mandatario.

Si el mandatario adquiere bienes o servicios en cumplimiento del mandato, la factura deberá ser expedida a nombre del mandatario.

Para efectos de soportar los respectivos costos, deducciones o impuestos descontables, o devoluciones a que tenga derecho el mandante, el mandatario deberá expedir al mandante una certificación donde se consigne la cuantía y concepto de estos, la cual debe ser avalada por contador público o revisor fiscal, según las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

En el caso de devoluciones se adjuntará además una copia del contrato de mandato.

---

El mandatario deberá conservar por el término señalado en el estatuto tributario, las facturas y demás documentos comerciales que soporten las operaciones que realizó por orden del mandante.

## 2.2. IMPUESTOS TERRITORIALES

Para el caso de los patrimonios autónomos que desarrollen la operación de sus negocios en municipios, deberán cumplir con las obligaciones que surjan en relación con los impuestos de orden territorial. Estos impuestos serán analizados en el presente acápite.

De manera general, la Ley 1430 de 2010 estableció en su artículo 54 quiénes son considerados como sujetos pasivos de los impuestos territoriales, acabando con la bizantina discusión en la que las fiduciarias señalaban que sus patrimonios autónomos no eran sujetos pasivos de algunos de estos impuestos porque no tenían personas jurídicas ni naturales. Es de recordar que antes de esta disposición se indicaba como sujeto pasivo únicamente a las personas naturales, a las jurídicas y a las sociedades de hecho, dejando por fuera de esta manera los patrimonios autónomos.

Estableció la Ley 1430:

Artículo 54. **Sujetos pasivos de los impuestos territoriales.** Son sujetos pasivos de los impuestos departamentales y municipales, las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho, y aquellas en quienes se realicen el hecho gravado, a través de consorcios, uniones temporales, **patrimonios autónomos** en quienes se figure el hecho generador del impuesto.

En materia de impuesto predial y valorización, igualmente son sujetos pasivos del impuesto los tenedores de inmuebles públicos a título de concesión.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Este texto fue declarado exequible por la Corte Constitucional, mediante sentencia C-822 del 2 de noviembre de 2011, M.P. Mauricio González Cuervo.

Parágrafo. 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.

En los contratos de cuenta de participación el responsable del cumplimiento de la obligación de declarar es el socio gestor; en los consorciados, socios o partícipes de los consorcios, uniones temporales, los será el representante de la forma contractual.

Todo lo anterior, sin perjuicio de la facultad de la administración tributaria respectiva, de señalar agentes de retención frente a tales ingresos (resaltados propios).

Posteriormente, el artículo 177 de la Ley 1606 de 2012 introdujo algunas modificaciones al artículo 54 de la Ley 1430, en los siguientes términos:

Artículo 177. Modifíquese el artículo 54 de la Ley 1430 de 2012, el cual quedará así: Artículo 54. Sujetos pasivos de los impuestos territoriales. Son sujetos pasivos de los impuestos departamentales y municipales, las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho y aquellas en quienes se realicen el hecho gravado a través de consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos en quienes se figure el hecho generador del impuesto.

En materia de impuesto predial y valorización los bienes de uso público y obra de infraestructura continuarán excluidos de tales tributos, excepto las áreas ocupadas por establecimientos mercantiles. Son sujetos pasivos del impuesto predial, los tenedores a título de arrendamiento, uso, usufructo u otra forma de explotación comercial que se haga mediante establecimiento mercantil dentro de las áreas objeto del contrato de concesión correspondientes a puertos aéreos y marítimos.

En este caso la base gravable se determinará así:

a) Para los arrendatarios el valor de la tenencia equivale a un canon de arrendamiento mensual;

b) Para los usuarios o usufructuarios el valor del derecho de uso del área objeto de tales derechos será objeto de valoración pericial;

c) En los demás casos la base gravable será el avalúo que resulte de la proporción de áreas sujetas a explotación, teniendo en cuenta la información de la base catastral.

Parágrafo 1°. La remuneración y explotación de los contratos de concesión para la construcción de obras de infraestructura continuará sujeta a todos los impuestos directos que tengan como hecho generador los ingresos del contratista, incluidos los provenientes del recaudo de ingresos.

Parágrafo 2°. 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.

En los contratos de cuenta de participación el responsable del cumplimiento de la obligación de declarar es el socio gestor; en los consorcios, socios o partícipes de los consorcios, uniones temporales, lo será el representante de la forma contractual.

Todo lo anterior, sin perjuicio de la facultad Tributaria respectiva de señalar agentes de retención frente a tales ingresos.

### **2.2.1. Impuesto predial**

La norma citada, esto es, la Ley 1430 de 2010 en su artículo 60 ha señalado como hecho generador:

Art. 60. Carácter real del impuesto predial unificado. El impuesto predial unificado es un gravamen real que recae sobre los bienes raíces, podrá hacerse efectivo con el respectivo predio independientemente de quien sea su propietario, de tal suerte

que el respectivo municipio podrá perseguir el inmueble sea quien fuere el que lo posea, y a cualquier título que lo haya adquirido.

Esta disposición no tendrá lugar contra el tercero que haya adquirido el inmueble en pública subasta ordenada por el juez, caso en el cual el juez deberá cubrirlos con cargo al producto del remate.

Para autorizar el otorgamiento de escritura pública de actos de transferencia de domicilio sobre inmueble, deberá acreditarse ante el notario que el predio se encuentra al día por concepto de impuesto predial.

Para el caso del autoavalúo, cuando surjan liquidaciones oficiales de revisión con posterioridad a la transferencia del predio, la responsabilidad para el pago de los mayores valores determinados recaen en cabeza del propietario y/o poseedor de la respectiva vigencia fiscal.

Por su parte, el Acuerdo 469 de 2011, aprobado por el Concejo de Bogotá, consagró:

Art. 8°. Sujeto pasivo. Es sujeto pasivo del impuesto predial unificado, el propietario o poseedor de predios ubicados en la jurisdicción de Bogotá Distrito Capital. Responderán solidariamente por el pago del impuesto, el propietario y el poseedor del predio.

De acuerdo con el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, son sujetos pasivos del impuesto predial los tenedores a título de concesión de inmuebles públicos.

Cuando se trate de predios sometidos al régimen de comunidad serán sujetos pasivos del gravamen los respectivos propietarios, cada cual en proporción a su cuota, acción o derecho del bien indiviso.

---

**Cuando se trate de predios vinculados y/o constitutivos de un patrimonio autónomo serán sujetos pasivos del gravamen los respectivos fideicomitentes y/o beneficiarios del respectivo patrimonio.**

Si el dominio del predio estuviere desmembrado por el usufructo, la carga tributaria será satisfecha por el usufructuario (resaltado propio).

A la vez, el artículo 15 de la misma disposición señala:

Obligados a presentar declaración del impuesto predial unificado. Los propietarios, poseedores, usufructuarios, así como los tenedores de bienes públicos entregados en concesión, ubicados en la jurisdicción de Bogotá Distrito Capital, estarán obligados a presentar anualmente y durante el respectivo período, una declaración del impuesto predial unificado por cada predio, sin perjuicio de las exenciones y exclusiones contenidas en las normas vigentes.

En el caso de predios que pertenezcan a varias personas, la presentación de la declaración por una de ellas libera de dicha obligación a las demás, independientemente de la responsabilidad de cada una por el pago del impuesto, intereses y sanciones, en proporción a la cuota, parte o derecho que tengan en la propiedad; cuando el poseedor o poseedores, no ostenten la posesión de la totalidad del predio por el cual deban cumplir con su obligación, declararán este en la proporción de lo que posean. En estos eventos, la calidad de declaración inicial y de corrección se examinará frente a cada declarante.

**Cuando se trate de predios vinculados y/o constitutivos de un patrimonio autónomo, son responsables por las obligaciones formales y sustanciales del impuesto, los fideicomitentes y/o beneficiarios del respectivo patrimonio, en su calidad de sujetos pasivos.**

Par. 1º— No se encuentran obligados a presentar declaración los propietarios o poseedores de predios que cuenten con exención total del impuesto, siempre y cuando registren los predios exentos en el registro de información tributaria, en las condiciones y dentro de los plazos que señale la Administración Tributaria Distrital.



---

Par. 2º— Los propietarios, poseedores o usufructuarios de los predios previstos en el artículo 26 del Decreto 352 de 2002, que se acojan al sistema preferencial del impuesto predial unificado, no deberán presentar declaración del impuesto, y su obligación tributaria se limitará al pago del monto fijado en los recibos oficiales de pago, que prescriba la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá. Estos contribuyentes si lo prefieren, podrán optar por no acogerse al sistema preferencial consagrado en el artículo 26 del Decreto 352 de 2002, caso en el cual deberán autoevaluar de conformidad con la normativa general vigente del impuesto predial unificado (resaltado propio).

En cuanto a las categorías de los predios y las tarifas del Impuesto Predial, el Acuerdo 105 de 2003 indicó:

Art. 1º— Categorías tarifarias del impuesto predial unificado. Se aplicarán las siguientes definiciones de categorías de predios para el impuesto predial unificado, adecuadas a la estructura del plan de ordenamiento territorial.

1. Predios residenciales. Son predios residenciales los destinados exclusivamente a la vivienda habitual de las personas.
2. Predios comerciales. Son predios comerciales aquellos en los que se ofrecen, transan o almacenan bienes y servicios.
3. Predios financieros. Son predios financieros aquellos donde funcionan establecimientos de crédito, sociedades de servicios financieros, sociedades de capitalización, entidades aseguradoras e intermediarios de seguros y reaseguros, conforme con lo establecido en el capítulo I del estatuto orgánico del sistema financiero.
4. Predios industriales. Son predios industriales aquellos donde se desarrollan actividades de producción, fabricación, preparación, recuperación, reproducción, ensamblaje, construcción, transformación, tratamiento y manipulación de materias primas para producir bienes o productos materiales. Incluye los predios donde se desarrolle actividad agrícola, pecuaria, forestal y agroindustrial.

5. Depósitos y parqueaderos. Se entiende por depósito aquellas construcciones diseñadas o adecuadas para el almacenamiento de mercancías o materiales hasta de 30 metros cuadrados de construcción. Se entiende por parqueadero para efectos del presente acuerdo aquellos predios utilizados para el estacionamiento de vehículos. Para ambos casos no clasificarán aquí los inmuebles en que se desarrollen las actividades antes mencionadas con fines comerciales o de prestación de servicios y que no sean accesorios a un predio principal.

6. Predios dotacionales. Se incluyen los predios que en el plan de ordenamiento territorial hayan sido definidos como equipamientos colectivos de tipo educativo, cultural, salud, bienestar social y culto; equipamientos deportivos y recreativos como estadios, coliseos, plazas de toros, clubes campestres, polideportivos, canchas múltiples y dotaciones deportivas al aire libre, parques de propiedad y uso público; equipamientos urbanos básicos tipo seguridad ciudadana, defensa y justicia, abastecimiento de alimentos como mataderos, frigoríficos, centrales de abastos y plazas de mercado, recintos feriales, cementerios y servicios funerarios, servicios de administración pública, servicios públicos y de transporte. Para el suelo rural incluye los predios que en el plan de ordenamiento territorial hayan sido definidos como dotacionales administrativos, de seguridad, de salud y asistencia, de culto y educación y de gran escala incluyendo los predios de carácter recreativo.

7. Predios urbanizables no urbanizados. Son predios pertenecientes al suelo urbano que pueden ser desarrollados urbanísticamente y que no han adelantado un proceso de urbanización.

8. Predios urbanizados no edificados. Son predios en los cuales se culminó el proceso de urbanización y que no han adelantado un proceso de construcción o edificación.

9. Pequeña propiedad rural destinada a la producción agropecuaria. Son predios pertenecientes a la pequeña propiedad rural los ubicados en los sectores rurales del Distrito, destinados a la agricultura o ganadería y que, por razón de su tamaño y el uso de su suelo, solo sirven para producir a niveles de subsistencia. En ningún caso califican dentro de esta categoría los predios de uso recreativo.

10. Predios no urbanizables. Son aquellos predios que por su localización no pueden ser urbanizados tales como los ubicados por debajo de la cota de la ronda de río o por encima de la cota de servicios.

Par. 1º— Los predios que hagan parte del suelo de expansión se acogerán a las clasificaciones del suelo rural hasta tanto culminen los planes parciales que los incluyan en el suelo urbano.

Par. 2º— Entiéndase por predio no edificado al que encuadre en cualquiera de los siguientes supuestos:

a. Al predio urbano que se encuentre improductivo, es decir, cuando encontrándose en suelo urbano no esté adecuado para tal uso (para ser utilizado con fines habitacionales, comerciales, de prestación de servicios, industriales, dotacionales o cuyas áreas constituyan jardines ornamentales o se aprovechen en la realización de actividades recreativas o deportivas).

b. Al predio urbano cuyas construcciones o edificaciones tengan un área inferior al 20% al área del terreno y un avalúo catastral en el que su valor sea inferior al veinticinco por ciento (25%) del valor del terreno<sup>4</sup>.

Se exceptúan de la presente definición, los inmuebles que se ubiquen en suelo de protección, las áreas verdes y espacios abiertos de uso público, y los estacionamientos públicos debidamente autorizados y en operación.

Teniendo estas tipologías o categorías de predios, se cuenta con las siguientes tarifas en la ciudad de Bogotá (tabla 1)<sup>5</sup>.

**Tabla 1. Tarifas del impuesto predial en Bogotá**

**Predios residenciales urbanos y rurales**

<b>Categorías de predios</b>	<b>Tarifa</b>	<b>por</b>	<b>Menos</b>
------------------------------	---------------	------------	--------------

<sup>4</sup> Declarado nulo el literal b) del presente artículo por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en Sentencia 2004-00848 de marzo 18 de 2010, magistrado ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>5</sup> Respecto a las tarifas del impuesto predial de los entes territoriales, se deberá acudir a los acuerdos emitidos por el Concejo en cada municipio.

	mil	
<b>Residenciales urbanos estratos 1, 2 y 3</b>		
Predios residenciales estratos 1 y 2 con avalúo catastral entre \$6.400.000 y \$42.500.000	2,0	\$0
Con base gravable inferior o igual a \$22.500.000	4,0	\$0
Con base gravable superior a \$22.500.000	6,0	\$45.000
<b>Residenciales urbanos estrato 4</b>		
Con base gravable inferior o igual a \$53.700.000	6,0	\$0
Con base gravable superior a \$53.700.000	7,5	\$81.000
<b>Residenciales urbanos estratos 5 y 6</b>		
Con base gravable inferior o igual a \$142.400.000	7,0	\$0
Con base gravable superior a \$142.400.000	9,5	\$356.000
<b>Residenciales rurales</b>		
Con base gravable inferior o igual a \$18.000.000	4,0	\$0
Con base gravable superior a \$18.000.000	7,0	\$54.000

**Predios no residenciales**

Categorías de predios	Tarifa por mil	Menos
<b>Comerciales en suelo rural o urbano</b>		
Comerciales con base gravable inferior o igual a \$50.000.000	8,0	\$0
Comerciales con base gravable superior a \$50.000.000	9,5	\$75.000
Financieros	15,0	\$0
<b>Industriales en suelo rural o urbano</b>		
Industriales bajo impacto	8,5	\$0
Industriales medio impacto	9,0	\$0
Industriales	10,0	\$0
<b>Predios rotacionales</b>		
De propiedad de particulares	6,5	\$0

De propiedad de entes públicos	5,0	\$0
Depósitos y parqueaderos		
Depósitos y parqueaderos con base gravable inferior o igual a \$2.400.000	5,0	\$0
Depósitos y parqueaderos con base gravable superior a \$2.400.000	8,0	\$7.000
Predios urbanizables no urbanizados y urbanizados no edificados		
Predios urbanizables no urbanizados y urbanizados no edificados con base gravable inferior o igual a \$15.000.000	12,0	\$0
Predios urbanizables no urbanizados y urbanizados no edificados con base gravable superior a \$15.000.000	33,0	\$315.000
<b>Predios no urbanizables</b>		
No urbanizables	4,0	\$0
<b>Pequeña propiedad rural destinada a la producción agropecuaria</b>		
Predios de pequeña propiedad rural destinada a la producción agropecuaria	4,0	\$0
<b>Predios rurales</b>		
Predios rurales	10,0	\$0

En relación con las tarifas del impuesto predial, es menester indicar que la Ley 1450 de 2011 (Plan Nacional de Desarrollo), al establecer límites en las tarifas aplicables a la base gravable, estableció el esquema mostrado en la tabla 2, atendiendo el trato diferencial y progresivo.

**Tabla 2. Límites de las tarifas del impuesto predial impuesta por Plan Nacional de Desarrollo**

Tarifa mínima del 1 x 1000	Sector urbano con destinación económica habitacional	Estrato 1	Valor comercial de la propiedad sea inferior a 135 SMLMV
		Estrato 2	

	Sector rural con destinación económica agropecuaria		
		Estrato 3	

Tarifa mínima del 5 x 1000 a 16 x 1000	Sector urbano con destinación económica habitacional	Estratos diferentes a 1, 2 y 3	Valor comercial de la propiedad sea superior a 135 SMLMV
	Sector rural con destinación económica agropecuaria		

Según el Plan Nacional de Desarrollo plasmado en la referida ley, es de observar que deben existir criterios de **diferenciación y progresividad**, en especial con los estratos más bajos, es decir, en la determinación de tarifas más bajas para este sector socioeconómico

Por otra parte, en relación con el cobro del impuesto predial, debe decirse que las Administraciones de Impuestos Municipales están facultadas a cobrar “el valor con destino a la CAR”, de conformidad con el artículo 1º del Decreto 1339 de 1994, el cual estableció dos formas autorizadas para fijarlo, bien sea como sobretasa, bien sea como un porcentaje sobre el valor del impuesto predial cobrado (tabla 3).

**Tabla 3. Cobro con destino a la CAR**

Tipo	Tarifa - %	Recae
Sobretasa	1,5 x 1000 a 2,5 x 1000	Avalúo catastral
Porcentaje	15% a 25,9%	Total del recaudo por concepto de impuesto predial

### 2.2.2. Impuesto de industria y comercio

---

Al respecto el Acuerdo 469 de 2011 estableció la responsabilidad de este impuesto en cabeza de los fideicomitentes y/o beneficiarios de los patrimonios autónomos. Indica:

Art. 6° Actividades gravadas con industria y comercio a través de patrimonios autónomos. Cuando el hecho generador del impuesto de industria y comercio se realice a través de patrimonios autónomos, serán sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio derivado de las actividades desarrolladas por el patrimonio autónomo, los fideicomitentes y/o beneficiarios de los mismos, según corresponda.

... Art. 21. Declaración del impuesto de industria y comercio por consorcios, uniones temporales y a través de patrimonios autónomos. **Frente a las actividades gravadas desarrolladas por los patrimonios autónomos están obligados a presentar declaración de industria y comercio, los fideicomitentes y/o beneficiarios, de los mismos, conjuntamente con las demás actividades que a título propio desarrollen.**

Tratándose de operaciones gravadas con el impuesto de industria y comercio desarrolladas a través de consorcios y uniones temporales, la presentación de la declaración corresponde al consorcio o unión temporal a través del representante legal respectivo; frente a actividades gravadas desarrolladas a través de contratos de cuentas en participación, la presentación de la declaración de industria y comercio está a cargo del socio gestor... (resaltado propio).

A su vez, el Acuerdo 469 de 2011 les otorgó la calidad de agentes de retención del impuesto de industria y comercio a las Fiduciarias, en los siguientes términos:

Art. 23. Nuevos agentes de retención del impuesto de industria y comercio. **Las sociedades fiduciarias frente a los ingresos gravados obtenidos por el patrimonio** autónomo y quienes sean designados grandes contribuyentes del impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital... (Resaltado propio).

Con base en las normas transcritas, la Administración Distrital ha indicado en concepto 1190 de mayo 22 de 2009, que las sociedades fiduciarias al final de cada ejercicio gravable deberán efectuar una liquidación de las utilidades obtenidas en el respectivo período por el fideicomiso y por cada beneficiario, teniendo en cuenta que la 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 donde se parte del supuesto de que el fideicomitente, en un contrato de fiducia mercantil sujeto o no a condición, deberá cumplir con las obligaciones tributarias sustancial y formal de declarar y pagar el impuesto de industria y comercio en el período sexto de la respectiva vigencia fiscal, determinando el impuesto que corresponda respecto de los ingresos efectivamente recibidos, de la sociedad fiduciaria o abonados en cuenta por él como beneficiario o por un tercero que haya designado en tal calidad.

### **2.2.3. Impuesto de delimitación urbana**

El hecho generador del impuesto de delimitación urbana lo constituye la ejecución de obras o construcciones a las cuales se les haya expedido y notificado licencia de construcción y sus modificaciones, en sus modalidades de obra nueva, ampliación, adecuación, modificación, restauración, reforzamiento estructural, demolición y cerramiento de nuevos edificios, en el Distrito Capital de Bogotá, previstas en el artículo 7º del Decreto Nacional 564 de 2006, o en el que haga sus veces.

Son sujetos pasivos del impuesto de delimitación urbana los titulares de las licencias de construcción.

La base gravable para la liquidación del impuesto de delimitación urbana en el Distrito Capital es el monto total del presupuesto de obra o construcción.

Se entiende por "monto total del presupuesto de obra o construcción" el valor ejecutado de la obra, es decir, aquel que resulte al realizar la construcción, ampliación, modificación o



adecuación de obras o construcciones, dentro del término de la vigencia de la licencia, incluida su prórroga.

En el caso de reconocimiento de construcciones en el Distrito Capital, la base gravable será el resultado de multiplicar el valor de los metros construidos por el valor del metro cuadrado que fije la entidad distrital de planeación para el respectivo período objeto del acto de reconocimiento.

La tarifa del impuesto de delineación urbana es de 3%, salvo el causado sobre el pago realizado a título de anticipo, el cual se liquidará a la tarifa de 2,6%.

Para los actos de reconocimiento de la existencia de edificaciones en el Distrito Capital de Bogotá, de soluciones exclusivamente habitacionales desarrolladas en los estratos 1 y 2, la tarifa aplicable es de 1% y para los demás actos de reconocimiento la tarifa es de 2,6%.

Los contribuyentes del impuesto de delineación urbana en el Distrito Capital de Bogotá deberán presentar y pagar la declaración del impuesto dentro del mes siguiente a la finalización de la obra o al último pago o abono en cuenta de los costos y gastos imputables a la misma o al vencimiento del término de la licencia incluida su prórroga, lo que ocurra primero, conforme a la base gravable.

La declaración del impuesto de delineación urbana se tendrá por no presentada cuando no contenga la constancia de pago del total de los valores correspondientes a impuestos, sanciones e intereses por mora que se hubieren causado al momento de la presentación de la declaración, descontado el anticipo.

#### **2.2.4. Impuesto de vehículos**

El Acuerdo 469 de 2011 se encargó de contemplar un artículo específico para el impuesto de vehículos que estuvieran vinculados a los patrimonios autónomos:

---

---

**Art. 10.- Impuesto de vehículos automotores de patrimonios autónomos.**

Cuando se trate de vehículos automotores vinculados y/o constitutivos de un patrimonio autónomo serán sujetos pasivos del gravamen los fideicomitentes y/o beneficiarios del respectivo patrimonio, quienes adicionalmente presentarán la respectiva declaración tributaria.

### **2.2.5. Plusvalía**

Estarán obligados al pago de la participación en plusvalías derivadas de la acción urbanística del Distrito Capital, los propietarios o poseedores de los inmuebles respecto de los cuales se configure el hecho generador.

Responderán solidariamente por el pago de la participación en la plusvalía el poseedor y el propietario del predio.

Constituyen hechos generadores de la participación en la plusvalía derivada de la acción urbanística de Bogotá, Distrito Capital, las autorizaciones específicas ya sea a destinar el inmueble a un uso más rentable, o bien a incrementar el aprovechamiento del suelo permitiendo una mayor área edificada (de acuerdo con lo que se estatuya formalmente en el plan de ordenamiento territorial o en los instrumentos que lo desarrollen), en los siguientes casos:

1. La incorporación de suelo rural a suelo de expansión urbana.
2. El establecimiento o modificación del régimen o la zonificación de usos del suelo.
3. La autorización de un mayor aprovechamiento del suelo en edificación, bien sea elevando el índice de ocupación o el índice de construcción, o ambos a la vez.

---

4. Cuando se ejecuten obras públicas consideradas de "macroproyectos de infraestructura" previstas en el plan de ordenamiento territorial y/o en los instrumentos que lo desarrollen, y no se haya utilizado para su financiación la contribución de valorización.

El pago de la participación en plusvalía será exigible al momento en que ocurra uno de los siguientes eventos:

1. Expedición de la licencia de urbanismo o construcción que autoriza a destinar el inmueble a un uso más rentable o a incrementar el aprovechamiento del suelo permitiendo una mayor área edificada o en el momento en que sean expedidos a favor del propietario o poseedor certificados representativos de derechos de construcción con ocasión de la expedición de un plan parcial, en el cual se hayan adoptado los mecanismos de distribución equitativa de cargas y beneficios y se hayan asignado o autorizado de manera específica aprovechamientos urbanísticos a los propietarios partícipes del plan parcial.

2. En los actos que impliquen la transferencia del dominio sobre el inmueble objeto de plusvalía donde se configuren los hechos generadores 1 y 3 del artículo 74 de la Ley 388 de 1997.

Se excluye del pago de la participación en plusvalía los eventos en los cuales la transferencia de dominio se origine por procesos de sucesión por causa de muerte, liquidaciones de sociedad conyugal, prescripción adquisitiva del dominio y cesión anticipada obligatoria a favor del distrito.

El pago de la participación en plusvalía se acreditará ante la autoridad competente para la expedición de la licencia o ante el notario según corresponda, conforme a la liquidación que para el efecto expida la Dirección Distrital de Impuestos al contribuyente.

En los proyectos de renovación urbana en estratos 1 y 2, en los cuales opere el reajuste de tierras o la integración inmobiliaria según lo dispuesto en el artículo 46 de la Ley 388 de 1997,

para los propietarios iniciales que conserven la titularidad de sus derechos en el proyecto, la participación en plusvalía se hará exigible con la expedición de la respectiva licencia.

## **2.2.6. Otros tributos territoriales**

### **2.2.6.1. Degüello de ganado menor**

El impuesto de degüello, que consiste en el pago de una tarifa determinada, por cada res sacrificada para el consumo<sup>6</sup>. Entiéndase ganado menor: caprino, porcino y demás especies menores.

### **2.2.6.2. Degüello de ganado mayor**

Consiste en el pago de una tarifa determinada, por cada res sacrificada para el consumo<sup>7</sup>. Entiéndase ganado mayor: bovino, equino y bufalino.

### **2.2.6.3. Estampilla pro cultura**

En lo que atañe a la estampilla pro cultura, hay que mencionar que fue creada por la Ley 397 de 1997, cuyo artículo 38 facultó a las asambleas departamentales y concejos municipales para crear una estampilla pro cultura, cuyos recursos serán administrados por el respectivo ente territorial al que le corresponda el fomento y estímulo de la cultura, con destino a proyectos que estén conformes con los planes nacionales y locales de cultura. Posteriormente la Ley 666 del 2001 adicionó 5 numerales al artículo 38 de la Ley 397 de 1997, determinando expresamente la destinación de la estampilla y le da facultades al ente territorial para administrar los recursos acordes con los planes nacionales y locales de cultura.

---

<sup>6</sup> Corte Constitucional, sentencia c -080 del 29 de febrero de 1996. Doctor Fabio Morón Díaz.

<sup>7</sup> Corte Constitucional, sentencia c -080 del 29 de febrero de 1996. Doctor Fabio Morón Díaz.

---

---

#### **2.2.6.4. Estampilla pro dotación y funcionamiento de los centros de bienestar del anciano, instituciones y Centros Vida de la tercera edad**

Esta estampilla fue creada por la Ley 687 de 2001, en la que se autorizó a los municipios no solo para efectuar su recaudo, sino también para establecer sus elementos; dicha ley fue modificada por la Ley 1276 de 2009, con la cual se cambió tanto la denominación de la estampilla como su destinación, beneficiarios, distribución, monto mínimo a recaudar, responsabilidad en la ejecución de los programas y administración. En este orden de ideas, a partir de la vigencia de esta última, la estampilla “pro dotación y funcionamiento de los centros de bienestar del anciano, instituciones y Centros Vida para la tercera edad” ahora se denomina “estampilla para el bienestar del adulto mayor”. A su vez, se dispuso que esta estampilla puede cobrarse por departamentos, distritos y municipios de todas las categorías por lo que se debe tener como recurso de obligatorio recaudo para contribuir a la construcción, instalación, adecuación, dotación, funcionamiento y desarrollo de programas de prevención y promoción de los centros de bienestar del anciano y Centros Vida para la tercera edad, en cada una de sus respectivas entidades territoriales.

La Ley 1276 de 2009 estableció un monto mínimo de 2% a recaudar por este concepto, correspondiente a un porcentaje sobre todos los contratos suscritos por la entidad territorial y sus adiciones.

En cuanto a la destinación del recaudo de estos recursos por esta estampilla, indicó que sería el siguiente:

- a. Como mínimo, 70% se destina para la financiación de los Centros Vida, de acuerdo con las definiciones de la mencionada ley;
- b. El 30% restante, a la dotación y funcionamiento de los centros de bienestar del anciano, sin perjuicio de los recursos adicionales que puedan gestionarse a través del sector privado y la cooperación internacional.

c. por otra parte el recaudo de la estampilla de cada administración departamental se distribuirá en los distritos y municipios de su jurisdicción en proporción directa al número de adultos mayores de los niveles I y II del Sisbén que se atiendan en los Centros Vida y en los centros de bienestar del anciano en los entes distritales o municipales.

#### **2.2.6.5. Impuesto de espectáculos públicos**

Este tributo se configura con la presentación de cualquier clase de espectáculos públicos en el ente territorial. Fue creado por la Ley 12 de 1932 estableciendo que se cobraría sobre el valor de cada boleta de entrada personal a espectáculos públicos de cualquier clase, y de apuestas en toda clase de juegos permitidos.

Posteriormente, la Ley 33 de 1938 cedió la propiedad exclusiva del impuesto a los municipios y al distrito especial de Bogotá (artículo 3° literal a). El Decreto 057 de 1969 que reglamentó la citada ley, previó que correspondía a los municipios recaudarlo, controlarlo y administrarlo por conducto de la tesorería distrital. En 1986 mediante Decreto 1333 se reiteró la disposición de la Ley 33 de 1968, en el sentido de ceder el tributo a los entes territoriales.

#### **2.2.6.6. Sobretasa bomberil**

Tributo creado mediante la Ley 322 de 1996 en el párrafo de su artículo 2° en el cual se autorizó a los municipios crear una sobretasa para financiar la actividad bomberil:

Parágrafo— Los concejos municipales y distritales, a iniciativa del alcalde podrán establecer sobretasas o recargos a los impuestos de industria y comercio, circulación y tránsito, demarcación urbana, predial, telefonía móvil o cualquier otro impuesto de ese nivel territorial, de acuerdo a la ley y para financiar la actividad bomberil.

Posteriormente la Ley 1575 de 2012, estableció en su artículo 37:

Artículo 37. Recursos por iniciativa de los entes territoriales. Los distritos, municipios y departamentos podrán aportar recursos para la gestión integral del riesgo contra incendio, los preparativos y atención de rescates en todas sus modalidades y la atención de incidentes con materiales peligrosos, en los siguientes términos.

De los Municipios. Los concejos municipales y distritales, a iniciativa del alcalde podrán establecer sobretasas o recargos a los impuestos de industria y comercio, impuesto sobre vehículo automotor, demarcación urbana, predial, de acuerdo a la ley y para financiar la actividad bomberil.

Como se aprecia, lo único que cambió en materia tributaria es el Impuesto al que se podía recargar con esta sobretasa. Pero la redacción abstracta se mantuvo, de manera que dejaba libertad al ente territorial sobre la determinación de sus elementos, concluyendo así que esta Ley 1575 de 2012 es una de aquellas disposiciones que simplemente autorizan a aquellas entidades territoriales a imponer tal contribución.

#### **2.2.6.7. Sobretasa gasolina motor**

La Ley 488 de 1998 estableció este tributo, indicando como hecho generador el consumo de gasolina motor extra y corriente nacional o importada. Los responsables de este tributo son los distribuidores mayoristas de gasolina motor extra y corriente, productores, importadores, transportadores y expendedores al detal.

El tributo se causa en el momento en que el distribuidor mayorista, productor o importador enajena la gasolina motor extra o corriente, sobre una base gravable constituida por el valor de referencia de venta al público de la gasolina motor tanto extra como corriente.

### **3. PROBLEMÁTICAS QUE SE PRESENTAN Y SU EFECTO EN LA SEGURIDAD TRIBUTARIA E INCIDENCIA PARA EL CONTADOR PÚBLICO**

Enseguida se presentan diferentes situaciones a las que se enfrentan los contadores públicos y que dificultan la toma de decisiones en su ámbito laboral.

#### **3.1 DESCRIPCIÓN DE PROBLEMÁTICAS: CASOS PRÁCTICOS**

##### **3.1.1 presentación de las declaraciones de impuesto sobre la renta y el estado de cuenta corriente de la DIAN**

De conformidad con el artículo 102 del Estatuto Tributario, los patrimonios autónomos son declarantes de renta, única y exclusivamente, cuando se encuentran sometidos a condiciones suspensivas o resolutorias que impidan conocer los beneficiarios de las rentas del fideicomiso. Pues bien, pueda que en estas condiciones, se encuentren dos o más de los fideicomisos administrados por la sociedad fiduciaria y que deba presentarse la correspondiente declaración de renta. Esta situación presenta varias falencias desde el punto de vista práctico, al momento de elaboración y presentación de la declaración, como se explica a continuación.

En efecto, hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012, las fiduciarias debían presentar la declaración de renta de todos sus fideicomisos en una única declaración. Esto llevaba a tener poca precisión y demasiada confusión frente a los activos, pasivos y rentas a declarar de cada uno de los fideicomisos, en la medida en que la información no se encontraba segregada en declaraciones separadas. Adicionalmente, debido a esto, el estado de cuenta corriente de la DIAN correspondía al único NIT asignado para los patrimonios autónomos, de forma que si en la Administración de Impuestos se generaba un embargo o cualquier otra novedad para uno de los fideicomisos, esta situación afectaba a todos los demás fideicomisos porque estaban en la misma cuenta corriente.



De manera que si se quería expedir un paz y salvo de cuenta corriente para uno de los fideicomisos, la información que entregaba la DIAN presentaba distorsiones y nunca mostraba la realidad económica de cada fideicomiso.

Posteriormente, para tratar de solucionar este inconveniente, el Gobierno nacional expidió el Decreto 2972 de 2013, posibilitando a la fiduciaria para presentar una declaración individual (y no consolidada) por cada patrimonio contribuyente. Sin embargo, a la fecha las fiduciarias han tenido que continuar presentando la declaración consolidada porque en la DIAN no han generado los NIT de manera separada para cada fideicomiso y tampoco han segregado la cuenta corriente para llevar el histórico de información de cada patrimonio autónomo. De manera que continúan presentándose los mismos inconvenientes de orden material-operativo, a pesar de que formalmente el Gobierno nacional ha tratado de tomar las medidas pertinentes.

Sobre este aspecto debe agregarse que a pesar de que la sociedad fiduciaria debe tener una desagregación de los factores de la declaración atribuible a cada patrimonio autónomo, a disposición de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para cuando esta lo solicite, esto funciona para las Áreas de Fiscalización de la DIAN, pero no así para la oficina de Cuenta Corriente de la DIAN, puesto que sus funcionarios a pesar de que se les presenta la desagregación de los factores, muchas veces no entienden la forma en que operan las áreas de impuestos y de contabilidad de los fideicomisos y generan información equivocada sobre los mismos.

Nótese que la norma con la reforma del 2012 trató de arreglar esta problemática indicando que a cada fideicomiso podría autorizársele un NIT individual. Sin embargo, en la práctica, aún no se operativiza esta posibilidad y continúa presentándose el inconveniente para los contadores al momento de presentar la respectiva declaración de impuesto sobre la renta para los fideicomisos contribuyentes de dicho tributo.

### **3.1.2. Prohibición para el beneficiario del fideicomiso de registrar las pérdidas generadas en los fideicomisos**

Una segunda problemática que se presenta está relacionada con la obligación que tiene el beneficiario del fideicomiso de registrar las utilidades y no las pérdidas en las declaraciones de renta, para las declaraciones que se presentaron antes de la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012.

Se ha indicado que el artículo 102 del Estatuto Tributario señalaba claramente 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 (al momento de consolidar los resultados de la actividad propia del fideicomitente con los reportados por el fideicomiso) diferentes a los generados por el fideicomiso, lo cual no es procedente en materia del impuesto de renta.

Así las cosas, se genera una inequidad en los casos en los que el reporte de utilidades y pérdidas sean generadas para el contribuyente que es fideicomitente (no un tercero beneficiario) porque frente al impuesto de renta tiene la obligación de declarar las utilidades de los negocios fiduciarios que hubiera constituido a su favor, pero no las pérdidas que genere el negocio.

Como puede observarse, a pesar de haberse consagrado el principio de la transparencia en materia fiduciaria, antes de la entrada en vigencia de la reforma tributaria del 2012, las autoridades de impuestos introducían frecuentes interpretaciones casuísticas que lo desvirtuaban.

Tal ocurrió donde las pérdidas sufridas en el ejercicio y registradas en el patrimonio autónomo, cuya deducción por el beneficiario fue rechazada en algunos casos así como el tratamiento dado a las acciones y derechos sociales en sociedades nacionales, cuyo monto debía retraerse de la base del cálculo para la renta presuntiva, la inversión forzosa en bonos de paz y el impuesto de patrimonio, **al negarse tal posibilidad cuando las mismas se poseían a través de un patrimonio autónomo.**

Se puede observar que el Gobierno, en cabeza de los legisladores y de la misma DIAN, desconocía la operatividad de los negocios fiduciarios, puesto que las pérdidas debían ser tomadas por el beneficiario del fideicomiso en todos los casos, en virtud del principio de transparencia, más aún cuando de él iban a ser los derechos que se desprendían del patrimonio. No tenía sentido que para los efectos de los réditos generados en el patrimonio autónomo, estos sí pudieran ser tomados, no así las pérdidas que pudieran ocasionarse en el mismo.

La DIAN sobre este asunto señaló que las pérdidas del patrimonio autónomo no podían ser objeto de deducción, en cuanto que no existía disposición que previera la posibilidad de su deducción para el caso en comento. Según su interpretación, para que las pérdidas fueran deducibles para el contribuyente, estas deberían tener relación de causalidad con la actividad productora de renta, necesidad y proporcionalidad con sus ingresos gravados percibidos y haberse realizado en el período gravable. Por esto, se argumentaba la imposibilidad de tomar la deducción cuando se generaba la pérdida en un fideicomiso, lo cual resultaba gravoso para los fideicomitentes al cercenárseles esta posibilidad.

Es de precisar que no sucedía lo mismo cuando el patrimonio autónomo en virtud de lo dispuesto en el numeral 3° del artículo 102 del Estatuto Tributario fuera directamente del contribuyente, puesto que en este caso, sí podría llevar la pérdida en su correspondiente depuración.

Como puede observarse, al entrar en vigencia la Ley 1607 de 2012 esta situación fue modificada, pero resulta imprescindible preguntarse qué sucedió frente a las declaraciones de renta presentadas antes de la expedición de la reforma. Sobre el asunto se puede concluir que estas declaraciones resultaron inmodificables en este aspecto, sin que pudieran corregirse para beneficiar al contribuyente, bajo el entendimiento que esas situaciones amparadas bajo la anterior norma se constituían en situaciones consolidadas. Otra interpretación que pudo haberse generado es que las declaraciones podían “abrirse” en el sentido de ser corregidas para incluir las pérdidas correspondientes. No obstante, con el riesgo que esto pudiera generar una fiscalización por parte de la DIAN y una diferencia en aplicación de criterios. Sin duda, esta

doble interpretación asalta la seguridad tributaria y pone en verdaderos aprietos a los contadores al momento de decidirse por aplicar una u otra interpretación.

### **3.1.3. Pérdidas en la enajenación de derechos fiduciarios**

De conformidad con el artículo 128 de la Ley 1607 de 2012, no son deducibles las pérdidas originadas en la enajenación de derechos fiduciarios cuando el objeto del patrimonio autónomo, o el activo subyacente, esté constituido por acciones o cuotas de interés social o por cualquier otro activo cuya pérdida esté restringida de conformidad con las normas generales.

Sobre este asunto, en aplicación del “principio de transparencia fiscal” se solicitó la revocatoria o reconsideración parcial de los conceptos 30976 del 26 de octubre de 1999, 124479 de diciembre 27 de 2000 y 1391 del 9 de enero de 2008, y de los oficios 70308 del 7 de septiembre de 2007, 27479 del 14 de marzo de 2008 y 76724 del 11 de agosto de 2008, en los cuales la Administración Tributaria adoptó una interpretación con respecto a la aplicación del principio de transparencia fiscal en los contratos de fiducia mercantil.

Estos conceptos de la Administración mencionaban la imposibilidad de detraer de la base para el cálculo de la renta presuntiva valores distintos de los que taxativamente contempla la Ley, particularmente, el valor de los derechos fiduciarios relativos a un contrato de fiducia mercantil que tuvieran como aporte las acciones en sociedades nacionales. Esta posición doctrinal conllevó el desconocimiento del principio según el cual al patrimonio autónomo constituido mediante el contrato de fiducia se le debe dar el mismo tratamiento jurídico que tendrían los bienes fideicomitidos en cabeza de su propietario (principio de transparencia).

A la respuesta de la solicitud de reconsideración, la Administración emitió el concepto 4899 del 2 de agosto de 2012 donde desatiende la problemática presentada e insiste que el valor patrimonial en cabeza del titular corresponde a derechos fiduciarios (y no a pérdidas propiamente dichas), por lo cual no se puede detraer del cálculo de la renta presuntiva como tampoco de la base para determinar el impuesto al patrimonio.

Esta posición resulta restrictiva en cuanto a los factores objeto de depuración y a que exista una doble tributación cuando el fideicomitente al establecer la base del correspondiente impuesto deba incluir el valor de la inversión del accionista o socio representada en derecho fiduciario.

Una vez más se puede observar que tanto las normas como la interpretación que la DIAN da a estos aspectos llevan a generar una ostensible inseguridad para el contador, quien como encargado de los aspectos tributarios de la fiduciaria debe tomar decisiones ante estas posiciones que resultan inequitativas y poco claras.

#### **3.1.4. Retención en la fuente a título de renta**

Como se mencionó en otro acápite, el artículo 102 del Estatuto Tributario dispone en su numeral 5°, con relación a cada uno de los patrimonios autónomos bajo su responsabilidad, que 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.

Por su parte, el Decreto Reglamentario 700 de 1997, artículo 44 indica:

...Retención en la fuente sobre rendimientos provenientes de fondos y patrimonios autónomos. Las sociedades administradoras de fondos de inversión, de fondos de valores, de fondos comunes y de patrimonios autónomos, **practicarán en todos los casos la retención en la fuente sobre los rendimientos financieros** que paguen o abonen en cuenta, a los beneficiarios de los mismos, siempre y cuando éstos sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, sujetos a retención en la fuente independientemente de la calidad de autorretenedores que éstos acrediten.

---

Igualmente, estarán sujetos a retención en la fuente por parte de la sociedad administradora, los pagos o abonos en cuenta efectuados a los establecimientos de crédito sometidos a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia Bancaria, y a los contribuyentes que pertenezcan al régimen especial, siempre que éstos sean beneficiarios de dichos fondos o patrimonios autónomos (resaltado propio).

En relación con el tema de la retención en la fuente a cargo de las entidades fiduciarias, la DIAN en varios conceptos<sup>8</sup> había sostenido que las sociedades fiduciarias debían **en todos los casos** practicar las retenciones en la fuente por todos los pagos o abonos en cuenta que efectuara a través de sus patrimonios autónomos. No obstante, en octubre de 2004, mediante concepto número 070157 de 2004 cambia su posición respecto a la responsabilidad de las sociedades fiduciarias para practicar la retención en la fuente e indica que cuando se trate de simples “giros” de recursos la fiduciaria no debía efectuar el descuento.

Este concepto surgió como consecuencia de la consulta que efectuó la ANDI sobre la responsabilidad de la Fiduciaria como agente de retención en los eventos en los que efectúa desembolsos de recursos de un patrimonio autónomo para cancelar las obligaciones de terceros proveedores del fideicomitente.

La DIAN al respecto indicó que sobre los “pagos” que realice la fiduciaria al fideicomitente, deberá practicar la retención a que haya lugar. Sin embargo, sobre los giros de recursos que realice la fiduciaria (por instrucciones de su fideicomitente) a los terceros proveedores, ésta no deberá practicar la retención en la fuente, toda vez que quien actuará como agente de retención es el fideicomitente.

Surgió en ese momento la pregunta para los contadores públicos encargados de las áreas de impuestos de las sociedades fiduciarias si debían o no dejar de practicar la retención en la fuente con base en la nueva posición de la DIAN; si decidían no practicarla, debían analizar si

---

<sup>8</sup> Conceptos números 062028 de 1998, 0699265 de 1998, 030975 de 1999, 023671 de 1999, 051897 de 2000 y 104173 de 2000, entre otros.

se encontraban amparados en el concepto 070157 y qué efectos tendría para las fiduciarias la posición que acogieran.

Fue así como muchos contadores públicos decidieron practicar la retención en la fuente y otros no, pese a que las situaciones que se presentaban eran similares. Se presentaban disímiles posiciones como las siguientes:

- Algunos contadores optaron por no practicar la retención en la fuente cuando se trataba de simples “giros de recursos”, puesto que según la DIAN la retención debía ser practicada únicamente cuando se trata de un pago; entendido éste como la prestación de lo que se debe (Artículo 1626 del Código Civil) es decir, el acto por el cual se extingue una obligación exigible. Así las cosas, cuando la sociedad fiduciaria entregaba recursos a los proveedores de sus fideicomitentes no estaba extinguiendo una obligación suya, sino de sus fideicomitentes y ella -la fiduciaria- no estaba siendo parte de la relación obligacional, por tanto concluían que eran simple giros y no pagos de recursos.
- Otros contadores optaron por practicar en todos los casos la retención en la fuente, sin importar si se trataba de un simple giro de recursos o de pagos en el sentido estricto. Esta posición fue acogida por muchos de los profesionales, porque para ellos no era claro cuándo se trataba de pagos y cuando de giros, pues a su juicio ni las normas ni la interpretación de la DIAN eran precisos.

En la práctica y hasta la fecha, ante esta situación, muchos de los contadores de fiduciarias continuaron practicando las retenciones en la fuente y otros dejaron de hacerlo, lo que generó una divergencia de posiciones dado el desconocimiento del tema por parte de los profesionales. Muchos de los que continuaron practicando retenciones en la fuente generaron conflictos con los clientes, porque estos a su vez habían practicado la retención en su condición de fideicomitentes, de manera que se generaron dobles descuentos por retención, con lo que esto conlleva (solicitudes de devolución por los clientes ante la fiduciaria, la DIAN y/o los fideicomitentes).

Este malestar entre fiduciarias y clientes llevó a discutir el tema en varias sesiones desgastantes entre las partes y sus asesores tributarios, lo que generaba asperezas e incluso pérdidas de negocios potenciales. El argumento de los clientes era que como ellos practicaban las retenciones que la fiduciaria no lo hiciera, pero la fiduciaria argumentaba que ella practicaría la retención porque temía que el cliente no lo hiciera, por lo que se vería expuesta a sanciones por parte de la DIAN (porque es de recordar que la obligación de practicar la retención siempre es de la fiduciaria).

De lo hasta aquí expuesto se puede inferir que no existe claridad doctrinal frente al tema de las retenciones para que los contadores públicos como encargados de las áreas de impuestos puedan tomar la decisión de practicar o no la retención en la fuente. A pesar de que el contador público está en libertad de acoger o no el concepto de la DIAN, en todos los casos, antes de dar aplicación a cualquiera de los conceptos emitidos por la Administración de Impuestos deberá realizar un juicio crítico acerca de la validez y solidez y coherencia de los mismos, sin que ello le signifique ser un censor jurídico en materia de impuestos.

Así mismo, deberá validar si el concepto se encuentra vigente, o si está siendo o no retroactivo, lo cual le permitirá tener mayor certeza frente a las decisiones de la Administración de Impuestos y por consiguiente brindar mayor seguridad tributaria para sus clientes.

Otra problemática adicional que se presenta es aquella en la que la Fiduciaria como administradora de las carteras colectivas (anteriormente denominados fondos comunes) debe practicar la retención en la fuente. Para abordar este tema, es importante tener en cuenta que la retención en la fuente es un mecanismo de recaudo anticipado del impuesto, de manera que debe practicarse sobre aquellas personas que son contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Para el caso de las carteras colectivas, son múltiples los inversionistas que se adhieren y que pueden entrar y salir del fondo en un mismo día sin restricciones, por lo que en la práctica es operativamente difícil establecer a quien se le debe practicar la retención, quienes son



contribuyentes de renta y quienes no, y la base sobre la que se debe practicar. Así las cosas, pone en aprietos operativos a las sociedades fiduciarias al querer hacer efectiva la norma que establece que son responsables de practicar la retención en la fuente, en el caso de las carteras colectivas.

Puede observarse aquí un ejemplo de la dificultad para poner en práctica las normas tributarias, y en consecuencia, su cumplimiento por parte de los operadores contables.

### **3.1.5. Impuesto sobre las ventas**

Sobre este aspecto ya se había señalado al inicio de este estudio que en todos los casos en los que a través del patrimonio autónomo se registrara contablemente la operatividad que incurriera en el hecho generador de este impuesto, la fiduciaria como vocera del patrimonio autónomo debe facturar el IVA correspondiente y declararlo ante la Administración de Impuestos.

En otras palabras, si es la fiduciaria quien “activa” o “registra” contablemente la operación del negocio y tiene una unidad de gestión, debe responder por todas las obligaciones tributarias propias de la actividad, tanto con la obligación formal (presentación de declaraciones) como la obligación sustancial (el pago del impuesto).

En cuanto a las problemáticas que se han presentado para los contadores públicos, está aquella que se origina en los procesos de fiscalización de la DIAN respecto a fideicomisos responsables de IVA, donde la Administración ha emitido requerimientos e incluso proferido embargos sobre los bienes que corresponden a otros patrimonios autónomos que no son objeto de glosa, pero que fueron incluidos por la fiduciaria en la única declaración donde unificó los datos de todos los fideicomisos.

Una vez más, al igual que en el impuesto sobre la renta, la problemática se ha generado porque los diferentes fideicomisos que deben declarar el IVA lo hacen a través de una única declaración donde se consolida la información de todos ellos.

Esto ha generado una confusión en los estados de cuenta corriente de la DIAN, donde no se tiene segregada la información por cada uno de los fideicomisos y la falta coherencia y articulación dentro de la Administración (no existe una coordinación entre las áreas de fiscalización y el área de cuenta corriente de la DIAN) terminan ocasionando graves perjuicios a los negocios administrados, pero especialmente a los contadores y responsables de las áreas tributarias al tener que explicar la separación de las operaciones de cada fideicomiso, y lograr aminorar los gravosos efectos de un embargo sobre las cuentas corrientes de los administrados.

A manera de ejemplo, si sobre un fideicomiso se inicia un proceso de fiscalización y de cobro, por inconsistencias en el pago del IVA, la DIAN emite la correspondiente medida cautelar y lo hace sobre el NIT de los patrimonios autónomos. Al momento de registrar la medida cautelar puede embargar cuentas de ahorro o corrientes que han sido abiertas con el mismo NIT pero que corresponde a un fideicomiso diferente que no presenta deudas ni procesos con la DIAN. Esto conlleva a paralizar los recursos de la operación del negocio (con la incidencia de tipo económico que puede ocasionar) mientras la DIAN emite un oficio aclaratorio y decide levantar la medida cautelar para el fideicomiso cumplido.

Ahora bien, otra problemática que se genera consiste en establecer si las facturas de venta por adquisición de bienes, deben aparecer a nombre del patrimonio autónomo y bajo el NIT de los patrimonios autónomos, actuando a través de la sociedad fiduciaria, o si deben aparecer a nombre del NIT de la fiduciaria actuando a nombre del patrimonio autónomo.

Sobre este tema se han generado múltiples interpretaciones por la DIAN, generando inseguridad tributaria para el contador, especialmente frente a la responsabilidad relativa a la forma de emitir la factura y los reportes de NIT que deben hacer los terceros a la DIAN en medios magnéticos.

Sobre el tema, una vez más, sería oportuno contar con un criterio unificado donde se le precisara al contador que las adquisiciones de bienes por parte de patrimonios autónomos

deben ser realizadas por la sociedad fiduciaria a nombre del patrimonio autónomo, debiendo aparecer en la factura de venta el patrimonio autónomo como adquirente, es decir con su propio NIT.

### **3.1.6. Retención en la fuente en los encargos fiduciarios**

En los encargos fiduciarios, la Fiduciaria practicará la retención en la fuente correspondiente. Para ello, deberá actuar con la calidad tributaria que detenta el fideicomitente.

El contrato de encargo fiduciario no se consolida como un contrato de mandato, pues se trata de dos figuras totalmente diferentes. Lo que sucede es que ante los vacíos normativos, se aplicarán las normas propias del contrato de mandato y es por esto que en materia de impuestos se aplica el Decreto reglamentario 3050 de 1997, que reza de la siguiente manera:

Decreto 3050 de 1997. Art. 29. Retención en la fuente en mandato. En los contratos de mandato, incluida la administración delegada el mandatario practicará al momento del pago o abono en cuenta, todas las retenciones del impuesto sobre las renta, ventas, y timbre establecidas en las normas vigentes, teniendo en cuenta para el efecto la calidad del mandante.

Así mismo, cumplirá todas las obligaciones inherentes al agente retenedor.

Lo dispuesto en este artículo se aplicará sin perjuicio de lo consagrado en el Decreto 700 de 1997 y demás normas concordantes que lo adicionen, modifiquen o sustituyan.

El mandante declarará los ingresos y solicitará los respectivos costos, deducciones, impuestos descontables y retenciones en la fuente, según la información que le suministre el mandatario, el cual deberá identificar en su contabilidad los ingresos recibidos para el mandante y los pagos y retenciones efectuadas por cuenta de este. El mandante practicará la retención en la fuente sobre el valor de los pagos o abonos en cuenta efectuados a favor del mandatario por concepto de honorarios.

Se presenta un inconveniente al momento de establecer quién es el agente de retención en la fuente en los encargos fiduciarios. En efecto, se ha instruido por parte de la Administración de Impuestos que en el caso de los encargos fiduciarios debe referirse y tenerse en cuenta que se ha establecido en el objeto del contrato, para establecer quién realiza el pago o abono en cuenta (lo primero) y, por tanto, quién es el agente de retención en la fuente.

Habría que decir que cuando el contenido del contrato autoriza a la fiduciaria para adelantar gestiones de negocios que le permiten contraer obligaciones o efectuar gastos a nombre del fiduciante, las obligaciones inherentes a la retención en la fuente son su responsabilidad, por cuanto es ella quien realiza tanto el pago como el abono en cuenta. En este caso se aplica lo dispuesto en el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997 que señala que en estas condiciones, la retención debe efectuarla el fiduciario en el momento del pago o abono en cuenta, lo que realice primero.

Ahora bien, cuando el encargo fiduciario no autoriza a la sociedad fiduciaria para contraer obligaciones o efectuar gastos a nombre del fiduciante sino que se constituye únicamente para realizar simples “pagos-giros”, las obligaciones inherentes a la retención en la fuente, atendiendo a la regla general de su causación, le corresponden al fiduciante porque es este quien realiza, con anterioridad al pago, el abono en cuenta, es decir, el reconocimiento contable de las obligaciones a las cuales corresponden los pagos objeto de la fiducia.

Sobre este particular, en la práctica se presenta un alto nivel de incertidumbre para el contador público debido a que no le es fácil establecer si el acuerdo (que versa por escrito en el correspondiente contrato) entre fideicomitente y fiduciaria ha establecido la facultad para contraer obligaciones y efectuar gastos en nombre y representación del fideicomitente o si el acuerdo implica simplemente el “giro” de recursos.

Llama la atención que no es fácil encontrar el fino y delgado hilo que separa un encargo fiduciario que contrae obligaciones por cuenta del fideicomitente del que solo realiza pagos. Nótese cómo tienden a confundirse. De manera que surge otro vacío e incertidumbre para el contador público al momento de decidir si practica o no las retenciones en la fuente.

Ante esta disyuntiva, si practica la retención en la fuente en aquellos casos en los que realiza “pagos-giros” incurriría en un error porque es en la contabilidad del fideicomitente en la que deberían quedar registradas las retenciones en la fuente y no en la contabilidad que lleva la fiduciaria para el respectivo encargo fiduciario.

### **3.1.7. Impuesto predial**

La Ley 1430 de 2010 en su artículo 60 ha señalado como hecho generador:

Art. 60. Carácter real del impuesto predial unificado. El impuesto predial unificado es un gravamen real que recae sobre los bienes raíces; podrá hacerse efectivo con el respectivo predio independientemente de quien sea su propietario, de tal suerte que el respectivo municipio podrá perseguir el inmueble sea quien fuere el que lo posea, y a cualquier título que lo haya adquirido.

Esta disposición no tendrá lugar contra el tercero que haya adquirido el inmueble en pública subasta ordenada por el juez, caso en el cual el juez deberá cubrirlos con cargo al producto del remate.

Para autorizar el otorgamiento de escritura pública de actos de transferencia de domicilio sobre inmueble, deberá acreditarse ante el notario que el predio se encuentra al día por concepto de impuesto predial.

Para el caso del autoavalúo, cuando surjan liquidaciones oficiales de revisión con posterioridad a la transferencia del predio, la responsabilidad para el pago de los mayores valores determinados recae en cabeza del propietario y/o poseedor de la respectiva vigencia fiscal.

Por su parte, el Acuerdo 469 de 2011, aprobado por el Concejo de Bogotá, consagró:

Art. 8°. Sujeto pasivo. Es sujeto pasivo del impuesto predial unificado, el propietario o poseedor de predios ubicados en la jurisdicción de Bogotá Distrito

---

Capital. Responderán solidariamente por el pago del impuesto, el propietario y el poseedor del predio.

De acuerdo con el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, son sujetos pasivos del impuesto predial los tenedores a título de concesión de inmuebles públicos.

Cuando se trate de predios sometidos al régimen de comunidad serán sujetos pasivos del gravamen los respectivos propietarios, cada cual en proporción a su cuota, acción o derecho del bien indiviso.

Cuando se trate de predios vinculados y/o constitutivos de un patrimonio autónomo serán sujetos pasivos del gravamen los respectivos fideicomitentes y/o beneficiarios del respectivo patrimonio.

Si el dominio del predio estuviere desmembrado por el usufructo, la carga tributaria será satisfecha por el usufructuario.

A la vez, el Artículo 15 de la misma disposición señala:

Obligados a presentar declaración del impuesto predial unificado. Los propietarios, poseedores, usufructuarios, así como los tenedores de bienes públicos entregados en concesión, ubicados en la jurisdicción de Bogotá Distrito Capital, estarán obligados a presentar anualmente y durante el respectivo período, una declaración del impuesto predial unificado por cada predio, sin perjuicio de las exenciones y exclusiones contenidas en las normas vigentes.

En el caso de predios que pertenezcan a varias personas, la presentación de la declaración por una de ellas, libera de dicha obligación a las demás, independientemente de la responsabilidad de cada una por el pago del impuesto, intereses y sanciones, en proporción a la cuota parte o derecho que tengan en la propiedad; cuando el poseedor o poseedores no ostenten la posesión de la totalidad del predio por el cual deban cumplir con su obligación, declararán este en la proporción de lo que posean. En estos eventos, la calidad de declaración inicial y de corrección se examinará frente a cada declarante.

**Cuando se trate de predios vinculados y/o constitutivos de un patrimonio autónomo, son responsables por las obligaciones formales y sustanciales del**

---

---

**impuesto los fideicomitentes y/o beneficiarios del respectivo patrimonio, en su calidad de sujetos pasivos.**

Par. 1º— No se encuentran obligados a presentar declaración los propietarios o poseedores de predios que cuenten con exención total del impuesto, siempre y cuando registren los predios exentos en el registro de información tributaria, en las condiciones y dentro de los plazos que señale la Administración Tributaria Distrital (resaltado propio).

Ante la redacción de esta norma, se debe decir que se generan varios problemas relacionados con el cumplimiento de las obligaciones, tanto formales como sustanciales derivadas de este impuesto, así:

1. Antes de la redacción de la Ley 1430 de 2010 se discutía si el Impuesto Predial era considerado de carácter personal. De manera que si se negociaba un inmueble y el estado de cuenta corriente de la Dirección de Impuestos Distritales presentaba una mora en el pago del impuesto (omisos) o una inexactitud en la declaración del mismo (inexactos), no se podía impedir el traslado del inmueble y tampoco se podía hacer efectivo el cobro del impuesto con la ejecución del inmueble porque en razón a este carácter personal de la obligación se perseguía al deudor de la obligación y no al inmueble.

Con el cambio normativo, se le da el carácter real a la obligación y por consiguiente, se puede hacer efectivo el cobro del impuesto debido con la ejecución del inmueble, independientemente de las personas que detentan la titularidad del mismo.

Esta situación conlleva a una dificultad para las fiduciarias, puesto que un inmueble que está afecto a una finalidad específica y que ha sido entregado con una destinación especial puede verse menoscabado en la medida que el incumplimiento en el pago por parte del fideicomitente o beneficiario del impuesto puede llevar a la “persecución” y “ejecución” del inmueble en cabeza de la fiduciaria. Adicionalmente, en esta persecución del bien puede ocurrir, como ha sucedido en la práctica, que de manera equivocada la Administración Distrital, al momento de ejecutar la obligación en el proceso de cobro coactivo, decreten

---

medidas cautelares con las que se embargan las cuentas que reportan el NIT de la sociedad fiduciaria y/o las cuentas que reporten el NIT de todos los fideicomisos, embargando no solo al presunto fideicomiso deudor, sino las cuentas de otros negocios fiduciarios que no tienen relación con la deuda del impuesto predial, con las graves consecuencias de tipo económico que esta situación representa.

3. Se presenta un inconveniente adicional al momento de transferir los inmuebles, debido a que los notarios tienen el deber de validar que el predio se encuentre al día en el pago del impuesto. Sin embargo, los notarios simplemente solicitan la declaración del impuesto predial, pero este documento no garantiza que el predio se encuentre al día porque bien podría ocurrir que la declaración se encuentre inexacta y dicha situación no puede ser advertida con facilidad por parte del notario. A pesar de que se realiza la consulta por el sistema VUR (proyecto implementado por la Oficina de Registro e Instrumentos Públicos para consultar entre otra información, la atinente a las deudas del predio en la Dirección de Impuestos) el sistema de cuenta corriente de la administración Distrital no es lo suficientemente dinámico y ágil que permita contar con una información actualizada. Esto puede llevar a múltiples incertidumbres para el contador público que por lo general es el encargado del área de impuestos, en el sentido que podría detener la realización de negocios por “supuestas” deudas que se registran en la cuenta corriente del predio y que no hayan sido actualizadas.

### **3.1.8. Impuesto de delineación urbana**

El hecho generador del impuesto de delineación urbana lo constituye la ejecución de obras o construcciones a las cuales se les haya expedido y notificado licencia de construcción y sus modificaciones, en sus modalidades de obra nueva, ampliación, adecuación, modificación, restauración, reforzamiento estructural, demolición y cerramiento de nuevos edificios, en el Distrito Capital de Bogotá, previstas en el artículo 7º del Decreto Nacional 564 de 2006, o en el que haga sus veces.

Son sujetos pasivos del impuesto de delineación urbana los titulares de las licencias de construcción.



La base gravable para la liquidación del impuesto de delineación urbana en el Distrito Capital es el monto total del presupuesto de obra o construcción.

Se entiende por "monto total del presupuesto de obra o construcción" el valor ejecutado de la obra, es decir, aquel que resulte al realizar la construcción, ampliación, modificación o adecuación de obras o construcciones, dentro del término de la vigencia de la licencia incluida su prórroga.

En el caso de reconocimiento de construcciones en el Distrito Capital, la base gravable será el resultado de multiplicar el valor de los metros construidos por el valor del metro cuadrado que fije la entidad distrital de planeación, para el respectivo período objeto del acto de reconocimiento.

La tarifa del impuesto de delineación urbana es de 3%, salvo el causado sobre el pago realizado a título de anticipo, el cual se liquidará a la tarifa de 2,6%.

Para los actos de reconocimiento de la existencia de edificaciones en el Distrito Capital de Bogotá, de soluciones exclusivamente habitacionales desarrolladas en los estratos 1 y 2, la tarifa aplicable es de 1% y para los demás actos de reconocimiento es de 2,6%.

Los contribuyentes del impuesto de delineación urbana en el Distrito Capital de Bogotá deberán presentar y pagar la declaración del impuesto dentro del mes siguiente a la finalización de la obra o al último pago o abono en cuenta de los costos y gastos imputables a la misma o al vencimiento del término de la licencia incluida su prórroga, lo que ocurra primero.

La declaración del impuesto de delineación urbana se tendrá por no presentada cuando no contenga la constancia de pago del total de los valores correspondientes a impuestos, sanciones e intereses por mora que se hubieren causado al momento de la presentación de la declaración, descontado el anticipo.

Teniendo en cuenta que de acuerdo con el artículo 102 del Estatuto Tributario las fiduciarias deben cumplir con las obligaciones de tipo formal respecto de los fideicomisos que

administran, son estas quienes se encargan de solicitar la respectiva licencia de construcción (trámite netamente formal) de manera que quedaría como responsable del impuesto de delimitación urbana.

Sin embargo, en la práctica se han generado imprecisiones respecto a quién debe solicitar la respectiva licencia, si la fiduciaria y/o el fideicomitente. El fideicomitente en muchos casos adelanta el trámite y le es negado porque en el certificado de tradición y libertad del predio, el inmueble no aparece a nombre suyo sino a nombre del patrimonio autónomo, con el NIT adjudicado a las fiduciarias para sus fideicomisos.

Otras veces se generan inconvenientes adicionales porque el fideicomitente hace la solicitud inicial y la fiduciaria la modificación de la solicitud. Entonces se genera el interrogante de quién debe ser el responsable ante cualquier requerimiento que se surta en relación con el impuesto, si lo es la fiduciaria o el fideicomitente. Un vacío más para el contador público que administra los impuestos de la fiduciaria, e incluso también para el contador del fideicomitente.

### **3.1.9. Determinación y cobro irregular de impuestos territoriales que carecen de soporte legal**

Los concejos municipales al momento de implementar el estatuto de rentas del municipio ha adoptado ilegalmente tributos que se encuentran derogados y por consiguiente no pueden ser objeto de regulación, como son: el impuesto de pesas y medidas, impuesto de extracción de materiales, ocupación del espacio público, registro de marcas y herretes y tasa por coso municipal.

Para el efecto práctico, se realizó una revisión de los estatutos tributarios de 53 municipios de Cundinamarca, de los cuales 30 han adoptado estos impuestos de manera improcedente. Es decir, cerca de 60% de la muestra incurre en el error de adoptar impuestos sin soporte legal, contraviniendo el principio de legalidad en materia tributaria.

Llama la atención que en los equipos multidisciplinarios de trabajo de los asesores de los concejales se cuenta con contadores públicos. Así mismo, el Secretario de Hacienda del municipio o sus colaboradores son contadores públicos. Sin embargo, permiten la implementación y efectúan el cobro de impuestos derogados como los mencionados. Esto denota que existe una falta de conocimiento sobre el tema tributario, que puede incidir en el desempeño de las labores del profesional de la disciplina contable.

Enseguida se hará una explicación de las razones por las cuales no es posible adoptar estos tributos y que tampoco puedan ser objeto de recaudo por las Administraciones de Impuestos.

El concepto “registro de marcas y herretes” surgió como una práctica antigua generalizada en los municipios, donde se registraba ante la autoridad municipal el hierro con el que se marcaría el ganado, para que fuera fácilmente ubicado si fuera hurtado. Sin embargo, dicho concepto no tiene fundamento legal para su adopción por parte de los concejos municipales, porque no fue contemplado en una norma con rango de ley. De manera que adelantar el proceso de determinación y su cobro resulta ilegal y atentatorio contra el principio de legalidad de los tributos consagrado en el Artículo 338 de la Constitución Política.

En igual situación se encuentra el cobro de licencias urbanísticas que están adelantando los municipios, el cual no tiene fundamento legal y se trata de un concepto muy diferente al del impuesto de delineación urbana que sí tiene asidero jurídico. El cobro por coso municipal fue objeto de cobro de manera ilegal por parte de los municipios (y aún es cobrado por algunos entes) cuando el ganado era encontrado en un lugar baldío y llevado al centro de la plaza municipal, a la espera de que su dueño fuera a reclamarlo. Una vez el dueño reclamaba, la autoridad municipal le cobraba por el tiempo que el animal estuviera en la plaza.

El tributo que corresponde a pesas y medidas tampoco tiene fundamento legal para su adopción por parte de los concejos municipales. La Ley 33 de 1905, el Decreto 956 de 1931, la Ley 20 de 1946 y el Decreto 84 de 1964 establecieron el uso del sistema de pesas y medidas como un mecanismo de control y no como un impuesto.

---

Otro concepto que está siendo objeto de cobro ilegal por parte de los municipios es el de ocupación del espacio público. No se encuentra sustento legal que autorice el cobro del impuesto por ocupación de vías y lugares de uso público.

En atención a este concepto, en el Consejo de Estado en su Sección Cuarta en Sentencia con Radicado 18838 del 13 de diciembre de 2011, el C.P. William Giraldo Giraldo señaló:

**El impuesto por ocupación de vías, plazas y lugares públicos, establecido en las normas acusadas, cuyo hecho generador lo constituye la ocupación transitoria o permanente de vías o lugares públicos por los particulares con postes, materiales, andamios, campamentos, escombros, casetas en vías públicas es un gravamen sobre el uso del subsuelo en las vías públicas y excavaciones en las mismas, que permitía el establecimiento de mecanismos para el cobro de tarifas por la utilización del espacio público.**

**Frente a este gravamen, los municipios no cuentan con autorización legal para imponerlo**, toda vez que la norma que autorizaba a los Concejos Municipales y al Distrito Especial de Bogotá a crear y administrar un impuesto “por el uso del subsuelo en las vías públicas y por excavaciones en las mismas”, esto es, el artículo 1º, literal j) de la Ley 97 de 1913, reproducido por el Decreto 1333 de 1986 en el artículo 233, literal c), fue derogada expresamente por el artículo 186 de la Ley 142 de 1994, sin que ningún precepto legal posterior lo haya establecido.

En este orden de ideas, al haber sido derogada expresamente la preceptiva que autorizaba a los concejos municipales la creación del impuesto por el uso del subsuelo y la organización de su cobro, mal podrían los municipios proceder a la regulación de dicho impuesto, cuando no existe actualmente una disposición constitucional o legal que los autorice para crear y organizar el cobro del mismo (resaltado propio).

---

Ahora bien, el cobro que están adelantando los entes territoriales por “contribución pro deporte” presenta una situación similar puesto que no tiene fundamento legal para su adopción por parte de los concejos municipales. Vale señalar que no se conoce ley previa que haya creado este impuesto, pues no puede tenerse por tal, la Ley 181 de 1995, que solo hace referencia a las “rentas que creen” los concejos municipales como forma de financiar los entes deportivos municipales. Ya que, aun asumiendo que a través del precepto mencionado se “autorizó” a los concejos municipales la adopción de estampillas o tributos como forma de financiar los entes deportivos municipales, de todas formas debía señalar aspectos siquiera básicos del mismo, o al menos pautas, regulaciones o limitaciones generales, a partir de las cuales pudieran los entes territoriales ejercer su facultad impositiva territorial. Sobre el particular la corte constitucional en sentencia c-504/02 indicó:

... No puede convalidarse ningún mandato legal que bajo el expediente de la autorización para crear tributos territoriales incurra en mandamientos de carácter indeterminado o ambiguo, ya que ello sería tanto como delegarle *in genere* a la respectiva entidad territorial el poder impositivo –que en el marco de la ley- quiso el constituyente reservarle con exclusividad al Congreso de la República, con la subsiguiente pretermisión del obligado registro legal ... El artículo 313-4 constitucional prevé el ejercicio de las potestades impositivas de las asambleas y concejos al tenor de lo dispuesto en la constitución Política y la Ley, siempre y cuando ésta no vulnere el núcleo esencial que informa la autonomía territorial de los departamentos, municipios y distritos. Por lo mismo, la ley que cree o autorice la creación de un tributo territorial debe gozar de una precisión tal que acompase la unidad económica nacional con la autonomía fiscal territorial, en orden a desarrollar el principio de igualdad frente a las cargas públicas dentro de un marco equitativo, eficiente y progresivo.

Se observa entonces que la Ley 181 de 1995 y sus normas concordantes carecen de señalamiento o concreción en tal sentido, puesto que ni autorizó expresamente la creación de tributo alguno ni señaló cuáles eran los elementos esenciales o generales del mismo, por lo que es insuficiente como fundamento ya que carece de la delimitación legal.

Otro concepto que presenta similares inconvenientes es el que denominan los municipios “extracción de materiales de construcción”, cual tampoco tiene fundamento legal para su adopción por parte de los concejos municipales. Este impuesto fue declarado inexecutable, de conformidad con la sentencia de la Corte Constitucional C-221 de 1997 (notificada el 21 de mayo del mismo año), la cual lo declaró executable temporalmente hasta que el Congreso de la República definiera el régimen de regalías aplicable a estos materiales, para lo cual dio un término de cinco años a partir de su notificación. El régimen de regalías por la explotación de estos materiales fue definido mediante la Ley 756 del 23 de julio de 2002, después del plazo fijado en la sentencia, razón por la que dicho impuesto ya no se encuentra vigente.

De otro lado, el artículo 231 de la Ley 685 de 2001 prohibió gravar con impuestos departamentales y municipales la exploración y explotación mineras. Dicha disposición se encuentra vigente y fue declarada executable por la Corte Constitucional en la sentencia C-229 de 2003, magistrado ponente Rodrigo Escobar Gil.

### **3.2 LA SEGURIDAD TRIBUTARIA Y SU INCIDENCIA PARA EL CONTADOR PÚBLICO**

Luego de evidenciar las diferentes problemáticas que se presentan para los contadores públicos al momento de cumplir con las obligaciones tributarias a cargo de sus clientes, se hace necesario brindar una definición básica de lo que se entiende por seguridad jurídica que sin duda es el origen y está definitivamente ligada a la definición de la *seguridad tributaria*, con la finalidad de adentrarse posteriormente en las diferentes tesis que han nutrido el concepto.

Así, se puede decir que la seguridad jurídica es uno de los principios rectores del orden público económico (orden económico donde se encuentran incluidas las ciencias sociales como la Contaduría Pública), toda vez que en el desarrollo de los negocios y de las transacciones solo es posible un ordenamiento que esté inspirado por la idea de seguridad. En

---

la actualidad, se trata de un principio jurídico general, que no solamente es aplicable al orden público económico, sino que inspira la totalidad del sistema jurídico; sin embargo, en el transcurso del presente estudio se analiza el principio de cara a las implicaciones de carácter tributario, el cual hace parte del orden público económico.

Pues bien, dada su importancia en las relaciones de tipo económico, se debe acercarse a una definición un poco más precisa del concepto. En este sentido, debe decirse que la seguridad jurídica significa: conocimiento, convicción y certidumbre del sistema normativo aplicable a una situación determinada, a un caso en concreto, de tal manera que se puedan predecir los efectos o las consecuencias que se desprendan de la situación. Sistema normativo al cual hace parte las normas de carácter tributario.

Como se puede observar de la anterior definición, la idea de la seguridad jurídica se encuentra atada al concepto de *legalidad*, puesto que es del acatamiento del contenido de las normas legales y de las consecuencias jurídicas que estas conllevan de donde podemos determinar si en un momento dado se respeta la seguridad jurídica tributaria de los contribuyentes. Es de recordar que precisamente uno de los principios que rige el Derecho tributario es el principio de legalidad, el cual está consagrado en el Artículo 338 de la Constitución Política y establece que los elementos de los tributos deben estar plenamente descritos en la norma para que se puedan hacer exigibles.

El principio de la seguridad jurídica comporta de igual manera la seguridad de los derechos subjetivos<sup>9</sup> pertenecientes a los particulares. Es así como se ha hablado siempre de un respeto de los derechos adquiridos, del respeto a la titularidad de los derechos que pertenecen a la persona, lo que significa certidumbre acerca del fenómeno adquisitivo de los derechos, sin mutaciones retroactivas del mismo y certidumbre de los fenómenos que pueden determinar la

---

<sup>9</sup> La definición de Derecho subjetivo ha sido tratada por varios autores, sin embargo, entiéndase este como “la facultad de hacer o de omitir lícitamente algo”; es una posibilidad, porque la atribución del mismo no implica el ejercicio de aquel, no es un hecho, es una posibilidad cuya realización está *jurídicamente permitida*; o en palabras del doctor Fernando Hinestrosa, el Derecho subjetivo es un poder de tutelar los propios intereses otorgados por la Ley a quien los posee.

pérdida o extinción de los derechos, no obstante que el respeto a dichas titularidades no tiene que ser necesariamente absoluto como se analiza aquí.

Por otra parte, la seguridad jurídica puede ser considerada como el límite a las decisiones políticas del juez que se manifiestan en sus sentencias. Tal límite se refleja, verbigracia, en la tarifa legal que se le concede a algunos elementos probatorios, la oportunidad para llevar a cabo algunas actuaciones procesales, el valor que se le da a unos y otros hechos. Sin embargo, es de aclarar que la seguridad jurídica no solamente se trata en los estrados judiciales sino también en las decisiones de política económica tomadas por las Administraciones Tributarias.

Tal como lo ha planteado Arthur Kaufmann (1997) en su libro *Filosofía del Derecho* para que el Derecho sea seguro requiere de positividad, lo que significa que esté “fijado” (a diferencia del Derecho consuetudinario), es decir, que las características de la ley se determinen de la manera más exacta posible<sup>10</sup> y, en consecuencia, se puedan establecer sin arbitrariedad conceptos jurídicos. Así mismo precisa este autor que para que el Derecho sea seguro tiene que cumplir con una exigencia más, esto es, “que sea practicable”.

Esta tesis es precisamente en la que se fundamenta este estudio, donde se evidencia claramente una serie de normas tributarias que amparan la actuación del contador público como responsable de las áreas de impuestos de las fiduciarias, pero que al ser aplicadas o interpretadas por las Administraciones de Impuestos pierden toda operatividad, es decir, toda practicabilidad en los negocios, en el mundo económico donde se desenvuelve el sector fiduciario.

Existen infinidad de definiciones alrededor del tema de la seguridad jurídica tributaria. A continuación se presentan las teorías que han tenido mayor acogida.

### **3.3 LA SEGURIDAD TRIBUTARIA COMO PRINCIPIO DEL DERECHO: SEGURIDAD DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO, SEGURIDAD DE LOS**

---

<sup>10</sup> Es lo que se ha denominado en la doctrina el cumplimiento del “mandato de determinación”.



---

---

## **DERECHOS SUSTANCIALES Y DE LOS QUE CONSAGRAN NORMAS PROCEDIMENTALES**

La seguridad tributaria tenía su aplicación durante el desarrollo de la época propia del pensamiento revolucionario del siglo XVIII, pues los monarcas y jueces impartían justicia y cobraban los tributos basados en el Derecho natural, donde los principios del Derecho y los valores nutrían sus decisiones.

Posteriormente, con la ideología liberal francés, se trasladó a un segundo plano la aplicación de los principios y valores, y se dio primacía al imperio de la Ley (en algunos casos al Derecho escrito o positivo), sujetando a los jueces a la aplicación de la norma y en consecuencia al poder legislativo.

Se pensaba en ese momento que permitir al juez la interpretación de la norma se constituía como un acto político que podría quebrantar la voluntad popular contenida y expresada en la norma, y es así como en un comienzo se entendió la seguridad jurídica tributaria como el respeto de la norma, el cobro de los impuestos a partir de lo establecido en la norma, y de las consecuencias que podían devenir de la inaplicación de la Ley. El juez se consolida como un simple aplicador del Derecho y la sentencia no era más que la concreción material de la Ley.

Así pues, la seguridad tributaria, en sus inicios, concebida como un principio del Derecho, podía entenderse como un criterio de valoración de contenido axiológico, como una norma fundamental o generalísima del sistema (Bobbio, 1999), pero al fin y al cabo norma como todas las otras; aunque no estuviera contemplada como Derecho positivo hacía parte del espíritu del sistema.

Determinar qué debe entenderse por principio general del Derecho es una de las cuestiones más debatidas en la literatura jurídica. Algunos autores, como Coviello, lo identifican como reglas amplias y abstractas en las que se pretende enmarcar una situación concreta cuando no existe norma aplicable, en este sentido ha dicho:

Los principios generales del Derecho son los fundamentales de la misma legislación positiva, que no se encuentran escritos en ninguna ley, pero que son los presupuestos lógicos necesarios de las distintas normas legislativas, de las cuales, en fuerza de la abstracción deben exclusivamente deducirse... (Coviello, p. 96).

Otros tratadistas, afirman que los principios generales del Derecho son los que se identifican con el Derecho justo o natural (Del Vecchio, p. 19); de suyo que cuando se afirma que los principios generales son los del Derecho natural significa que el juzgador en ejercicio de sus funciones cuando así se requiera, debe aplicar los principios del Derecho entendidos como los que se desprenden de un orden justo y devienen en decisiones basadas en equidad.

Hecha la anterior explicación de lo que debe entenderse por principio, ahora surge la pregunta: ¿Cuál es la importancia de que la seguridad tributaria ligada al principio de legalidad de los impuestos esté consagrada como un principio del Derecho? ¿Cuáles son los efectos de que sea tratada como tal?

Pues bien, el ordenamiento jurídico económico, como se ha visto, está conformado por preceptos legales, pero también se encuentra inspirado por los principios generales, entre los cuales se encuentra la seguridad tributaria, que son los presupuestos lógicos para la aplicación de decisiones justas por parte de la Administración de Impuestos, para obtener decisiones basadas en un orden justo y equitativo.

De manera que en aquellos eventos en los que el contador público identifique que su derecho a la seguridad tributaria ha sido vulnerado, contará con un argumento suficiente para debatir las decisiones arbitrarias de la Administración de Impuestos y pedir claridad frente a sus posiciones doctrinales, así como, controvertir la aplicación de normas imprecisas.

### **3.4 LA SEGURIDAD TRIBUTARIA COMO DERECHO ABSOLUTO**

---

Un derecho es relativo cuando la obligación correspondiente incumbe a uno o varios sujetos, individualmente determinados. En contraposición a lo anterior, un derecho es absoluto cuando el deber correlativo es “una obligación universal de respeto” (García Máynez, p. 199).

En efecto, cuando ha de referirse al principio de la seguridad tributaria, no es posible entenderlo bajo una perspectiva diferente a la de un derecho, inherente a las personas, pero una connotación adicional: la de constituirse como *un derecho de carácter absoluto*.

Los derechos absolutos son valederos frente a todas las personas, imponiéndoles una obligación de tipo negativo, consistente en la no vulneración de las normas, principios y procedimientos que consagran las garantías a los contribuyentes de impuestos. En este sentido, se restringen las acciones de los asociados, pero principalmente las actuaciones de la Administración (incluye la Administración de Impuestos)<sup>11</sup>, limitando su poder respecto de los ciudadanos, sujetándola a los derechos y garantías que emanan del principio de seguridad.

No se concibe un ordenamiento sin el principio de la seguridad tributaria, y es precisamente ello lo que le da su connotación como derecho absoluto, de tal manera que es de aplicación no solo para los administrados, sino también para la Administración de Impuestos. Esta es una razón fundamental para indicar que en aquellos eventos donde se vulnera la seguridad tributaria, se puede exigir precisión y claridad, frente a las actuaciones de la Administración de Impuestos.

### **3.5 LA LEGALIDAD COMO MANIFESTACIÓN DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD TRIBUTARIA**

La seguridad tributaria ha de explicarse en el contexto de lo que se ha denominado el principio de legalidad, toda vez que si de lo que se trata es de proteger la seguridad tributaria, se debe

---

<sup>11</sup> Administración Pública entendida en su sentido material u objetivo, es decir la actividad del Estado, encaminada a la satisfacción de los intereses colectivos; y en su sentido formal, como todos los actos que profiere la Administración.

partir de los problemas de la construcción de las normas que establecen los tributos, la precisión y claridad de las mismas, y de la **fácil aplicación** de los supuestos de hecho contemplados por dichas normas y de las consecuencias que conllevan.

Por lo anterior, se hace necesario realizar una breve reseña del principio de legalidad, para luego profundizar la injerencia que ha de tener en la aplicación, protección y mantenimiento de la seguridad tributaria.

La noción de “legalidad” no es de creación moderna, encuentra su fundamento en la tradición europea (Reyes Corona, 2002); se remonta en su origen a la Carta Magna de 1215, y es reconocida en la declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, del 26 de agosto de 1789.

La legalidad al igual que la seguridad tributaria también ha sido entendida como un principio, propio del Estado de Derecho, el cual se constituyó como uno de los limitantes del poder absoluto y arbitrario de los monarcas (Santofimio); surge de manera simultánea, con lo que se ha denominado “institucionalización del poder”, puesto que para ese momento, en el régimen existente, se partía del criterio de que la fuente de todo derecho era la persona del Rey. Esto significaba para los asociados inestabilidad y la falta de certeza respecto de los trámites y decisiones que pudieran corresponder a la Administración; principalmente generaba incertidumbre sobre el derecho a la propiedad de cada uno de los asociados, por esta razón, según las teorías de los revolucionarios del momento, el Derecho sólo podía tener una fuente: *La voluntad general*, manifestada a través de la *ley*, buscando proteger el derecho de propiedad de las decisiones contrarias a derecho por parte de la autoridad; es así como en la medida en que limita al poder administrativo, se estructuró como un principio de estirpe liberal, con el fin de proteger las libertades individuales e impedir la arbitrariedad del Estado, significaba a la vez que toda acción gubernamental debía estar sujeta a derecho, propiamente dicho, a la Ley.

La seguridad tributaria va de la mano con el principio de legalidad, pues fueron conceptos -no creados- delineados bajo la filosofía liberal del siglo XVIII y han permanecido incólumes a

pesar de las modificaciones de las ideologías propias que acaecieron con la evolución al Estado Constitucional del Derecho (el que predicó la eficacia directa de la norma, pero no ya de la norma en sentido general sino específicamente la norma constitucional).

La interrelación de estos principios se explica en la posibilidad de predecir el sentido de una decisión judicial en un caso concreto dada la aplicación de los postulados normativos que regulan dicho caso. En otras palabras, se preserva la seguridad tributaria, en la medida en que se apliquen las normas vigentes en materia de impuestos (situación que se presenta cuando se respeta el principio de legalidad).

Vista la forma en que se complementan estos dos postulados de Derecho, y concluyendo que para que se pueda hablar de seguridad tributaria es necesario fijar los alcances del llamado principio de legalidad, enseguida se analiza su noción.

El principio de legalidad también denominado principio de reserva de ley constituye una regla de Derecho Constitucional Tributario, universalmente adoptada por los ordenamientos jurídicos contemporáneos (Casas). Consiste esencialmente en que la obligación de pagar tributos (entendidos en su clasificación tradicional en impuestos, tasas y contribuciones) tiene como única fuente *la Ley*, es decir, que no podría generarse un tributo sin que previamente la Ley lo haya establecido. Es así como para que se creen o modifiquen los tributos y tengan plena validez, debe existir la expresión de voluntad de los asociados a quienes se dirigen, manifestada en forma solemne y legítima, a través de una ley; de esta manera se quiere que los representantes elegidos por el pueblo sean los que definan los alcances de la tributación, según el principio anglosajón *no taxation without representation*(Bravo).

Por consiguiente, el principio de legalidad significa que el tributo debe ser determinado por una ley de carácter general, con el objeto de que no tenga cabida la arbitrariedad, pero también significa que el poder legislativo (en su calidad de representante de la voluntad general de la población que integra un Estado) debe determinar en la misma norma general, de forma clara y precisa, todos los elementos que conforman la obligación tributaria: el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravado, la base gravable y la tarifa.

El Consejo de Estado en sentencia del 25 de noviembre de 2004, expediente 14145, consejera ponente Ligia López Díaz, declaró nula la expresión “y son rentas de su propiedad”, contenida en la parte final del artículo 7 del decreto 400 de 1999, por medio del cual el Alcalde Mayor de Bogotá compiló los tributos distritales. Al fallar, la Sala sostuvo que si bien el legislador en aplicación del principio constitucional de eficacia del poder impositivo autorizó a las entidades territoriales y al Distrito Capital para recaudar, administrar y cobrar impuestos, ello no puede suponer que dichas rentas sean de propiedad del Distrito, pues de ser así se modificaría el sujeto activo del tributo, facultad que por mandato constitucional corresponde al legislador, y por la misma razón tampoco puede interpretarse que la autorización para la administración y el recaudo de gravámenes lleva implícita la de fijar los elementos esenciales del tributo.

La Constitución Colombiana consagra el principio de legalidad o de reserva de ley en sus artículos 150, ordinales 11 y 12 y 338. En el artículo 150 establece que corresponde al Congreso fijar las rentas nacionales y fijar los gastos de la administración y crear contribuciones fiscales y excepcionalmente contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la Ley. En el artículo 338 determina que en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos (distritales y municipales) podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. Consagra así mismo, que la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los tributos. De igual forma, este artículo estipula que la ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen, pero esta atribución está circunscrita a que el sistema y el método para definir tales costos y beneficios y la forma de hacer su reparto estén establecidos por la ley, las ordenanzas y los acuerdos.

De entrada, parecería indicar que dicha potestad para fijar las tarifas es una excepción al principio de legalidad; sin embargo, no es así, toda vez que el sistema, el método y la forma de hacer el reparto deben igualmente ajustarse a lo establecido por el legislador.

Igualmente, el artículo 300 y 313 de la Constitución Política reiteran la competencia tributaria de los entes territoriales (a través de sus asambleas y concejos) para decretar los tributos; no obstante debe precisarse que sin duda se les reconoció una autonomía fiscal pero limitada, es decir, que una vez más su ejercicio se subordina a los términos estipulados en la Ley.

Es claro entonces que la potestad tributaria en cabeza de las corporaciones -Congreso, Asambleas y Concejos- se encuentra restringida; todas deben sujetarse a los criterios antes anotados.

Por otra parte, es indispensable mencionar que hay situaciones excepcionales para establecer los tributos. Para esos casos particulares, la facultad en materia tributaria se encuentra a cargo del Gobierno Nacional. Estas situaciones excepcionales son los contemplados en el artículo 212 y 213 de la Constitución Política, es decir, los estados de guerra exterior y de conmoción interior.

En el estado de guerra exterior, el Presidente de la República puede tomar las medidas necesarias para atender los requerimientos de la guerra. Sus decretos legislativos regirán solo durante el tiempo que ellos mismos señalen, pero dejarán de tener vigencia una vez se declare restablecida la normalidad. Y no podría ser otro el entendido, ya que la finalidad es atender el evento excepcional presentado con la guerra, una vez superada la situación, la facultad otorgada perdería su justificación y razón de ser.

Para el caso del estado de conmoción interior, el Gobierno Nacional igualmente tiene la facultad limitada y dirigida a solventar las causas de la perturbación e impedir la extensión de sus efectos. Las normas dictadas por el Gobierno rigen hasta que se declare restablecido el orden público, pero el Gobierno puede prorrogar su vigencia hasta por noventa días más.

Una situación adicional, contemplada en el artículo 215 de la Constitución Nacional, hace mención a los hechos que sobrevienen (diferentes a los anteriormente mencionados) que perturben o amenacen en forma grave e inminente el orden económico, social y ecológico, o que constituyan grave calamidad pública. En estos casos, podrá el Presidente, con la firma de

---

todos sus ministros, declarar el “estado de emergencia” en forma transitoria, esto es, por periodos hasta de treinta días, que sumados no podrán exceder de noventa días en el año calendario, y dictar normas (decretos con fuerza de ley) para conjurar la crisis. Pero estas normas están supeditadas a las materias que tengan relación directa y específica con el estado de emergencia; a través de ellas el Gobierno podrá en forma transitoria establecer nuevos tributos o modificar los existentes. Las normas dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, salvo que el Congreso durante el año siguiente les otorgue carácter permanente.

Es oportuno precisar que el poder otorgado al Gobierno Nacional está justificado en la necesidad de las situaciones imperantes en el momento, pero su legitimidad deriva siempre de la ley reglamentada, es allí donde siempre encontrará su fundamento de validez y a la vez sus límites<sup>12</sup>.

La obligación tributaria es aquella que tiene por objeto el pago de los tributos<sup>13</sup>; una de las primeras características que la doctrina le atribuye a esta obligación es su origen exclusivamente legal, el cual deviene del principio de legalidad explicado anteriormente. Se precisa de esta manera la diferencia entre las obligaciones de derecho privado y la obligación tributaria, donde las primeras son fruto del acuerdo de voluntades y la segunda tiene como fuente la Ley.

Esta obligación de pagar tributos está prevista en la ley tributaria, de manera abstracta e impersonal, condicionada a la realización de los presupuestos previstos en la ley como generadores del tributo.

La doctrina (Bravo Arteaga, 2001) ha considerado que estos presupuestos, elementos integrantes de la obligación tributaria son: el hecho gravado o elemento generador; el sujeto

---

<sup>12</sup> Consejo de Estado. Consejero ponente docto Guillermo Chanin Lizcano. Sentencia de 15 de julio de 1994.

<sup>13</sup> Elementos de la obligación tributaria. Derecho Tributario 2ª ed. Editorial Instituto Colombiano de Derecho Tributario.



activo y pasivo, considerados como elementos personales; la base imponible y la tarifa, como elementos cuantitativos de la obligación tributaria.

Para algunos autores, el hecho generador se constituye en el núcleo del tributo (Pérez de Ayala), configurándose como un hecho jurídico de creación legal que la propia Constitución ha exigido que establezca el legislador. Ha sido definido como aquel indicativo de capacidad jurídica y económica, respecto de los contribuyentes, que al realizarse produce el nacimiento de la obligación tributaria.

Respecto de los sujetos activos y pasivos, como elementos personales de la obligación tributaria, se puede precisar que el sujeto activo es el acreedor de la obligación, el titular de la pretensión y quien tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, y el sujeto pasivo el deudor de la misma, es decir, aquella persona o ente que realiza el hecho gravado y que es obligada al pago del gravamen.

Indudablemente el sujeto activo por excelencia es el Estado, es aquel a quien la Ley le ha otorgado la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación.

La base gravable se entiende como aquella magnitud del hecho gravado que sirve para soportar la tarifa del tributo y determinar así la cuantía de este, su principal característica es la magnitud porque la base siempre debe ser una cantidad de “algo”; algunos definen la base como la medida del tributo (Rosembuj, p. 106).

La tarifa puede definirse como una magnitud establecida en la ley que se aplica sobre la base gravable y se utiliza para determinar la cuantía del tributo.

Mencionados los elementos esenciales de la obligación tributaria, puede afirmarse que para preservar el principio de legalidad debe atenderse a lo dispuesto en el mandato del artículo 338, según el cual, estos deben estar determinados en la Ley.

---

Surge un interrogante sobre el particular, y es qué sucede en caso que los elementos en cuestión estén contemplados en la ley de manera imprecisa o incompleta ¿podría tener validez el tributo bajo estas características?

En relación con el tema, la Corte Constitucional no ha sido unánime para decidir si una ley debe contemplar de manera íntegra y precisa los elementos de la obligación tributaria o si por el contrario, es suficiente que de ella puedan inferirse o determinarse dichos elementos. En algunos de sus fallos ha tomado una posición estricta y rigurosa<sup>14</sup>, donde afirma que las normas que establecen los tributos deben ser inteligibles, sin que se necesite de intermediarios que precisen su contenido, porque de ser así se estaría vulnerando el principio de legalidad; sin embargo en otros fallos<sup>15</sup>, la H. Corte ha manifestado que la ambigüedad en la definición de los elementos del tributo puede conducir a la inexecutable solo cuando no sea posible determinarlos, según las reglas de la interpretación, posición que resulta sin duda flexible en relación con la anterior.

Al respecto debe considerarse que es necesario adoptar una posición flexible que permita ajustarse a cada caso en concreto, y nuestro Ordenamiento Jurídico debe acoplarse a las diferentes situaciones que se presenten sobre el tema, claro está, sin vulnerar la seguridad tributaria y los fundamentos que estructuran el principio de legalidad.

En virtud del principio de legalidad, la regulación de las relaciones jurídicas sociales sólo podían tener una fuente: la Ley, como manifestación de la voluntad general, correspondiéndole al legislador prever los supuestos de las normas y sus consecuencias jurídicas para que los administrados tuvieran la certeza de los efectos que podían devenir con el cumplimiento o incumplimiento de las mismas. En este sentido se vislumbra el principio como una garantía de convivencia y de seguridad para los asociados.

Conforme con lo anterior, se puede afirmar que el principio de legalidad como elemento de la Constitución permite que el Derecho Tributario sea garantista respecto de sus destinatarios y

---

<sup>14</sup> Corte Constitucional. Magistrado Ponente: Álvaro Tafur Gálvis. Sentencia C – 597-00.

<sup>15</sup> Corte Constitucional. Magistrado Ponente: Carlos Gaviria Díaz. Sentencia C -485-00.

evita de cierta manera que el Estado como sujeto activo de las relaciones en materia tributaria pueda caer en situaciones de arbitrariedad, lesivas para sus asociados. No obstante lo anterior, si bien es cierto que el principio de legalidad está estructurado como criterio garantizador de los derechos de los contribuyentes, es necesario que se haga efectivo, lo cual se logra cuando en un ordenamiento tributario se tiene como premisa el acatamiento de las normas tributarias y la aplicación de las mismas en virtud del principio de la seguridad tributaria.

De lo hasta aquí visto, no cabe duda que el principio de seguridad tributaria se encuentra íntimamente ligado con el principio de legalidad, el cual ha sido entendido como aquel que regula el ejercicio del poder público, en beneficio directo de los administrados y de la estabilidad y seguridad que debe implicar su ejercicio.

Como nota conclusiva de este aparte se puede afirmar que las normas concebidas con gran amplitud en sus contenidos o aquellas que dejan a las autoridades administrativas la determinación de los efectos sin establecer las líneas generales para la aplicación de las normas traen de suyo tipos normativos abiertos e imprecisos; con lo que el contador público al momento de hacer cumplir la norma tributaria no podría determinar con claridad cuáles son sus derechos y el contenido de sus obligaciones en materia fiscal. Esto es precisamente lo que está sucediendo en materia fiduciaria, conduciendo a una ostensible vulneración del postulado de la seguridad tributaria.

### **3.6 MECANISMOS DE PROTECCIÓN DE LA SEGURIDAD TRIBUTARIA**

Hay una amplitud de normas y de preceptos en nuestro ordenamiento jurídico que contemplan el Control Constitucional como elemento protector de la seguridad tributaria en el sistema colombiano.

Dentro de estas normas y preceptos se encuentran:

---

(a) La supremacía de la Constitución como norma de normas<sup>16</sup> de manera que en caso de incompatibilidad entre esta y la ley tributaria u otra norma jurídica, se deberán aplicar las disposiciones constitucionales.

(b) La Corte Constitucional como ente superior encargado de salvaguardar los preceptos constitucionales<sup>17</sup>; dentro de sus funciones está pronunciarse acerca de los siguientes asuntos puestos a su consideración:

- Demandas que promuevan los ciudadanos por vicios de forma, contra las reformas constitucionales.
- Decidir con anterioridad al pronunciamiento popular, sobre la constitucionalidad de la convocatoria de un referendo o a una Asamblea Constituyente para reformar la Constitución, solo por vicios de procedimiento en su formación.
- Demandas contra referendos, leyes, consultas populares y plebiscitos del orden nacional (solo por vicios de procedimiento).
- Demandas que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como por vicios de procedimientos en su formación.
- Revisar los decretos legislativos dictados por el Gobierno en los estados de excepción.
- Revisión de los proyectos de ley objetados por el Gobierno como inconstitucionales, y de los proyectos de leyes estatutarias.
- Revisión de decisiones judiciales relacionadas con la acción de tutela.

(c) El H. Consejo de Estado también se encarga de salvaguardar el principio de la seguridad tributaria, pues él de conformidad con el artículo 237 de la C. P. conoce de las acciones de nulidad por inconstitucionalidad de los decretos cuya revisión no corresponde a la Corte Constitucional, como son los decretos reglamentarios. Y precisamente los aspectos de orden tributario son conocidos en algunos casos, en última instancia por el Consejo de Estado.

---

<sup>16</sup> Constitución Política. Artículo 4°.

<sup>17</sup> Constitución Política. Artículos 241 y 243.

---

(d) Los Gobernadores y Alcaldes pueden objetar por inconstitucionales los proyectos de ordenanzas y los acuerdos de los concejos, en su orden.

(e) Cualquier persona puede demandar ante la Jurisdicción Contenciosa, por inconstitucionales los actos de autoridades nacionales, departamentales o municipales<sup>18</sup>.

Como se puede observar hay diferentes fuentes protectoras del principio. No obstante, a continuación debo referirme a dos de las más importantes: la excepción de inconstitucionalidad y la declaratoria de inexecuibilidad.

### **3.6.1 La excepción de inconstitucionalidad**

El artículo 4 de nuestra Constitución indica que “La Constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la Ley tributaria u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales”. Este precepto es el fundamento de la figura que doctrinal y jurisprudencialmente ha sido denominada *excepción de inconstitucionalidad o control de constitucionalidad por vía de excepción*(Vidal Perdomo, 1992).

La excepción de inconstitucionalidad significa que cualquier juez, en virtud de su facultad jurisdiccional, puede establecer si el contenido o el procedimiento que siguió una ley es contrario a la Constitución. Si es así, debe dejar de aplicar la ley considerada por él como inconstitucional. Es de resaltar que la norma que inaplica no debe haber sido objeto de análisis de constitucionalidad previamente por la Corte.

Este mecanismo se usa para salvaguardar las disposiciones constitucionales, cuando existen leyes o decretos cuyo contenido es contrario a la Carta Política, de manera que las autoridades que tienen bajo su responsabilidad un caso en concreto sometido a su decisión pueden de oficio o a petición de parte abstenerse de aplicar el precepto de la ley o el reglamento para dar primacía al contenido normativo de la Constitución.

---

<sup>18</sup> Ley 1437 de 2011. Nuevo Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Se trata de un juicio de constitucionalidad que puede realizar cualquier funcionario judicial. La inaplicabilidad de la ley es una decisión que opera *ad intra* (Sierra Porto, 1998) del litigio, no tiene efectos frente a terceros y, en caso de que la resolución permita interponer contra ella recursos, esta excepción no vincula a quienes los resuelvan. Por ejemplo, si la decisión en la que se determinó que no se aplicaría la norma por ser contraria a los preceptos constitucionales es susceptible del recurso de apelación, el superior jerárquico que conozca del recurso no se encuentra limitado por la excepción de inconstitucionalidad, tiene libertad para tomar la decisión que a bien considere, obviamente, ajustada al Derecho.

La figura tuvo sus inicios en la doctrina colombiana a partir de la reforma constitucional de 1910, donde se interpretaba del artículo 215 de la constitución de ese momento que las competencias de la Corte Suprema de Justicia (que detentaba jurisdicción constitucional).

Durante la vigencia de la Constitución de 1886 esta figura generó mucha polémica en la doctrina y se presentaron muy pocos casos en que los jueces la aplicaran, tal vez por riesgos de incurrir en sanciones y por el sistema de promoción de la carrera judicial, pues para ese momento se utilizaba el mecanismo de cooptación.

Alguna parte de la doctrina ha considerado que la excepción de inconstitucionalidad se dirige únicamente a los jueces como administradores de justicia. Sin embargo, hay quienes afirman que esta facultad de apartarse de las disposiciones legales contrarias a la Constitución también está facultada para las autoridades de tipo administrativo.

Al respecto debe considerarse que cuando se va a tomar una decisión y se evidencia que los mandatos legales (bien sean leyes, decretos o normas de otra jerarquía) con los que se pretende fundamentar dicha decisión son manifiestamente contrarios a la Constitución, no solamente los jueces sino también las autoridades administrativas pueden hacer uso de la excepción de inconstitucionalidad, teniendo en cuenta que tanto los unos como los otros son funcionarios públicos que deben actuar bajo criterios de legalidad y justicia.

Algunos doctrinantes afirman que este mecanismo lleva a vulnerar el principio de legalidad y el de la seguridad tributaria, por cuanto permite que los jueces se aparten de las disposiciones normativas, vulnerando el artículo 230 de la Constitución que establece el obediencia de los jueces al imperio de la Ley. De otra parte, afirman que si se generalizara la inaplicación de las normas, los contribuyentes de impuestos no tendrían certeza de la aplicación de los preceptos legales.

Respecto a estas afirmaciones debe considerarse que si bien es cierto que el uso indiscriminado e irresponsable de esta figura conduciría a la inseguridad del ordenamiento, también lo es que el mecanismo utilizado de manera excepcional podría ocasionar una protección a los derechos de los administrados, entre ellos el de las fiduciarias como contribuyentes de impuestos.

La seguridad tributaria no es únicamente una manifestación de legalidad sino también de justicia y equidad. Así las cosas, al desplazar los preceptos contrarios a la Constitución se protege el principio de la seguridad tributaria.

### **3.6.2 declaratoria de inexecutableidad**

La Corte Constitucional en desarrollo de sus funciones, como ya se anotó, puede salvaguardar los contenidos de la Constitución. Es así como al revisar normas cuyos contenidos no se ajustan a esta, toma la decisión de proferir fallos de inexecutableidad.

Estos fallos conllevan los siguientes efectos:

- Efectos de cosa juzgada: una vez la Corte Constitucional decide sobre la executableidad de las normas revisadas o demandadas en cuanto a su constitucionalidad, la sentencia no puede ser revocada ni modificada por la Corte, la norma declarada inexecutable no puede ser demandada nuevamente, y ninguna autoridad ni persona podrá invocar el contenido de la norma declarada inconstitucional por razones de fondo.

- Efectos *erga omnes*: es decir, tiene efectos para la generalidad de las personas, por tratarse de sentencias que juzgan la constitucionalidad de normas de alcance general.

- Otros efectos: entre los otros efectos que traen de suyo las declaratorias de inconstitucionalidad están sus efectos en el tiempo, pues por regla general sus efectos son *ex tunc*, desde el momento en que la ley entra en vigencia, reviven las normas derogadas por la ley o el decreto legislativo declarados inexecutable, y dejan a salvo situaciones creadas o consolidadas antes de la declaratoria de inconstitucionalidad. Aunque en casos excepcionales sus efectos son solo a futuro *Ex nunc* caso en el cual, la Corte misma deberá manifestarse al respecto.

Resaltamos que las situaciones constituidas durante la vigencia de la ley y antes de la declaratoria de inexecutable son irreversibles y deben ser mantenidas en pro de la seguridad tributaria.



## **4. CAMBIOS NORMATIVOS Y DISPERSIÓN DE NORMAS QUE CONSAGRAN O DEROGAN BENEFICIOS TRIBUTARIOS PARA LAS FIDUCIARIAS: APLICACIÓN RETROACTIVA DE LAS NORMAS, VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO, DECISIONES JUDICIALES Y ADMINISTRATIVAS, INCIDENCIA PARA EL CONTADOR PÚBLICO**

Otro punto que puede conllevar dificultad para el contador público es el de la posición que debe adoptar en casos en los que se derogan beneficios tributarios para las fiduciarias, pero luego son modificados. De manera que enseguida se dan unos parámetros para que el profesional contable pueda tener el conocimiento de unos conceptos básicos que le brinden el entendimiento de la situación y las alternativas que puede tomar.

### **4.1 LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS EN MATERIA DE FIDUCIA MERCANTIL Y LA SEGURIDAD TRIBUTARIA**

#### **4.1.1 Qué son los beneficios tributarios**

Existen varias referencias que se hacen en las sentencias y en las disposiciones normativas sobre los incentivos o beneficios tributarios<sup>19</sup>; el concepto propiamente dicho en nuestra legislación no ha sido definido ni conceptualizado. Existen en la doctrina unos incentivos tributarios como son las llamadas minoraciones estructurales y los beneficios tributarios propiamente dichos (Velarde Aramayo).

Las minoraciones estructurales son formas de reducir la carga tributaria o de exonerar a un sujeto de su deber de contribuir y se fundamentan en los principios de tributación (justicia, equidad, progresividad y capacidad contributiva). Estas implican un tratamiento tributario

---

<sup>19</sup> Los beneficios tributarios también conocidos entre otras definiciones como estímulos fiscales, créditos fiscales, preferencias, exclusiones, no sujeciones, deducciones, bonificaciones, franquicias tributarias, tratamientos diferenciados favorables.

diferente, sin embargo, no tienen como propósito incentivar o crear preferencias sino contribuir a definir y delimitar el tributo. Verbigracia, las normas que consagran deducciones por depreciación de maquinaria y equipo, la amortización de inversiones, los descuentos por impuestos pagados en el exterior, las exenciones a rentas de trabajo destinadas a sufragar gastos de entierro del trabajador, entre otras.

Los beneficios tributarios, a diferencia de las minoraciones, tienen como objetivo principal poner a los sujetos destinatarios de los mismos en una situación económica más ventajosa, comparada con la de otros contribuyentes, y en este sentido buscan promocionar o estimular determinadas actividades con propósitos esencialmente extrafiscales. Tenemos así las disposiciones que concedieron exenciones, descuentos o rentas exentas a las inversiones realizadas en la zona de la avalancha del Río Páez, las que otorgan tratamientos tributarios especiales en zonas fronterizas, etc.

En efecto, los beneficios tributarios constituyen una respuesta a situaciones coyunturales, por eso tienen límites temporales o espaciales específicos, mientras que las minoraciones estructurales no tienen límites en el tiempo o en el espacio más de las que les da el mismo impuesto que desarrollan (recordemos que estas definen y limitan el mismo tributo).

Por otra parte, los beneficios tributarios pueden afectar un solo impuesto o una pluralidad de impuestos para lograr la finalidad o el propósito que persigue, es por esto que desde el punto de vista formal, se puede encontrar beneficios tributarios en las leyes, códigos, reglamentaciones propias del impuesto del cual se desprenden o en normas ajenas a temas tributarios. Por el contrario, las minoraciones, debido a que desarrollan el tributo al cual se aplican, se encuentran formalmente ubicadas únicamente en los textos que regulan dicho tributo, sin que sea posible pensar que se encuentran en normas ajenas a temas netamente fiscales.

Se evidencia la clara diferencia que existe en uno y otro concepto; las minoraciones no pretenden principalmente la promoción de conductas o actividades ni crear situaciones de preferencias respecto de los sujetos pasivos del impuesto. No sucede así respecto de los

---

beneficios tributarios, porque para ellos su esencia está en mira de la actividad social para crear posiciones preferenciales a favor de determinados sujetos.

Como se observa, no todas las disposiciones que eliminen la carga tributaria en un sujeto o contemplen exclusiones o exenciones y descuentos tributarios son beneficios tributarios. Así, para que se configure un beneficio tributario propiamente dicho se requiere:

(a) Tener como propósito colocar al sujeto o a la actividad en una posición preferencial. Desde este punto de vista, podemos observar al Derecho tributario con unas finalidades distintas a las comúnmente conocidas, como es el interés recaudatorio de la Hacienda Pública.

(b) Tener unos fines extrafiscales<sup>20</sup>. Es decir, estar concebida dentro del universo tributario con un objetivo económico o de bienestar social que pesan en un momento histórico determinado. En otras palabras, estar justificados en la protección de sujetos o actividades constitucionalmente tutelados.

(c) Tener un carácter temporal, debido a la coyuntura del momento.

Con estas características se logra un acercamiento a la definición del concepto de beneficio tributario como: “aquella disposición legal que se desprende de cualquiera de los elementos de los tributos, para reducir o eliminar la carga tributaria en forma coyuntural y temporal, con el fin de estimular determinados sujetos o actividades constitucionalmente protegidos”.

En la Constitución Nacional encontramos diversas estipulaciones que ordenan categóricamente la intervención del Estado con fines de fomento y bienestar social, así:

Artículo 2. Son fines esenciales del Estado: **servir a la comunidad, promover la prosperidad general** y garantizar la efectividad de los principios y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones

---

<sup>20</sup> Hace referencia a los fines de política económica y social del Estado.

que los afectan y en la vida económica, política y administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo.

Artículo 13. Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley. ... El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad estatal sea real y efectiva y **adoptará medidas a favor de grupos discriminados o marginados.**

Artículo 71. ...El Estado **creará incentivos** para personas e instituciones que desarrollen la ciencia y la tecnología y las demás manifestaciones culturales y **ofrecerá estímulos** especiales a personas e instituciones que ejerzan estas actividades.

Artículo 333. El Estado fortalecerá las organizaciones solidarias y **estimulará el desarrollo empresarial.**

Artículo 334. ...El Estado intervendrá para dar pleno empleo a los recursos humanos... también para promover la productividad y competitividad y el desarrollo armónico de las regiones” (resaltados propios).

Como se ve, estos son algunos de los tantos postulados que pregonan nuestra Constitución respecto de los propósitos y objetivos de la acción del Estado, bajo los cuales desarrolla e implementa los beneficios tributarios. Todo esto es una clara demostración del proteccionismo propio de nuestro Estado Social de Derecho. Así pues, resultan los beneficios tributarios útiles para alcanzar esos fines.

En tales postulados constitucionales es que los beneficios hallan su sustento teórico. Pues es en los fines de política económica y social del Estado que los beneficios encuentran su justificación y razón de ser. De no ser así, las normas que consagran beneficios tributarios caerían en la arbitrariedad y no serían de recibo en nuestro ordenamiento.

---

---

## 4.2 RETROACTIVIDAD DE LA NORMA TRIBUTARIA

Una de las cuestiones más difíciles que pueden surgir al momento de la aplicación de una ley estriba en saber si la disposición legislativa puede aplicarse a situaciones concretas, nacidas bajo el imperio de una ley anterior.

En principio, las normas tributarias rigen todos los hechos que durante el lapso de su vigencia ocurren en concordancia con sus supuestos. Si un supuesto se realiza cuando una ley tributaria está en vigencia, las consecuencias que la disposición señala deben aplicarse al hecho. Sin embargo, la controversia se suscita cuando un hecho ocurrido en vigencia de una norma ha venido generado sus consecuencias, y posteriormente entra en vigencia una segunda norma que regula el mismo hecho y deroga la primera. Se plantea si puede aplicarse al hecho la segunda ley, tomando en cuenta que el citado hecho, aunque ocurrido durante la vigencia de la anterior, corresponde al supuesto de la posterior y debe producir, de acuerdo con esta, consecuencias diversas de las que la otra le atribuía.

Como regla general, se ha acogido el postulado que la ley no debe aplicarse de manera retroactiva en perjuicio de ninguna persona. No obstante, esta regla no debe entenderse de manera absoluta debido a que está sujeta a algunas excepciones.

Surgen así dos cuestionamientos sobre el tema: en primer lugar, definir qué se entiende por aplicación retroactiva de una ley y en segundo lugar, en qué casos debe aplicarse retroactivamente y en qué casos no. Para tratar de fijar el concepto de retroactividad partiremos de la teoría de los derechos adquiridos, conocida también como teoría clásica.

Bajo la teoría clásica de los derechos adquiridos (García Máynez, p. 45), se ha expresado que son adquiridos los derechos que entran a formar parte del patrimonio de alguna persona en razón de un hecho y en virtud de una ley del tiempo en que el hecho hubiera tenido lugar. Bajo esta teoría, una ley es retroactiva cuando elimina o restringe un *derecho adquirido* bajo el imperio de una ley anterior. No lo es, en cambio, si elimina una facultad legal o una simple

expectativa. Así, la tesis gira alrededor de tres conceptos fundamentales, el de derecho adquirido, el de facultad y el de expectativa.

Derechos adquiridos son aquellos que han entrado en el dominio del contribuyente, y en consecuencia forman parte de él y no pueden serle arrebatados.

En otras ocasiones, la ley no crea derechos a nuestro favor, sino que concede determinadas facultades legales que sólo se transforman en derechos adquiridos al ser ejercitadas. Entonces, debe realizarse una distinción entre facultad legal y ejercicio. De esta manera, se tiene que la facultad legal no ejercitada es una simple expectativa que sólo se convierte en Derecho adquirido en virtud del ejercicio, a partir de entonces una nueva ley no puede despojar el derecho sin ser definida como retroactiva.

Ahora bien, teniendo en cuenta las anteriores definiciones debemos precisar cuándo las normas tienen efecto retroactivo. Bajo esta orientación se presentan dos situaciones:

(a) Cuando las normas se aplican a hechos consumados bajo el imperio de una ley anterior (*facta praeterita*).

(b) Cuando se aplican a situaciones jurídicas en curso, por lo que toca a los efectos realizados antes de la iniciación de la vigencia de la nueva ley (*facta pendentia*).

Así las cosas, si la nueva ley se aplica a las consecuencias aún no realizadas de un hecho ocurrido bajo el imperio de la precedente no tiene efecto retroactivo sino inmediato.

Mucho se ha cuestionado la teoría clásica de los derechos adquiridos y han surgido otras doctrinas que han renunciado a la idea de elaborar un concepto previo y general de retroactividad y dirigen su actuación a interpretar directamente la norma atendiendo su contenido, objeto y finalidad. Bajo esta nueva orientación se entiende que el legislador puede dictar leyes retroactivas, y la técnica utilizada consiste en graduar la retroactividad en máxima, media y de mínimo grado, con el fin de hallar la intención de la ley frente al caso concreto.

---

Sobre esta tesis, la doctora Lucy Cruz de Quiñónez (2001) ha manifestado en su escrito *Principio de irretroactividad de la Ley*:

*“La retroactividad de grado máximo implica que la nueva Ley se aplique a la relación surgida al amparo de la legislación anterior, así como a todos sus efectos, consumados o no. En la retroactividad de grado medio la nueva ley respeta la relación jurídica básica y los efectos consumados según lo dispuesto en la antigua legislación, pero ataca aquellos efectos que, habiendo nacido bajo la ley antigua, deban ejecutarse o concluirse con la ley nueva. La retroactividad de grado mínimo conlleva que la ley posterior se aplique a los efectos futuros de la relación jurídica nacida al amparo de la legislación antigua, es decir, a aquellos que se produzcan después de la entrada en vigencia de la norma vieja<sup>34</sup>. En este último caso también hay retroactividad, porque hay una alteración de lo inicialmente estatuido en la relación jurídica básica. Sin embargo, se admite que opere frente a la justicia que implica el nuevo ordenamiento, que se reputa más perfecto que el antiguo, siempre.”*

Quienes hacen una crítica a la teoría de los derechos adquiridos afirman que esta restringe el concepto al ámbito de los derechos subjetivos de contenido patrimonial, dejando por fuera las relaciones jurídicas de carácter personal y las de Derecho público. El problema surge en la medida en que las normas tributarias, por lo general, no son constitutivas de derechos sino de deberes y obligaciones, razón por la que esa teoría quedaría corta en el ámbito tributario.

De manera excepcional, el artículo 58 de la Constitución podría ser invocado para proteger los derechos adquiridos, como cuando existe un Derecho surgido de la relación tributaria, por ejemplo un saldo a favor por pago de lo no debido, que posteriormente pretenda ser disminuido o desconocido.

El efecto retroactivo de las normas tiene como finalidad mantener la confianza de las personas en la ley vigente, puesto que con base en ellas realizan sus operaciones tanto jurídicas como económicas. En sentencia C-549-1993, magistrado ponente Vladimiro Naranjo Mesa, la Corte Constitucional trató el tema de la finalidad del principio de irretroactividad mencionando que:

Si la ley modifica situaciones jurídicas definidas por el mismo legislador, sin una finalidad de favorabilidad en cuanto a las cargas tributarias, por ejemplo, incurre, no solo en una contradicción, sino en el desconocimiento del Derecho adquirido y legítimamente constituido la consecuencia, entonces, es que la actividad del legislador estatal deja de cumplir con una finalidad esencial a su razón de ser: **la seguridad y tranquilidad de los asociados...** Igualmente la seguridad jurídica es requisito para la configuración del orden público. **Si no hay una estabilidad en cuanto a la consecuencia jurídica, obviamente no pueden los destinatarios de la ley estar gozando del derecho a la seguridad. La incertidumbre ante la actuación del Estado impide la seguridad a cada uno de los asociados** (resaltado propio).

En nuestro ordenamiento constitucional se consagra la regla general de la irretroactividad en materia tributaria en los artículos 338 y 363, los cuales se convierten en limitantes para el legislador.

El inconveniente se presenta en el ámbito de aplicación de las normas, para determinar cómo se debe manejar una situación donde se crean normas, bien sea para derogar o bien para crear beneficios tributarios y definir los límites de la nueva ley de cara a los derechos adquiridos por los contribuyentes.

Sobre este particular el contador público debe considerar que al momento de estudiar la norma que consagra la modificación del beneficio en más de un período gravable, es necesario que analice el perjuicio que se causa a quienes decidieron adaptarse en los presupuestos para disfrutar de esos tratamientos preferenciales para verificar que con ello no se cause una desmejora al principio de la seguridad tributaria.

Frente a impuestos de período, el beneficio tributario debe concederse para el período gravable posterior a aquel en el cual se realiza el hecho que legitima el incentivo, como es el caso del descuento tributario que se toma en el período siguiente a aquel en que se realiza la inversión que se quiere estimular. Así las cosas, una vez se sucede el hecho que genera y legitima el



---

incentivo, debe reconocerse la seguridad del beneficio, aunque se haya expedido una norma que lo modifique o lo derogue.

Lo anterior no quiere decir que las normas que consagran beneficios tributarios deban ser mantenidas perdurablemente en el tiempo, esto sería caer en lo que algunos doctrinantes han llamado “la petrificación” o “lapidación del derecho”, pero sí se debe propender al respeto de los derechos que se han consolidado en cabeza de los contribuyentes que actuaron de una u otra manera para hacerse merecedores de un tratamiento preferencial.

En sentencia C-806 de 2001, magistrada Clara Inés Vargas Hernández, la Corte con buen acierto declaró la exequibilidad condicionada de las expresiones “a partir de la vigencia de la presente ley” contenidas en inciso primero del artículo 23 de la Ley 383 de 1997, bajo la condición de que se entienda que para su aplicación debe darse cumplimiento a lo dispuesto en el inciso final del artículo 338 de la Constitución Política.

En esa oportunidad el doctor Juan Rafael Bravo Arteaga demandó por inconstitucional el artículo 23 de la referida ley que disponía:

Artículo 23. Beneficios fiscales concurrentes. Interpretase con autoridad a partir de la vigencia de la presente ley, que un mismo hecho económico no podrá generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente. La utilización de beneficios múltiples, basados en el mismo hecho económico, ocasiona para el contribuyente la pérdida del mayor beneficio, sin perjuicio de las sanciones por inexactitud a que haya lugar. Para los efectos de este artículo, se considera que únicamente son beneficios tributarios concurrentes los siguientes: a) las deducciones autorizadas por la ley, que no tengan relación directa de causalidad con la renta; b) los descuentos tributarios. Parágrafo 1°. Para los mismos efectos, la inversión se considera un hecho económico diferente de la utilidad o renta que genera. Parágrafo 2°. Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable a los ingresos provenientes de la relación laboral y legal o reglamentaria.

La Corte, al efectuar un análisis de la demanda precisó que el Congreso en uso de su potestad reguladora podía restringir el uso concurrente de los beneficios tributarios a los contribuyentes; esta situación no lo habilitaba para desconocer principios fundamentales como el señalado en el inciso tercero del canon 338 Constitucional (refiriéndose al principio de irretroactividad); la Corte señala que la norma demandada cuando señala la fecha de vigencia de la Ley 383 de 1997, como el momento a partir del cual entró a regir la prohibición consagrada en su artículo 23 de aplicar más de un beneficio fiscal en relación con los hechos generadores de los impuestos, se ajusta al artículo 338 del Ordenamiento Superior siempre y cuando se entienda que para su aplicación debe darse cumplimiento a lo dispuesto en el inciso final de la citada norma fundamental.

Y así se declaró en la parte resolutive de esa sentencia, condicionando la entrada en vigencia del artículo 23 de la ley 383 de 1997 a la aplicación del último inciso del 338 que establece:

... Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

De manera que el contador público al momento de aplicar las normas que contemplan beneficios tributarios para las fiduciarias deberá aplicar estos principios para evitar tomar beneficios que no proceden por aplicación de la ley en el tiempo, o al contrario, para evitar que deje de aprovechar beneficios que la ley le ha concedido.

## **5. SEGURIDAD TRIBUTARIA DE LOS CONTRIBUYENTES CUANDO SE PRESENTA UN CAMBIO EN LA POSICIÓN ACOGIDA EN LA DOCTRINA TRIBUTARIA: INCIDENCIA PARA EL CONTADOR**

### **5.1 LOS CONCEPTOS DE LA DIAN**

La actividad administrativa en cumplimiento de los cometidos estatales propios del Estado Social de Derecho actúa a través de variadas formas e instrumentos para lograr la realización y satisfacción concreta de los intereses públicos y sociales.

Uno de esos instrumentos es el acto administrativo, definido como el modo de actuación ordinaria de la administración, y se manifiesta a través de las declaraciones unilaterales, creadoras de situaciones generales, objetivas y abstractas, o subjetivas particulares y concretas que reconocen derechos o imponen obligaciones a los administrados, o en palabras del doctor Orlando Santofimio Gamboa (1998), “el acto administrativo es la manifestación unilateral de voluntad de quienes ejercen funciones administrativas, tendientes a la producción de efectos jurídicos”; actos administrativos que igualmente son proferidos por la DIAN y la DDI como manifestación del Estado.

No obstante lo anterior, existe una variedad de actos que, aun cuando expresan un juicio, voluntad o querer de la Administración, no tienen el alcance ni el efecto de un acto administrativo, porque no contienen formal ni materialmente una decisión, ya que al adoptarlos aquella no tuvo en la mira generar efectos en la órbita jurídica de las personas; tal como sucede, por ejemplo, con los actos que sólo tienen un valor indicativo (anuncio de un proyecto), los actos preparatorios de la decisión administrativa (dictámenes, informes). Igual sucede, en principio, con los conceptos o dictámenes de los organismos de consulta, o de los funcionarios encargados de esta misión, en orden a señalar la interpretación de preceptos jurídicos para facilitar la expedición de decisiones y la ejecución de las tareas u operaciones administrativas, o simplemente para orientar a los administrados en la realización de las

---

actuaciones que deban adelantar ante la administración, bien en ejercicio del derecho de petición, cuando deban intervenir obligadamente en una actuación a instancia de esta, o en cumplimiento de un deber legal, como es el caso de las declaraciones tributarias.

Los preceptos jurídicos, particularmente cuando están dirigidos a la Administración, deben adaptarse a las necesidades cambiantes de los intereses públicos y sociales, de modo que esta pueda realizar las variadas intervenciones que le competen en el ámbito de la actividad de los particulares. Como al realizar las referidas intervenciones la Administración debe aplicar el derecho, no siempre a través de funcionarios con conocimientos jurídicos, o cuando la debida ejecución de la ley tributaria requiere precisiones de orden técnico, se hace necesario que aquella haga uso del poder de instrucción, a través de las llamadas circulares del servicio<sup>21</sup>, o de conceptos u opiniones, y determine el modo o la forma como debe aplicarse la ley en los distintos niveles decisorios. Con ello se busca la unidad de la acción administrativa, la coordinación de las actividades que desarrollan los funcionarios pertenecientes a un conjunto administrativo, la uniformidad de las decisiones administrativas e igualmente, la unidad en el desarrollo de las políticas y directrices generales trazadas por los órganos superiores de la Administración, con lo cual se cumple el mandato del Constituyente contenido en el artículo 209 de la Constitución, en el sentido de que la función administrativa se desarrolle con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, eficiencia e imparcialidad.

Los conceptos emitidos por las Administraciones de Impuestos no constituyen, en principio, una decisión administrativa, es decir, una declaración que afecte la esfera de los administrados, en el sentido de que se les imponga mediante ellos deberes u obligaciones o se les otorguen derechos. Sobre el particular, el H. Consejo de Estado en sentencia del 21 de febrero de 2005, expediente 14119 dice: “Los conceptos de la DIAN son meras apreciaciones

---

<sup>21</sup> Circulares como la expedida de manera conjunta por la DIAN y el Invima No. 001 de 10 de abril de 2002, la cual, mediante sentencia del Consejo de Estado 13033, magistrado ponente: Germán Ayala Mantilla, fue declarada nula, a propósito de la protección a la seguridad jurídica. En dicha circular se había establecido que un producto podía obtener un registro sanitario como medicamento ante el Invima pero clasificarse como alimento ante la DIAN, para efectos fiscales, lo cual, bajo criterio del H. Consejo de Estado, creaba inseguridad jurídica tributaria en los contribuyentes acerca de la naturaleza de los productos y por ello estimó que no debía continuar en el ordenamiento jurídico.

doctrinarias objeto de control jurisdiccional, cuando así se demanda, y por sí mismos jamás reemplazan a la ley”.

Cuando el concepto se produce a instancia de un interesado, este queda en libertad de acogerlo o no y, en principio, su emisión no compromete la responsabilidad de las entidades públicas que los expiden, ni las obliga a su cumplimiento o ejecución. Por consiguiente, por la circunstancia de que el administrado no se someta a sus formulaciones no puede ser objeto de consecuencias negativas en su contra, diferentes a las que podrían originarse del contenido de las normas jurídicas sobre cuyo entendimiento o alcance se pronuncia el concepto.

No obstante, cuando el concepto tiene un carácter autorregulador de la actividad administrativa y se impone su exigencia a terceros, en este caso sí puede considerarse el concepto como un acto decisorio de la Administración, con las consecuencias que ello conlleva. En tal virtud, deja de ser un concepto y se convierte en un acto administrativo, de una naturaleza igual o similar a las llamadas circulares o instrucciones de servicio.

La especial significación que se le otorga a dichos conceptos obedece a razones de política fiscal, que busca la unificación e interpretación unívoca de la doctrina tributaria, con el propósito de evitar la dispersión conceptual que puede suscitarse entre las distintas autoridades tributarias en detrimento de los programas impositivos.

De otra parte, la obligatoriedad para la administración de dichos conceptos obedece al propósito de la unificación doctrinaria de los criterios interpretativos de la ley tributaria, a la necesidad de otorgarles un grado evidente de seriedad y certeza y evitar, por este medio, que la administración pueda inducir voluntariamente en un error a los contribuyentes, desconociendo los criterios que sentó en la materia y que adoptaron aquellos como guía de sus actuaciones frente a la autoridad, con lo cual se violaría el principio de la buena fe consagrado en el artículo 83 de la Constitución e igualmente el principio de la confianza legítima.

La Administración de Impuestos ha tratado el tema de la obligatoriedad de los conceptos en la Circular 175 proferida el 29 de octubre de 2001, donde ha hecho énfasis en la aplicabilidad de

la seguridad tributaria en el tema de la obligatoriedad de los conceptos, de cara a los administrados, así como a la misma Administración Tributaria.

Ha dicho la Dirección de Impuestos que esta circular se ha elaborado con la finalidad de facilitar la labor tanto de los funcionarios como de los particulares, y especialmente con miras a lograr la unificación de criterios en materia tributaria. En esta circular ha adoptado por política unas premisas que considero de excepcional avance doctrinal. Dentro de esas premisas encontramos la descripción de la finalidad, los conceptos y su alcance, la obligatoriedad y la vigencia que deben tener los conceptos de la DIAN.

Según la Dirección de Impuestos, la expedición de los conceptos será una labor *excepcional* toda vez que con ello se pretende efectuar una compilación de la doctrina vigente. De igual manera, ha indicado que los conceptos que se expidan tendrán vigencia hacia el futuro; lo anterior, buscando mantener la unidad y seguridad tributaria que resultan de la aplicación de la Constitución y la Ley, de tal manera que se garanticen la seriedad y certeza de las actuaciones administrativas y se eviten procesos en los cuales se pueda haber inducido a error a los administrados, bien por no respetar conceptos emitidos en los cuales se sustente su actuación, bien porque a los mismos se les resta la vigencia y alcance que les da la Ley, o bien porque han sido expedidos o modificados por quien no tiene la competencia para el efecto.

Un punto a resaltar de esta circular expone que los conceptos emitidos por la Oficina Jurídica o la Subdirección Técnica Aduanera dentro de sus competencias deben estar sujetos a la Constitución y a la Ley y no deben expedirse para suplir vacíos legales o para dejar sin vigencia normas de carácter superior.

Nótese el cuidado con el que la Administración de Impuestos se involucra en el tema y la importancia que le da al mismo.

---

## **5.2 OBLIGATORIEDAD Y VIGENCIA DE LOS CONCEPTOS EN MATERIA TRIBUTARIA**

Tal vez este es el concepto que se torna de mayor relevancia en la circular, pues es el que gira en torno a la definición de la seguridad tributaria.

En la mencionada Circular 175 se contempla que los conceptos escritos de la Subdirección Jurídica (hoy Oficina Jurídica) de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Cuando los conceptos posean un alcance normativo por la obligatoriedad de aplicación para la administración o por la posibilidad o exigencia de sujeción a ellos para los administrados podrán ser demandados ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.

Para establecer cuál es la fuerza coercitiva de los conceptos y su vigencia, la Administración ha hablado de tres postulados que deben regir al momento de su aplicación, como se expone a continuación.

### **5.2.1. Principio de irretroactividad**

Los conceptos que expida la DIAN tendrán vigencia hacia el futuro, es decir, no tendrán el carácter de retroactivos.

Llama la atención la Administración a sus funcionarios indicándoles que en cada actuación de la entidad, como por ejemplo en procesos de fiscalización, se acoja este principio y antes de adelantar la respectiva actuación se estudie en su contexto particular aplicando el *sentido común*, el cual llevará a analizar en particular si el administrado tuvo razón suficiente para actuar de una determinada manera, verbigracia, por un concepto previo, una sentencia judicial, una acción no controvertida por la entidad, entre otras, y no que el único soporte sea una norma o concepto aplicado retroactivamente.

En este sentido, y como regla general, establece que sus actuaciones y la de los particulares deberán analizarse a la luz de la Constitución, de la ley, de los reglamentos y de los *conceptos vigentes y publicados*, bajo el entendido de que *una vez se produzca algún cambio doctrinal o de interpretación de la norma por parte de la oficina competente, dicho cambio afectará las situaciones de los administrados, hacia el futuro, debiendo respetarse las actuaciones ocurridas bajo el amparo de la doctrina anterior.*

### **5.2.2. Prevalencia del derecho sustancial**

La Circular en mención establece como mandato que en desarrollo de los procesos y actuaciones adelantados por los funcionarios de la DIAN, se dé prevalencia a lo sustancial o de fondo sobre lo formal o de simple trámite. Sobre este aspecto llama la atención en que se aplique el mismo principio que rige en materia contable, esto es, la “esencia sobre la forma” consagrado en el Decreto 2649 de 1993 aún vigente.

Se debe partir de los derechos de los contribuyentes o usuarios, sin que estos se puedan desconocer so pretexto de la aplicación de disposiciones de carácter puramente formal, que además desvían o quitan mérito a la intención del particular frente al Estado, pero igualmente sin desatender el procedimiento reglado, que como lo sostiene la jurisprudencia, en muchos casos es el que da forma al derecho sustancial.

### **5.2.3. Obligatoriedad de los conceptos**

Los conceptos que expide la Oficina Jurídica de la DIAN constituyen la expresión de manifestaciones, juicios, criterios o dictámenes sobre la interpretación de las normas tributarias, aduaneras, de comercio exterior o de control de cambios, ya sea que hayan sido solicitados por los particulares o a instancia de las Administraciones, para satisfacer necesidades o requerimientos de las mismas.

Tales conceptos que constituyen criterios auxiliares de interpretación de la Ley no se convierten en actos o decisiones administrativas que afecten la esfera de los administrados, en



el sentido de imponerles deberes u obligaciones u otorgarles derechos no contemplados en la Ley. En consecuencia, las actuaciones de los particulares fundamentadas en los conceptos vigentes deben ser respetadas por la Administración sin perjuicio de las facultades de fiscalización en virtud de las cuales puedan llegar a determinarse irregularidades o inexactitudes cometidas por parte de los contribuyentes o usuarios, en detrimento de los intereses del Estado.

Por otra parte, los conceptos se hacen obligatorios para los funcionarios de la Administración, lo cual obedece a un propósito de la unificación doctrinaria de los criterios interpretativos de la Ley tributaria, aduanera y cambiaria; a la necesidad de otorgarles un grado evidente de seriedad y certeza y evitar, por este medio, que la Administración pueda inducir a un error al contribuyente, desconociendo los criterios adoptados y que sirvieron de guía de sus actuaciones, cuyos pilares son los principios que deben regir las relaciones entre el Estado y los particulares.

Ahora bien, para efectos de la vigencia y la oponibilidad es necesario que los conceptos se publiquen en el Diario Oficial, pero no todos. La Administración explícitamente determina que son los siguientes conceptos: (a) los que revoquen, modifiquen, o cambien la doctrina vigente; (b) los que aclaren, adicionen o confirmen la doctrina contenida en conceptos anteriores; (c) los que se emitan con caso de cambios en la legislación y (d) los generales sobre una determinada materia y los especiales sobre un determinado tema.

Nótese como el contador público a pesar de no estar llamado a ser un “censor jurídico” (en palabras del Dr. Hernando Bermúdez Gómez) debe emplear su criterio y realizar un juicio mínimo sobre estos aspectos (retroactividad, primacía de lo sustancial y oponibilidad) al momento de analizar y aplicar los conceptos de la DIAN en materia fiduciaria.

Una vez el concepto es aplicado por el contador público, sus actuaciones fundamentadas en los conceptos vigentes deben ser respetadas por la Administración sin perjuicio de las facultades de fiscalización que desempeña la DIAN.

---

Un caso práctico que se ha presentado en relación con el tema de la obligatoriedad de los conceptos, puede encontrarse en el tema de las retenciones en la fuente a cargo de las entidades fiduciarias, ya mencionado. Sobre este aspecto la DIAN en varios conceptos<sup>22</sup> había sostenido que las sociedades fiduciarias debían en todos los casos practicar las retenciones en la fuente por todos los pagos o abonos en cuenta que efectuara a través de sus patrimonios autónomos.

No obstante, en octubre de 2004, mediante concepto número 070157 de 2004 cambia su posición respecto a la responsabilidad de las sociedades fiduciarias para practicar la retención en la fuente e indica que cuando se trate de simples “giros” de recursos no hará el descuento.

El concepto surgió como consecuencia de la consulta que efectuó la ANDI sobre la responsabilidad de la fiduciaria como agente de retención en los eventos en los que efectúa desembolsos de recursos de un patrimonio autónomo para cancelar las obligaciones de terceros proveedores del fideicomitente. Al respecto la DIAN indicó que sobre los “pagos” que realice la fiduciaria al fideicomitente, deberá practicar la retención a que haya lugar. Sin embargo, sobre los giros de recursos que realice la fiduciaria (por instrucciones de su fideicomitente) a los terceros proveedores, esta no deberá practicar la retención en la fuente, toda vez que quien actuará como agente de retención es el fideicomitente.

Surge, entonces, la pregunta para las sociedades fiduciarias si deben o no dejar de practicar la retención en la fuente con base en la nueva posición de la DIAN, y si deciden no practicarla, se analiza si se encuentran amparadas en el concepto 070157 y qué efectos tendría para estas.

Así las cosas, cuando la sociedad fiduciaria entrega recursos a los proveedores de sus fideicomitentes, no está extinguiendo una obligación suya, sino de sus fideicomitentes, ella no hace parte de la relación obligacional.

---

<sup>22</sup> Conceptos números 062028 de 1998, 0699265 de 1998, 030975 de 1999, 023671 de 1999, 051897 de 2000 y 104173 de 2000, entre otros.

En cuanto a los efectos para las fiduciarias (para aquellas que la venían practicando cuando entregaban recursos a los proveedores de sus fideicomitentes) si decidieran actuar amparadas por el concepto 070157, resulta oportuno precisar que:

- (a) La fiduciaria no actuaría como agente de retención en el evento en que efectuara simples “giros” de recursos para cancelar a los terceros proveedores de los fideicomitentes.
- (b) El fideicomitente será quien efectúe y se responsabilice por la retención en la fuente que practique a sus terceros proveedores.
- (c) Si llegare a presentarse un juicio de reproche por no practicar las retenciones a los terceros proveedores, podrá sustentar su defensa en la seguridad que le otorga el concepto 070157 de 2004, al ser el pronunciamiento de la Administración sobre el tema que se encuentra vigente. En consecuencia, la DIAN no podría recriminar el actuar del contribuyente (la fiduciaria) máxime si se tiene en cuenta que el concepto en cuestión no fue publicado por la Administración.

Como bien se mencionó al inicio de este estudio, los contadores de las sociedades fiduciarias continuaron practicando las retenciones en la fuente y otros dejaron de hacerlo; tenían la libertad de acoger o no el concepto de la DIAN. Sin embargo, antes de aplicar cualquiera de los conceptos emitidos por la Administración de Impuestos debía realizar un juicio crítico acerca de la validez y solidez de los mismos, sin que ello le significara ser un censor jurídico en materia de impuestos.

La invitación para los contadores públicos es que utilicen las herramientas que se entregan en este estudio, a saber: validar si el concepto se encuentra vigente, si está siendo o no retroactivo, si respeta o no la seguridad tributaria. Todo esto le permitirá ser más asertivo en las decisiones que tome respecto a las Administraciones de Impuestos y por consiguiente, más eficiente frente a sus clientes.

## CONCLUSIONES

Se destaca la importancia y protagonismo que tienen los contadores públicos, en unos casos como jefes de las áreas de impuestos de las sociedades fiduciarias y en otros como Secretarios de Hacienda de los entes territoriales (municipios) o como funcionarios de las Administraciones de Impuestos, encargados de adelantar procesos de fiscalización en materia fiscal.

En cualquier caso de los descritos, el profesional de la Contaduría Pública debe actuar con un amplio conocimiento de los conceptos tributarios (retroactividad, primacía de lo sustancial y oponibilidad de las normas tributarias, alcance de los conceptos emitidos por las Administraciones de Impuestos, entre otros), sin que esto le signifique ser un censor jurídico en materia tributaria, porque esto le permitirá contar con un juicio crítico que le facilite el entendimiento de los tributos y la implementación de las mejores decisiones en la ejecución de su trabajo.

De esta manera, siempre deberá enmarcar sus actuaciones y las de las Administraciones de Impuestos en el supraprincipio denominado *seguridad tributaria* porque este le proporcionará el derrotero en el que puede desplegar sus decisiones disminuyendo el riesgo de ser fiscalizado.

Tal como se evidenció en esta investigación, las falencias que en materia fiduciaria se están presentando conducen a que los contadores públicos de las sociedades fiduciarias se organicen y analicen las alternativas que se han planteado para administrar el riesgo que les representa el inadecuado entendimiento de los tributos en materia fiduciaria, tales como:

- La consecución de mesas conjuntas en las que los contadores y los legisladores, puedan intercambiar criterios acerca de la forma en que operan los negocios fiduciarios, y de esta manera se puedan emitir normas que atiendan una realidad económica.

- Buscar un espacio de trabajo en el que sean escuchados por los funcionarios de la DIAN y de las Administraciones Territoriales de Impuestos, especialmente la Dirección de Impuestos de Bogotá, para que entiendan la operatividad de los negocios fiduciarios y se minimicen los procesos de fiscalización innecesarios.

## BIBLIOGRAFÍA

- Bobbio, Norberto. 1999. Teoría general del Derecho. Temis, 3a ed.
- Botero Bernal. 2003. Diagnóstico de la eficacia del Derecho en Colombia y otros ensayos. Señal Editora.
- Bravo Arteaga, Juan Rafael. 2001. Nociones fundamentales de Derecho Tributario. 3a ed. Legis.
- Casas, José Osvaldo (1998). Los principios de Derecho Tributario en la Doctrina.
- Casas, José Osvaldo (2002). Principios del Derecho Constitucional Tributario. Bogotá, Temis.
- Corredor Alejo, Orlando (2009). El impuesto de renta en Colombia. Centro Interamericano Juridico y Financiero.
- Coviello. Doctrina General del Derecho Civil.
- Cruz de Quiñónez Lucy (2001). Principio de Irretroactividad de la ley Tributaria. Libro en homenaje a Héctor Julio Becerra, maestro en los caminos del Derecho y de la vida recta. Bogotá, ICDT.
- Del Vecchio G. Los principios generales del Derecho.
- Gaceta del Congreso 829 de 22/11/2012. <http://www.imprenta.gov.co/gacetap/gaceta.nivel3>
- García Máynez, Eduardo. Introducción al Derecho. 5a ed. México. Abogados Asociados Editores.
- Hinestroza, Fernando (1994). Tratado de las obligaciones. Bogotá, Universidad Externado de Colombia.
- Kaufmann, Arthur (1997). Rechtsphilosophie. München. 2a edición. Traducción de Luis Villar Borda y Ana María Montoya. Filosofía del Derecho 1999. Universidad Externado de Colombia.
- Kelsen Hans (1996). La teoría pura del Derecho. 2ª ed. Universidad Autónoma de México.
- Pérez de Ayala, José Luis. Curso de Derecho Tributario.
- Reyes Corona, Oswaldo. *Revista Mundo Jurídico*. Número 6 de 2002.
- Rodríguez Azuero Sergio (2002). Negocios fiduciarios. Bogotá. Legis.
- Rosembuj, Tulio. Elementos de Derecho Tributario.

Santofimio Gamboa Orlando (2001). Teoría del acto administrativo. Bogotá. Universidad Externado de Colombia.

Santofimio Gamboa, Jaime Orlando (1998). Tratado de Derecho administrativo. Acto administrativo, procedimiento y eficacia. Tomo II. Bogotá. Universidad Externado de Colombia

Sierra Porto, Humberto A. (1998). Conceptos y tipos de Ley en la Constitución Colombiana. Bogotá. Universidad Externado de Colombia.

Soler, Osvaldo (2001). Derechos y defensas del contribuyente frente al fisco. Editorial La Ley.

Soler, Osvaldo (2003). Abuso del Estado en ejercicio de la potestad tributaria. Editorial La Ley.

Velarde Aramayo, María Silvia. Beneficios y minoraciones del Derecho Tributario.

Vidal Perdomo, Jaime (1992). Derecho constitucional general. 5ª edición. Bogotá. Universidad Externado de Colombia

