



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL

Consejero Ponente: Édgar González López

Bogotá D.C., treinta (30) de junio de dos mil veintidós (2022)

Radicación interna: 110010306000202200066 00

Número Único: 00005

Referencia: Consulta formulada por el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio sobre la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia», prevista en la Ley 1697 de 2013

El ministro de Vivienda, Ciudad y Territorio consulta a la Sala, con fundamento en el numeral 7 del artículo 112 de la Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 19 de la Ley 2080 de 2021, acerca de la aplicación de la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia» a contratos de obra realizados en ejecución de contratos de fiducia mercantil, estos últimos celebrados entre el Fondo Nacional de Vivienda – FONVIVIENDA y sociedades fiduciarias.

I. ANTECEDENTES

En el escrito dirigido a la Sala, el ministro consultante expuso las siguientes consideraciones:

1. El artículo 1 del Decreto 555 de 2003 creó el Fondo Nacional de Vivienda (en adelante FONVIVIENDA) como un fondo con personería jurídica, patrimonio propio, autonomía presupuestal y financiera, sin estructura administrativa ni planta de personal propia, sometido a las normas presupuestales y fiscales del orden nacional, adscrito al Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial.
2. El artículo 23 de la Ley 1469 de 2011 autorizó a FONVIVIENDA suscribir contratos de fiducia mercantil con sujeción a las reglas generales y de derecho comercial, sin las limitaciones y restricciones previstas en los artículos 32-5 de la Ley 80 de 1993, 2 de la Ley 1150 de 2007 y, en general, en el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública.

2.1. La finalidad del contrato de fiducia es constituir un patrimonio autónomo, entendido este como una universalidad jurídica que le permite ser titular de derechos y obligaciones. Por lo tanto, la contratación derivada en cumplimiento del objeto del contrato de fiducia no la realiza FONVIVIENDA, sino que la efectúa el patrimonio autónomo a través de su vocero, esto es la fiduciaria.

2.2. FONVIVIENDA celebra contratos de Fiducia Mercantil con las siguientes características:

Objeto: Es la "(...) constitución de un patrimonio autónomo (...) por medio del cual se realizará la administración de los recursos y otros Bienes (...) para la ejecución de las actividades en materia de vivienda de interés prioritario". En adelante, este patrimonio autónomo se denominará "Patrimonio Autónomo Macro".

Facultades: El Patrimonio Autónomo Macro tiene diferentes funciones, entre otras: (i) contratar la estructuración técnica, económica, financiera y jurídica para ejecutar los Proyectos VIP y VIS, (ii) adquirir terrenos y (iii) constituir fiducias mercantiles para la ejecución de dichos Proyectos.

2.3. El propósito de los contratos de fiducia mercantil celebrados por FONVIVIENDA es la realización de proyectos de vivienda de interés social, cuyos destinatarios finales son las personas naturales beneficiarias de subsidios familiares de vivienda, con destinación exclusiva habitacional. De esta manera, se busca garantizar el derecho a la vivienda digna de los hogares de menores ingresos del país.

2.4. Los contratos celebrados por la fiduciaria como vocera del patrimonio autónomo se rigen por el derecho privado, de tal manera que no les resultan aplicables las normas del Estatuto de Contratación Pública. Dentro de este marco no se está frente a contratos de obra pública, sino de contratos de obra de derecho privado que no son suscritos por una entidad estatal sometida a la Ley 80 de 1993.

3. De acuerdo con los artículos 5 de la Ley 1697 de 2013 y 6 del Decreto 1050 de 2014, los contratos gravados con la «Estampilla Universidades» son aquellos que cumplen con las siguientes características:

i) Los contratos de obra y sus anexos (elemento objetivo).

ii) Los contratos deben ser suscritos por entidades del orden nacional, definidas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993, independientemente de su régimen contractual (elemento subjetivo).

En línea con lo anterior, la Ley 1697 de 2013 establece que el hecho generador está constituido «por todo contrato de obra que suscriban las entidades del orden nacional».

Asimismo, el artículo 9 de la Ley 1697 de 2013 estableció que «es obligación de las entidades contratantes retener de manera proporcional al pago o pagos realizados

al contratista, el porcentaje correspondiente a la contribución de estampilla definido según el Artículo 8 de la presente Ley».

4. El 30 de diciembre de 2019, la DIAN expidió la Resolución 008349, por medio de la cual determinó que FONVIVIENDA era responsable de realizar la retención de la contribución parafiscal «Estampilla Universidades» de los contratos de obra suscritos entre la Fiduciaria Bogotá S.A., en calidad de vocera del Patrimonio Autónomo denominado «Fideicomiso — Programa de Vivienda Gratuita» y terceros contratistas. Lo anterior, debido a que tenía lugar el hecho generador descrito en los artículos 5 de la Ley 1697 de 2013 y 6 del Decreto 1050 de 2014.

El artículo 1º de la parte resolutive de la mencionada Resolución estableció que el valor de la contribución a cargo de FONVIVIENDA era de \$25.231.665.891 de pesos por los contratos de obra y conexos celebrados por el Patrimonio Autónomo denominado «Fideicomiso — Programa de Vivienda Gratuita», durante el segundo semestre del 2014.

Frente a esta Resolución, FONVIVIENDA presentó recurso de reconsideración, el cual fue negado por la DIAN debido a que fue interpuesto sin presentación personal y por fuera de la oportunidad legal.

Posteriormente, FONVIVIENDA presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de la mencionada resolución, la cual fue admitida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante auto admisorio de fecha 11 de noviembre de 2021 (expediente 25000-23-37-000-2020-00622-00).

5. Igualmente, la DIAN profirió la Resolución 005261 de 28 de agosto de 2020 en la que determinó que FONVIVIENDA no practicó debidamente las retenciones de la contribución «Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás Universidades Estatales de Colombia» durante el primer semestre de 2015, por los contratos de obra y conexos celebrados por los patrimonios Autónomos Macro. En consecuencia, ordenó a FONVIVIENDA a pagar la suma de CUATRO MIL DOSCIENTOS DOCE MILLONES OCHO MIL CIENTO NOVENTA Y TRES PESOS MCTE (\$4.212.008.193).

Mediante auto admisorio 000220 de 24 de febrero de 2021, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN admitió el recurso de reconsideración incoado, el cual a la fecha se encuentra pendiente de ser resuelto.

6. Adicionalmente, mediante la Resolución 6407-007323 de 13 de noviembre de 2020, notificada el 17 de noviembre del mismo año, la DIAN determinó que FONVIVIENDA no practicó debidamente las retenciones de la contribución «Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás Universidades Estatales de Colombia» durante el segundo semestre de 2015 por los contratos de

obra y conexos celebrados por los patrimonios autónomos macro. Por lo tanto, ordenó a FONVIVIENDA a pagar la suma de SIETE MIL CUATROCIENTOS CUARENTA Y UN MILLONES CUATROCIENTOS NOVENTA Y TRES MIL TREINTA Y UN PESOS MCTE (\$7.441.493.031).

Frente a esta decisión, FONVIVIENDA interpuso recurso de reconsideración, el cual fue negado por la DIAN a través de la Resolución 0010575 del 22 de noviembre de 2021.

El Ministerio señaló que «a la fecha, FONVIVIENDA se encuentra en término para interponer la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de la resolución y se procederá a interponer».

7. Finalmente, el ministerio consultante señaló en el escrito dirigido a la Sala:

4. Caso concreto motivo de consulta

4.1. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN a la fecha ha proferido tres resoluciones en las cuales ha determinado que FONVIVIENDA debía practicar las retenciones de la Estampilla Pro Universidades por los "contratos de obra y conexos" celebrados por los patrimonios autónomos, con base en que los recursos invertidos son públicos.

Dicha interpretación a juicio de esta Cartera Ministerial desdibuja los elementos del tributo y la naturaleza del contrato de fiducia mercantil, excede la competencia de la DIAN y atenta contra el principio de reserva legal de los tributos. Vale destacar que FONVIVIENDA ha interpuesto los recursos de reconsideración y en particular contra la Resolución 005261 del 26 de agosto de 2020 se interpuso el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, demanda que fue admitida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Además de lo anterior, tal como fue descrito antes, hay dos resoluciones dictadas por la DIAN en el mismo sentido de la de 26 de agosto de 2020 que fue demandada y es posible que se dicten más¹.

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio pregunta a la Sala:

1. ¿Es posible señalar que en los contratos de obra de derecho privado suscritos por una fiduciaria en calidad de vocera de un patrimonio autónomo no se configura el hecho generador de la estampilla "Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia"?

¹ Es importante destacar que, mientras en el segundo párrafo citado el Ministerio señala que la resolución demandada ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca es la núm. «005261 del 26 de agosto de 2020», en otros apartes de su escrito, indica a la Sala que, respecto a esta resolución, esta pendiente la definición del recurso de reconsideración. Asimismo, de acuerdo con lo que obra en el expediente y lo manifestado por el propio ministerio, la resolución de la DIAN que fue demandada ante el mencionado tribunal es la «008349 de 30 de diciembre de 2019».

2. ¿Es posible que una entidad pública exija a un Patrimonio Autónomo retener las sumas de dinero correspondientes a la estampilla "Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia" a los contratistas de contratos de obra de carácter privado, cuando estos contratos se encuentran regidos por el derecho privado y derivan de un esquema de fiducia mercantil, que conlleva la transferencia de recursos y obligaciones a cargo de un patrimonio autónomo?

3. Concibiendo que el patrimonio autónomo es una universalidad jurídica que le permite ser titular de derechos y obligaciones, y que se encuentra regido por las normas de derecho privado, puede asimilarse este a una entidad estatal del orden nacional de las establecidas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993, y por tanto entender que está obligado a retener la estampilla "Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia" en los contratos de obra de derecho privado que suscriba su vocera?

4. Teniendo en cuenta que la Ley 1697 de 2013 establece que el hecho generador está constituido por todo contrato de obra pública que suscriban las entidades del orden nacional, ¿es posible con base en la analogía o en interpretaciones extender el hecho generador de la estampilla "Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia" a contratos de obra no suscritos por entidades del orden nacional definidas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993 sin vulnerar el principio de reserva legal de los tributos?

5. ¿Puede ser ampliado el hecho generador vía decreto reglamentario pese a lo dispuesto en el artículo 388 (sic) de la Constitución Política?

II. LA COMPETENCIA DE LA SALA

El numeral 7º del artículo 112 de la Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 19 de la Ley 2080 de 2021, establece:

ARTÍCULO 112. INTEGRACIÓN Y FUNCIONES DE LA SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL.

[...]

La Sala de Consulta y Servicio Civil tendrá las siguientes atribuciones:

[...]

7. <Numeral modificado por el artículo 19 de la Ley 2080 de 2021. El nuevo texto es el siguiente:> Emitir concepto, a petición del Gobierno nacional o de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, en relación con las controversias jurídicas que se presenten entre entidades públicas del orden nacional, o entre estas y entidades del orden territorial, con el fin de precaver un eventual litigio o poner fin a uno existente. El concepto emitido por la Sala no está sujeto a recurso alguno.

Cuando la solicitud no haya sido presentada por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, esta podrá intervenir en el trámite del concepto.

La solicitud de concepto suspenderá todos los términos legales, incluida la caducidad del respectivo medio de control y la prescripción, hasta el día siguiente a la fecha de comunicación del concepto.

En el evento en que se haya interpuesto demanda por la controversia jurídica base del concepto, dentro de los dos (2) días siguientes a la radicación de la solicitud, las entidades parte del proceso judicial o la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado deberán comunicar al juez o magistrado ponente que se solicitó concepto a la Sala. La comunicación suspenderá el proceso judicial.

El ejercicio de la función está sometido a las siguientes reglas:

- a) El escrito que contenga la solicitud deberá relacionar, de forma clara y completa, los hechos que dan origen a la controversia, y acompañarse de los documentos que se estimen pertinentes. Asimismo, deberán precisarse los asuntos de puro derecho objeto de la discrepancia, en relación con los cuales se pida el concepto;
- b) El consejero ponente convocará audiencia a las entidades involucradas, a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado y al Ministerio Público para que se pronuncien sobre la controversia jurídica sometida a consulta y aporten las pruebas documentales que estimen procedentes;
- c) Para el ejercicio de la función prevista en este numeral, el consejero ponente podrá decretar pruebas en los términos dispuestos en este código;
- d) Una vez cumplido el procedimiento anterior y se cuente con toda la información necesaria, la Sala emitirá el concepto solicitado dentro de los noventa (90) días siguientes. No obstante, este plazo podrá prorrogarse hasta por treinta (30) días más, de oficio o a petición de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, en el evento de presentarse hechos sobrevinientes o no conocidos por la Sala en el trámite del concepto.

Como puede observarse, la citada disposición otorga a la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado la competencia para emitir, por solicitud del Gobierno nacional o de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, un concepto no vinculante dirigido a precaver un eventual litigio o poner fin a uno existente, con ocasión de una controversia jurídica que se presente entre entidades públicas del orden nacional, o entre estas y entidades del orden territorial.

Frente a esta importante función, resulta pertinente resaltar lo siguiente:

2.1. Naturaleza de la función: alcance del concepto

La garantía constitucional de acceso a la justicia no significa que todas las disputas deban ser resueltas por los jueces, pues es deber de las partes gestionar sus conflictos a través de medios de resolución en los que se realicen esfuerzos conjuntos para tramitarlos o prevenir su escalonamiento.

La función de la Sala se traduce en un escenario que permite la solución de las controversias, a través de un **concepto que, por su naturaleza, no tiene carácter jurisdiccional ni vinculante**, aspecto de suma importancia para centrar el *thema decidendi*, en orden a prevenir litigios innecesarios o poner fin a uno existente entre las entidades públicas, lo que redundaría en el esperado desahogo del orden contencioso-administrativo, con agilidad y economía de costos para las partes, y sin lesión de la tutela judicial efectiva ni de los intereses públicos en juego.

Sobre el alcance de los conceptos, es de anotar que la función regulada por el numeral 7º del artículo 112 del CPACA se configura como una proyección especial de la función principal atribuida a la Sala de Consulta y Servicio Civil, como cuerpo supremo consultivo del Gobierno nacional en asuntos de administración. En este sentido, los conceptos emitidos en ejercicio de la función reforzada por la Ley 2080 de 2021 obedecen a su labor consultiva y no tienen alcance jurisdiccional.

En consecuencia, dichos conceptos no son obligatorios. Sin embargo, las partes pueden acoger sus conclusiones y llegar, con base en ellas, a una transacción, una conciliación u otra clase de arreglo, pues estos contribuyen para que las entidades en controversia encuentren una fórmula que les permita solucionar su conflicto jurídico.

En definitiva, es en virtud de la autonomía de las partes en conflicto, que el concepto puede ser acogido total o parcialmente por estas, a través de un acuerdo de voluntades.

2.2. Finalidad del concepto: ayudar a solucionar en derecho las controversias judiciales y no judiciales de las entidades estatales

Sobre el objetivo de esta función consagrada en el numeral 7º del artículo 112 del CPACA, es importante señalar que, inicialmente, con la expedición de la Ley 1437 de 2011 (CPACA), la emisión de estos conceptos tenía como finalidad la de «prevenir un eventual litigio».

Esto significa que, en aquella disposición, el objetivo era evitar que las controversias existentes entre entidades públicas (siempre que estuviera involucrada una entidad del orden nacional) fueran a la Jurisdicción, es decir, evitar que dichas controversias se convirtieran en un litigio judicial.

Lo anterior generaba la discusión sobre la facultad que tenía o no la Sala de ejercer esta función en relación con controversias entre entidades públicas que ya estuvieran *sub judice*².

Con la expedición de la Ley 2080 de 2021 se zanjó el debate, pues se precisó que la emisión de conceptos bajo esta función procede «con el fin de precaver un eventual litigio o poner fin a uno existente». [se enfatiza].

Como puede observarse, con esta modificación, el legislador pretendió que las consultas que se formulen a la Sala de Consulta y Servicio Civil, en ejercicio de esta atribución abarquen, sin duda, aquellas controversias entre entidades públicas que se encuentren en conocimiento de un juez, por haberse trabado un litigio judicial.

Queda claro, pues, que la consulta y el respectivo concepto tienen como finalidad que la Sala de Consulta y Servicio Civil pueda ayudar a solucionar tanto las discrepancias sometidas a decisión judicial como aquellas que todavía no se encuentren bajo el conocimiento de un juez.

En este sentido, es importante señalar que, cuando la Sala emite un concepto para ayudar a resolver las controversias jurídicas existentes entre entidades del Estado, materializa el principio de colaboración armónica, busca la salvaguarda de los recursos públicos, la eficiencia en el cumplimiento de las actividades del Estado y, en general, la satisfacción de las necesidades del servicio público bajo el derecho fundamental a la buena administración.

Por lo tanto, estas finalidades deben guiar la interpretación y alcance de las modificaciones introducidas al numeral 7º del artículo 112 del CPACA, mediante el artículo 19 de la Ley 2080 de 2021.

2.3. Requisitos y trámite

De acuerdo con el numeral 7º del artículo 112 de la Ley 1437 de 2011, la función consultiva de la Sala dirigida a precaver un eventual litigio o poner fin a uno existente está sometida a los siguientes requisitos:

- i) La solicitud de concepto debe realizarla el Gobierno nacional o la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado.
- ii) La petición debe involucrar una controversia jurídica.
- iii) Dicha controversia debe presentarse entre entidades públicas del orden nacional, o entre entidades de esta naturaleza y entidades del orden territorial.

² Significa literalmente 'bajo el juez'. Se usa con el sentido de 'pendiente de resolución judicial. [Diccionario Panhispánico de dudas. <https://www.rae.es/dpd/sub%20i%C3%BAdice>].

Es importante destacar que, tal como se indicó, la competencia de la Sala se activa tanto en el caso de controversias ya sometidas a un proceso judicial como en aquellas que todavía no se encuentran bajo el conocimiento de una jurisdicción.

De otra parte, respecto a los efectos que se producen como consecuencia de la solicitud de concepto, el referido numeral 7º establece que dicha petición suspende todos los términos legales, incluida la caducidad del respectivo medio de control y la prescripción, hasta el día siguiente a la fecha de comunicación del concepto. Como consecuencia de lo anterior:

En el evento en que se haya interpuesto demanda por la controversia jurídica base del concepto, dentro de los dos (2) días siguientes a la radicación de la solicitud, las entidades parte del proceso judicial o la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado deberán comunicar al juez o magistrado ponente que se solicitó concepto a la Sala. La comunicación suspenderá el proceso judicial.

De otra parte, el ejercicio de la función está sometido al siguiente procedimiento:

a) El escrito que contenga la solicitud de concepto debe relacionar, de forma clara y completa, los hechos que dan origen a la controversia. Igualmente, debe precisar los asuntos de puro derecho objeto de la discrepancia.

Asimismo, la solicitud debe acompañarse con los documentos que se estimen pertinentes.

b) El consejero ponente convocará audiencia a las entidades involucradas, a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado y al Ministerio Público. Lo anterior, con el propósito de que se pronuncien sobre la controversia jurídica sometida a consulta.

Adicionalmente, en dicha audiencia, se podrán entregar las pruebas documentales que se estimen procedentes.

c) El consejero ponente puede decretar pruebas en los términos dispuestos en el CPACA.

d) Una vez se cumpla con lo anterior, y se cuente con toda la información necesaria, la Sala emitirá el concepto solicitado dentro de los noventa (90) días siguientes. No obstante, este plazo, de oficio o a petición de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, puede prorrogarse hasta treinta (30) días más cuando tengan lugar hechos sobrevinientes o no conocidos por la Sala en el trámite del proceso.

En lo que concierne al concepto, como se indicó, se trata de un pronunciamiento no vinculante para las partes, que no está sometido a ningún recurso.

Una vez señaladas las consideraciones anteriores, encuentra la Sala que en el caso objeto de estudio se cumplen los requisitos establecidos en el numeral 7º del artículo 112 del CPACA para emitir concepto. Lo anterior, habida cuenta que:

i) La solicitud fue realizada por el Gobierno nacional, de manera concreta, por el ministro de Vivienda, Ciudad y Territorio.

ii) La petición de concepto tiene como objeto una controversia jurídica relacionada con el hecho generador de la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia».

iii) La controversia jurídica involucra dos entidades del orden nacional como lo son FONVIVIENDA y la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – (en adelante DIAN).

De otra parte, es importante destacar que, en cumplimiento de lo ordenado por el numeral 7º del artículo 112 del CPACA, el día 26 de abril de 2022 se celebró audiencia con las entidades involucradas, la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado y la Procuraduría General de la Nación.

Igualmente, el ministro consultante indicó a la Sala que había solicitado al Tribunal Administrativo de Cundinamarca la suspensión del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho núm. 25000-23-37-000-2020-00622-00.

III. CONSIDERACIONES DE LAS ENTIDADES EN CONFLICTO E INTERVINIENTES

3.1. Consideraciones del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio y FONVIVIENDA

Con fundamento en los documentos que obran en el expediente, el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, y FONVIVIENDA consideran que el hecho generador de la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia» no tiene lugar en el caso de los contratos de obra celebrados por las fiduciarias, en su calidad de voceras de los patrimonios autónomos creados con ocasión de los contratos de fiducia mercantil suscritos entre FONVIVIENDA y las sociedades fiduciarias. Lo anterior, teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

3.1.1. El funcionamiento del contrato de fiducia mercantil:

a) Los contratos de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos constituyen un negocio jurídico autónomo e independiente de los contratos de obra suscritos por el

patrimonio autónomo. Además, se celebran entre sujetos negociales diferentes con plena capacidad para adquirir derechos y obligaciones a título propio.

Así, a partir de la ley comercial, sólo son parte de la fiducia mercantil: a) el fiduciante – FONVIVIENDA - y b) el fiduciario – la Fiduciaria en calidad de vocera del Patrimonio Autónomo.

Ni el fideicomisario ni mucho menos las personas con las que el fiduciario celebra diferentes negocios jurídicos en el marco de sus obligaciones pueden ser considerados como parte del contrato típico de fiducia mercantil.

Los bienes transferidos y sobre los cuales recae el negocio jurídico quedan separados del patrimonio del fiduciante -FONVIVIENDA-. De allí que los acreedores de este no pueden perseguir dichos bienes, según lo previsto en el artículo 1238 del Código de Comercio.

De esta manera, no solamente las decisiones propiamente dichas, sino el contenido patrimonial objeto del negocio jurídico se reúnen en una sola persona: la fiduciaria, que será la única persona que determinará posteriormente, en el marco de los lineamientos pactados, la mejor forma de atenderlos, sin que se pueda afirmar que existen más de dos obligados en la relación jurídica estudiada.

A pesar de que la fiducia mercantil constituye un negocio dinámico que como vehículo jurídico satisface diferentes necesidades o propósitos, no se puede perder de vista que las mismas constituyen manifestaciones de «un negocio jurídico dueño de una propia y singular fisonomía, a la vez que arquitectura, que no puede ser confundida con otras instituciones como el mandato, la estipulación para otro o incluso el encargo fiduciario». Adicionalmente, como contrato, está sometido a la regla del efecto relativo de los contratos consagrada en el artículo 1602 del Código Civil.

b) Lo anterior es importante porque los contratos que suscriba posteriormente el fiduciario, en el marco de los lineamientos pactados, no pueden extender sus efectos a simples terceros como lo es el fiduciante -FONVIVIENDA-, sobre el cual no recae ninguna obligación en el esquema contractual descrito.

Dicha posición jurídica se armoniza con lo que tradicionalmente se ha entendido como sujeto, tanto en sentido formal como en sentido sustancial, pues a la luz de la primera «es el titular de la relación contractual, o sea el sujeto a quien se imputa directamente el conjunto de efectos jurídicos del contrato», mientras que la segunda hace referencia al «autor del contrato, o sea quien emite las declaraciones contractuales constitutivas».

c) Por consiguiente, un entendimiento diferente, es decir, que en virtud de un contrato de fiducia mercantil el fiduciante adquiere obligaciones sobre los negocios jurídicos que posteriormente celebra el fiduciario, implicaría desconocer las

características más elementales de la figura estudiada y, en esa misma medida, se desnaturalizaría la función económico social pretendida por el legislador. Asimismo, se atentaría contra el principio del efecto relativo de los contratos.

3.1.2. El hecho generador de la estampilla:

El hecho generador del tributo analizado consiste en los contratos de obra suscritos por las entidades del orden nacional señaladas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993.

Los contratos de obra los suscribió la fiduciaria en calidad de vocera del Patrimonio Autónomo, sociedad y patrimonio que no se encuentran enlistadas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993 como entidades del orden nacional, sino que, por el contrario, la primera ostenta la calidad de persona jurídica privada capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones -artículo 633 del Código Civil y artículo 98 del Código de Comercio- y la segunda es una ficción jurídica sin personalidad jurídica que es representada por la fiduciaria -artículo 1226 del Código de Comercio-.

Lo anterior, impide la configuración del elemento subjetivo del hecho generador de la estampilla, pues definitivamente ni el uno ni el otro son «entidades del orden nacional», que es lo exigido por la norma que crea el tributo.

Para el caso bajo estudio, a partir de la suscripción de los contratos de fiducia mercantil la entidad que suscribe los contratos de obra y conexos es la vocera del Patrimonio Autónomo como sujeto negocial autónomo e independiente de FONVIVIENDA, con plena capacidad para contraer derechos y obligaciones. De igual forma, quien asume las consecuencias derivadas del contrato será el Patrimonio Autónomo, esto es, la ficción jurídica constituida para tal efecto a través de su vocero.

Desbordar los linderos celosamente establecidos por el legislador como en efecto pretende la DIAN cuestionaría las bases más elementales del derecho de obligaciones y abriría la puerta a la inseguridad que precisamente es lo que se pretende combatir, pues el velo que separa diferentes negocios jurídicos se construye rigurosamente para identificar plenamente quién es el deudor de una determinada obligación y, más aún, cuando los elementos propios de un contrato los superan y permean los de otro diferente.

Por tanto, de cara a los contratos de obra suscritos por la fiduciaria en calidad de vocera del Patrimonio Autónomo, se evidencia que los sujetos negociales no tienen identidad con aquellos que exige la norma tributaria, de suerte tal que, atendiendo las consideraciones expuestas, no se puede considerar análogamente al vocero del Patrimonio Autónomo como si fuera un contrato de mandato o una extensión de FONVIVIENDA, cuando las partes así no lo han querido y la naturaleza del negocio jurídico celebrado de fiducia mercantil no lo determina así.

De esta suerte, dado que FONVIVIENDA no suscribió con la fiduciaria un contrato de obra o un contrato conexo, y que no celebró contrato alguno con los constructores, tampoco, desde este punto de vista, se da el hecho generador del tributo analizado.

3.1.3. La obligación de retención:

FONVIVIENDA no es responsable de realizar la retención de la estampilla con ocasión de los contratos de obra suscritos entre la fiduciaria en calidad de vocera del Patrimonio Autónomo y terceros contratistas, toda vez que no se configuró el hecho generador descrito en los artículos 5 de la Ley 1697 de 2013 y 6 del Decreto 1050 de 2014.

3.1.4. La analogía:

a) En virtud del principio de legalidad de los tributos establecido en el artículo 338 de la Constitución Política, según el cual, la ley debe establecer de manera directa los elementos que dan lugar al surgimiento de la obligación impositiva, no es posible aplicar la analogía en esta materia.

b) Para el caso en particular, el hecho generador de la estampilla, como elemento esencial del tributo, se determinó de manera clara y concreta. Tan es así que el Consejo de Estado estableció que dicho elemento se compone de *i)* un elemento objetivo asociado a la suscripción de contratos de obra y conexos, y *ii)* un elemento subjetivo, en tanto requiere que los contratos sean suscritos por las entidades del orden nacional señaladas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993 y, por las empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta que ejecuten contratos con recursos del Presupuesto Nacional.

c) La DIAN, en la Resolución No. 008349 de 2019, aplicó a FONVIVIENDA el caso de la «Empresa Nacional de Renovación de Desarrollo Urbano Virgilio Barco Vargas». Con tal actuación, no cabe duda de que se violó el principio de certeza que surge como consecuencia lógica del de legalidad.

La DIAN pretende dar un alcance mayor al hecho generador contenido en los artículos 5 de la Ley 1697 de 2013 y 6 del Decreto 1050 de 2014.

3.2. Consideraciones de la DIAN

Con fundamento en los documentos que obran en el expediente, la DIAN considera que sí resulta aplicable el hecho generador de la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia» a los contratos de obra celebrados por los patrimonios autónomos creados con ocasión de los contratos de fiducia suscritos por FONVIVIENDA con las respectivas sociedades fiduciarias. Lo anterior, atendiendo las siguientes consideraciones:

3.2.1. FONVIVIENDA, como integrante del sector administrativo en su condición de establecimiento público, es una entidad del orden nacional, en los términos del artículo 2 de la Ley 80 de 1993.

3.2.2. La contribución recae sobre los contratos de obra pública que se celebren con recursos públicos.

3.2.3. La entidad contratante, así actúe como vocera de un patrimonio público, es una intermediaria o instrumento para el cumplimiento de las funciones de la entidad pública.

3.2.4. La contratación de obras públicas, aun cuando se realice con terceros intermediarios, no conlleva el desconocimiento de los presupuestos para la generación del gravamen, puesto que se trata de contratos de obra pública que se celebran con recursos públicos por entidades públicas.

Así, en la Resolución 008349 de 30 de diciembre de 2019, la DIAN indicó:

Teniendo en cuenta que efectivamente existen contratos de obra en la gestión, es frente a la segunda condición: 2 Ser suscritos por las entidades del orden nacional definidas en el artículo 2º de la Ley 80 de 1993, independientemente de su origen contractual”, que el FONDO NACIONAL DE VIVIENDA – FONVIVIENDA NIT.830.121.208-5 argumenta no tener obligación como agente (sic) retenedor del (sic) de la contribución, es necesario para determinar su obligación revisar el concepto 30896 del 23 de octubre de 2018, emitido por la Unidad Administrativa Especial DIAN, en tal sentido, así:

[...]

De otro lado, la Estampilla Pro-universidad Nacional, creada por la Ley 1687 de 2013, expone como hecho generador, el siguiente:

"ARTÍCULO 5. HECHO GENERADOR. Está constituido por todo contrato de obra que suscriban las entidades del orden nacional, definidas por el artículo 2o de la Ley 80 de 1993, en cualquier lugar del territorio en donde se ejecute la obra, sus adiciones en dinero y en cualquiera que sea la modalidad de pago del precio del contrato. En tal caso, el hecho generador se extiende a los contratos conexos al de obra, esto es: diseño, operación, mantenimiento o interventoría y demás definidos en la Ley 80 de 1993, artículo 32 numeral 2.

PARÁGRAFO. Quedan incluidos los contratos de obra suscritos por las empresas industriales y comerciales del Estado y de empresas de economía mixta cuya ejecución sea con recursos del Presupuesto General de la Nación”.

De las normas transcritas se deduce mediante el criterio gramatical y sistemático de las normas jurídicas que tanto la contribución especial por obra pública como la Estampilla Pro-Universidad Nacional, recaen sobre los

contratos de obra pública que se celebren con recursos públicos por entidades públicas.

[...]

Por tanto, a pesar de que los contratos suscritos por la entidad consultante pueden enmarcarse como fiducia mercantil, en cualquiera de los casos, quien entrega los bienes materiales, que son de naturaleza pública, pasa a ser propietario de derechos fiduciarios que no pierden la naturaleza de ser recursos públicos o estatales; es decir, que el cambio de un tipo de propiedad a otro no implica que se mute la naturaleza pública de los recursos, mucho menos la finalidad de la ejecución de obras públicas.

Ello, debido a que el objeto de las obras contratadas siempre será para una entidad pública en particular, la cual es propietaria de los derechos fiduciarios; además, el ejercicio de la actividad contractual deriva de las instrucciones de una entidad pública (Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas) en calidad de administradora de unos recursos públicos, quien actúa a través de un vocero (fiduciaria) que sirve como instrumento para el ejercicio de las funciones públicas a cargo de la Agencia Nacional Inmobiliaria.

En el mismo sentido, la naturaleza de contratos de obra no es discutible, puesto que no hay duda que se trata de recursos públicos, que cuentan con su correspondiente certificado de disponibilidad presupuestal, se someten a normas especiales de manejo de recursos públicos, se entienden ejecutados por una entidad pública y tienen como objeto la ejecución de proyectos exclusivamente para el sector público, atendiendo las finalidades de la Ley 1753 de 2015.

Vale recordar que el sujeto pasivo de la contribución especial de obra pública es el contratista, y la entidad contratante así actúe como vocera de patrimonios públicos es una intermediaria, un instrumento para el cumplimiento de las funciones de la entidad pública; por ello se somete a actuar de acuerdo con los procedimientos establecidos en la ley y el reglamento para el manejo y la inversión de recursos públicos.

Es necesario indicar que el oficio en discusión tiene en cuenta los elementos esenciales del tributo, en tanto, es claro en explicar que se trata de la contratación de obras públicas, las cuales así se contraten con terceros, intermediarios u otra denominación, no implica el incumplimiento de los presupuestos para la generación del gravamen, puesto que se trata de contratos de obra pública que se celebran con recursos públicos por entidades públicas. (Subrayado y negrita fuera de texto)

En el mismo sentido, en la Resolución 0010575 del 22 de noviembre de 2021, por la cual se resolvió un recurso de reconsideración, la DIAN reafirmó que se materializaba el hecho generador del tributo objeto de estudio, pues se trataba de contratos de obra celebrados con recursos públicos. Asimismo, la ocurrencia del hecho generador no se ve afectada por la celebración de contratos de fiducia mercantil, pues estos negocios jurídicos tienen un carácter simplemente instrumental. Así, indicó:

Se observa que a partir de dichos contratos se constituyeron patrimonios autónomos en virtud de los que se ejecutaron proyectos de vivienda a nivel nacional, todo esto dentro de las funciones establecidas en el artículo 22 de la Ley 1469 de 2011 en cabeza de la entidad investigada.

[...]

Sin embargo, según los argumentos de la recurrente, gracias a la celebración de contratos de fiducia mercantil desaparece el hecho generador; es decir ni Fonvivienda ni las sociedades fiduciarias administradoras de los patrimonios autónomos cumplen las condiciones establecidas en la ley para configurar el hecho gravable.

La Subdirección de Recursos Jurídicos debe ser enfática en señalar dos postulados que son esenciales para la definición del presente asunto, veamos:

Primero, el marco legal que regula todos los elementos de la Estampilla no estableció un tratamiento de excepción que permita excluir de su causación las operaciones realizadas a través de contratos de fiducia. La regla general aplicable –en todos los casos– implica que los contratos de obra que se cancelan con recursos públicos asignados a Fonvivienda en su calidad de entidad estatal están sujetos a la contribución.

Segundo, los patrimonios autónomos originados en contratos de fiducia son instrumentos contractuales que introduce Fonvivienda para el cumplimiento de su función, son una herramienta (un medio, no un fin en sí mismo) para alcanzar su propósito sustancial, vale decir (en los términos del artículo 2° del Decreto 555 de 2003) la inversión de recursos públicos destinados a vivienda de interés social. Así, en la medida que ese propósito requiere la realización de contratos de obra, persiste la realización de los supuestos de configuración del hecho generador.

La utilización de un medio contractual determinado (cualquiera que sea) para alcanzar los fines que la ley le impone a Fonvivienda no desconoce su naturaleza de entidad pública, ni la de los recursos públicos utilizados, ni la existencia de contratos de obra para alcanzar tales fines y propósitos.

Así, aunque tales contratos de obra no estén suscritos directamente por Fonvivienda, tienen su génesis y atienden a la esencia propia de las funciones asignadas a éste y por tanto cumplen las condiciones definidas en el hecho generador de la Estampilla.

[...]

Así, el abundante contenido del recurso en ese sentido no merece cuestionamiento ni observación en esta etapa de discusión, salvo para señalar –a fin de mantener debidamente enfocada la discusión– que lo realmente importante es que está demostrado en la investigación que a través de los contratos de fiducia suscritos por Fonvivienda (en su calidad de entidad pública) se suscribieron contratos de obra para atender el objeto misional que la ley le impone y, de esta forma, se cumplen todos los requisitos de causación del hecho generador de la Estampilla Pro Universidad Nacional.

En adición de lo anterior, es vital tener presente que el campo de acción de los patrimonios autónomos no es infinito como parece entender el recurrente pues para su ejecución debe respetar los términos del contrato de fiducia y estos de manera indefectible están atados a la misión institucional del Fonvivienda, que no es otra distinta a la inversión de recursos públicos destinados a vivienda de interés social y en la medida que ese propósito requiere la realización de contratos de obra, persiste la realización de los supuestos de configuración del hecho generador. (Subrayado fuera de texto)

3.2.5. A la luz de los argumentos señalados, es dable concluir que FONVIVIENDA es responsable de los valores que se debieron trasladar al Ministerio de Educación Nacional, con ocasión de la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia».

3.3. Consideraciones de la Procuraduría General de la Nación

En escrito presentado a la Sala, la Procuraduría General de la Nación expuso las siguientes consideraciones³:

3.3.1. En aras de aclarar las inquietudes que abarcan esta consulta, se hace necesario revisar la Ley 80 de 1993, con respecto a si los patrimonios autónomos, o las fiducias que los administran, se encuentran contempladas en el artículo segundo de la mencionada ley y si los contratos de fiducia mercantil se encuentran mencionados en el artículo 32 de la ley de contratación pública.

3.3.2. De la lectura del artículo 2 de la Ley 80 de 1993, se debe concluir que ni los patrimonios autónomos conformados por recursos públicos, ni las entidades fiduciarias que administran dichos patrimonios, son entidades estatales para los efectos de la Ley 80 de 1993, por lo que tampoco están regulados por lo establecido en el artículo 5º de la Ley 1697 de 2013.

3.3.3. El Fondo de Vivienda no es la autoridad que suscribe los contratos de obra; estos procesos contractuales se realizan entre la sociedad fiduciaria, que actúa en representación del patrimonio autónomo, y la entidad pública o privada, que se compromete a entregar o desarrollar una obra.

3.3.4. Con este escenario legal y judicial, no es posible compartir los planteamientos expuestos por la DIAN, pues es evidente que los contratos no son suscritos por FONVIVIENDA ni por el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, por lo que el análisis del sujeto pasivo de la contribución parafiscal propuesto por la Dirección, no se cumpliría de acuerdo a lo establecido por la ley.

³ Procuraduría Delegada de Intervención 6. Primera Delegada ante el Consejo de Estado. Concepto No. 062/2022 del 25 de mayo de 2022.

3.3.5. El Ministerio Público debe ser enfático al afirmar que, ni a la DIAN ni a ninguna otra entidad nacional le corresponde realizar interpretaciones de los elementos estructurales de la contribución parafiscal, pues esta debe sujetarse a la literalidad de la norma o a las consideraciones expuestas en la exposición de motivos de la ley y, con base a ella, velar por su cumplimiento.

3.3.6. Teniendo en cuenta el marco legal anteriormente explicado, los elementos fácticos expuestos en la consulta y los documentos remitidos por las entidades interesadas, el Ministerio Público considera que los elementos objetivos y subjetivos del hecho generador de la contribución parafiscal de estampilla Pro Universidad Nacional y demás universidades estatales de Colombia, no se reúnen en los casos concretos que han sido objeto de estudio, pues no se puede concluir que el legislador haya querido gravar los contratos de fiducia o encargos fiduciarios que suscriba una fiducia en representación de patrimonios autónomos constituidos por entidades públicas.

3.4. Consideraciones de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado

Durante audiencia celebrada el día 26 de abril de 2022, la Agencia señaló:

3.4.1. Para resolver los problemas jurídicos objeto de la consulta, deben tomarse en cuenta las siguientes disposiciones:

a) El artículo 12 del Decreto 555 de 1993, que le permite al Fondo Nacional de Vivienda contratar el manejo de sus bienes y recursos a través de contratos de fiducia.

b) El artículo 23 de Ley 1469 de 2011, que le exige al Fondo Nacional de Vivienda celebrar contratos de fiducia mercantil, lo cual, a juicio de la Agencia, se traduce en un mandato para que implemente este tipo de contratos.

c) El artículo 6 de la Ley 1537 de 2012, que indica que las transferencias de recursos de FONVIVIENDA, o de la entidad que haga sus veces, a los patrimonios autónomos se tendrán como un mecanismo de ejecución del Presupuesto General de la Nación.

d) El numeral 5 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, que regula los encargos fiduciarios y los contratos de fiducia.

3.4.2. Señaló igualmente la Agencia que era necesario realizar un estudio a profundidad de los elementos y características de la Estampilla Pro Universidad Nacional y demás universidades estatales de Colombia. Para ello, el concepto debe abordar principios propios de la Constitución y de la ley tributaria en materia de imposición y cobro de la estampilla.

3.4.3. También debe analizarse la función económica del contrato de fiducia mercantil.

3.4.4. Finalmente, la Sala debe arribar a una conclusión que le permita a las entidades públicas contar con un direccionamiento para solventar sus diferencias.

Resumen de las consideraciones

En suma, a juicio de la DIAN, la ocurrencia del hecho generador de la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia» tiene lugar en el caso objeto de estudio, habida cuenta que:

- a) Los contratos de obra son celebrados con recursos públicos.
- b) Los contratos de fiducia mercantil son instrumentos contractuales para el cumplimiento de las funciones de FONVIVIENDA, y
- c) La sociedad fiduciaria cumple simplemente una función de intermediación.

A la postura manifestada por la DIAN se oponen el ministerio consultante, FONVIVIENDA y la Procuraduría General de la Nación.

IV. CONSIDERACIONES DE LA SALA

De conformidad con los antecedentes y preguntas formuladas, la Sala estima necesario abordar de manera inicial los siguientes temas: *i)* la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia»; *ii)* los negocios fiduciarios; *iii)* el principio de legalidad de los tributos, *iv)* el Fondo Nacional de Vivienda – FONVIVIENDA; *v)* las Resoluciones de la DIAN: *a)* 008349 del 30 de diciembre de 2019, *b)* 005261 de 28 de agosto de 2020 y *c)* 6407-007323 de 13 de noviembre de 2020; *vi)* los contratos de fiducia mercantil celebrados por FONVIVIENDA con las sociedades fiduciarias; *vii)* el concepto de entidad estatal, y *viii)* el caso concreto.

4.1. La estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia»

La Ley 1697 de 2013 creó la «estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia», tributo sobre el cual la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado se pronunció en los conceptos 2229

del 7 de diciembre de 2015, 2324 del 12 de diciembre de 2017 y 2386 del 5 de septiembre de 2018⁴.

En términos generales, con fundamento en lo dispuesto por la Sala en los citados conceptos, así como en decisiones del Consejo de Estado y la Corte Constitucional posteriores, es posible identificar los siguientes rasgos distintivos de la estampilla:

- i) Tiene como propósito el fortalecimiento de las universidades del Estado⁵.
- ii) De acuerdo con el artículo 2º de la Ley 1697 de 2013, se trata de una «contribución parafiscal».

Con todo, en la Sentencia C-221 de 2019, la Corte Constitucional señaló que la estampilla no correspondía realmente a una contribución parafiscal, sino a un impuesto con destinación específica. Así, se indicó:

52. (ii) En segundo lugar, las disposiciones demandadas regulan un “impuesto” con destinación específica, tal como lo asume el demandante en su primer cargo y lo apoyaron o lo dieron por supuesto varios de los intervinientes, pues se trata de una “imposición obligatoria y definitiva que no guarda relación directa e inmediata con la prestación de un bien o un servicio por parte del Estado al ciudadano”.

[...]

56. En este caso, por las razones que anteceden, el carácter de “contribución parafiscal” no corresponde al carácter o naturaleza jurídica del tributo que estatuye, pues corresponde a un impuesto⁶.

- iii) El hecho generador está determinado por el artículo 5º de la Ley 1697 de 2013, disposición que establece:

ARTÍCULO 5o. HECHO GENERADOR. Está constituido por todo contrato de obra que suscriban las entidades del orden nacional, definidas por el artículo 2o de la Ley 80 de 1993, en cualquier lugar del territorio en donde se ejecute la obra, sus adiciones en dinero y en cualquiera que sea la modalidad de pago del precio del contrato. En tal caso, el hecho generador se extiende a los contratos conexos al de obra, esto es: diseño, operación, mantenimiento o interventoría y demás definidos en la Ley 80 de 1993, artículo 32 numeral 2.

⁴ Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 7 de diciembre de 2015. Radicación número: 11001-03-06-000-2014-00223 (2229); Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 12 de diciembre de 2017. Radicación número: 11001-03-06-000-2016-0026000(2324) y Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 5 de septiembre de 2018. Radicación número: 11001-03-06-000-2018-00124-00 (2386).

⁵ 2.1 La denominada estampilla Pro Universidad Nacional y demás universidades estatales fue creada por la Ley 1697 de 2013, como un tributo destinado al fortalecimiento de las universidades del Estado. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 19 de febrero de 2000. Radicación número: 11001-03-27-000-2015-00066-00(22069).

⁶ Corte Constitucional. Sentencia C – 221 del 20 de mayo de 2019.

PARÁGRAFO. Quedan incluidos los contratos de obra suscritos por las empresas industriales y comerciales del Estado y de empresas de economía mixta cuya ejecución sea con recursos del Presupuesto General de la Nación.

A partir del contenido de la norma, la jurisprudencia de esta Corporación ha señalado que:

- a) Está integrado por un elemento objetivo y uno subjetivo.
- b) El elemento objetivo hace referencia a la suscripción de contratos de obra⁷ y conexos⁸.

⁷ El contrato de obra corresponde a una de las formas contractuales expresamente definidas por el Estatuto General de la Contratación Pública. Así, el numeral 1º del artículo 32 de la Ley 80 de 1993 define el contrato en los siguientes términos: 1o. Contrato de Obra. Son contratos de obra los que celebren las entidades estatales para la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, para la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago. De esta suerte, el contrato de obra conlleva: i) la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, la realización de cualquier trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago y ii) la celebración del contrato por una entidad estatal, en los términos del artículo 2 de la Ley 80 de 1993.

Frente al contrato de obra, la Sala de Consulta y Servicio Civil tuvo la oportunidad de señalar lo siguiente: Frente al contrato de obra, la Sala de Consulta y Servicio Civil tuvo la oportunidad de señalar: Con esta definición, el legislador limitó la naturaleza de los contratos de obra a las actividades de trabajos materiales exclusivamente sobre bienes inmuebles, independientemente de su modalidad de ejecución y pago. De esta forma, acogió la posición de una parte de la doctrina y del derecho comparado, que vinculan la tipificación del contrato de obra a aquellas actividades realizadas sobre bienes inmuebles. La ejecución de obras sobre otro tipo de bienes, no estarán regulados por el contrato estatal de obra y podrán corresponder a una prestación de servicios general, o a cualquier otra modalidad típica o atípica, nominada o innominada que pueda celebrarse entre la entidad estatal y un contratista, en los términos de la autonomía de la voluntad de las partes, de acuerdo con lo previsto en los artículos 32 y 40 de la ley 80 de 1993. El legislador acogió entonces el criterio restrictivo de obra pública, que se diferencia del concepto más amplio, también reconocido en la doctrina comparada, del “trabajo público”, y lo limitó a un trabajo material sobre bienes inmuebles. Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 5 de septiembre de 2018. Radicación número: 11001-03-06-000-2018-00124-00 (2386).

⁸ Respecto a la definición de los contratos conexos, la Sala precisó: «Son aquellos que tengan como objeto el diseño, operación, mantenimiento, interventoría, asesoría y gerencia de obra o de proyectos, la dirección, programación y ejecución de diseños, planos, anteproyectos y proyectos sobre bienes inmuebles». Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 7 de diciembre de 2015. Radicación número: 11001-03-06-000-2014-00223-00.

En otra oportunidad, la Sala indicó: los contratos conexos son aquellos “que tengan como objeto el diseño, operación y mantenimiento que versen sobre bienes inmuebles, además de los contratos de interventoría. En forma adicional adujo que son conexos todos los demás definidos en la Ley 80 de 1993, artículo 32 numeral 2”, es decir los contratos de consultoría siempre que el proyecto al que se refieran esté relacionado con un contrato de obra, a saber: (i) estudios necesarios para la ejecución de proyectos de inversión, (ii) estudios de diagnóstico, factibilidad o factibilidad para proyectos específicos, (iii) asesorías técnicas de coordinación, control y supervisión, (iv) asesoría, gerencia de obra o de proyectos, dirección, programación, ejecución de diseños, planos, anteproyectos y proyectos. Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 5 de septiembre de 2018. Radicación número: 11001-03-06-000-2018-00124-00 (2386).

c) Por su parte, el elemento subjetivo, exige que los referidos contratos sean celebrados por: *i)* las entidades del orden nacional indicadas en el artículo 2º de la Ley 80 de 1993 y *ii)* las empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta con participación estatal superior al 50%, cuando ejecuten contratos con recursos del presupuesto nacional. En esta dirección, la Sección Cuarta del Consejo de Estado señaló en Sentencia del 19 de febrero de 2020:

Los antecedentes legislativos dan cuenta que el propósito del legislador fue el de gravar los contratos de obra y conexos que suscriban las entidades públicas del nivel nacional, lo que explica que el hecho generador del tributo se componga de un elemento objetivo asociado a la suscripción de contratos de obra y conexos y, uno subjetivo, en tanto requiere que los contratos sean suscritos por las entidades del orden nacional señaladas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993 (inciso 1. del artículo 5) y, por las empresas industriales y comerciales del Estado –EICE- y sociedades de economía mixta –SEM- que ejecuten contratos con recursos del Presupuesto Nacional (parágrafo del artículo 5).

2.2. Por eso, cuando el inciso 1 se refiere a las “entidades del orden nacional definidas por el artículo 2 de la Ley 80 de 1993”, significa justamente que las entidades nacionales señaladas en el citado artículo 2 se incorporan al texto de la norma que establece el hecho generador del tributo.

Entre esas entidades, están las empresas industriales y comerciales del Estado, y las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al 50%.

Debe aclararse que el inciso 1 no toma el régimen contractual como referente del hecho generador, sino únicamente la descripción de las entidades contenidas en esa norma, esto es en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993.

Por esa razón, las entidades nacionales relacionadas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993 realizan el hecho generador por la sola suscripción de los contratos de obra y conexos, sin excepción alguna⁹. (Subrayado fuera de texto)

d) El parágrafo del artículo 5º de la citada Ley 1697 de 2013 encuentra justificación en el hecho de que, por regla general, dada su naturaleza, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta no hacen parte del Presupuesto General de la Nación. Por lo tanto, era necesario que la ley señalara que el tributo también tiene lugar cuando estas empresas, excepcionalmente, ejecutan contratos de obra con dichos recursos. Así, la Sección Cuarta del Consejo de Estado indicó en la referida Sentencia del 19 de febrero de 2020:

2.3. Además, debe tenerse en cuenta que el parágrafo de la norma analizada, precisó el hecho generador del tributo, al disponer que “quedan incluidos” los contratos de

⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 19 de febrero de 2000. Radicación número: 11001-03-27-000-2015-00066-00(22069).

obra y conexos suscritos por las empresas industriales y comerciales del Estado y las empresas de economía mixta cuya ejecución sea con recursos del Presupuesto General de la Nación.

La razón de esa precisión es que, por regla general, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta no hacen parte del Presupuesto General de la Nación, dado que por su naturaleza escapan del ámbito de su cobertura.

De ahí que fuera necesario que el legislador enfatizara en el párrafo analizado, que el tributo también se causaba cuando dichas empresas ejecutaran los contratos de obra y conexos con recursos del Presupuesto General de la Nación.

Supuesto que se da por excepción -y así considera la Sala que debe entenderse-, en tanto puede existir el caso en que estas entidades ejecuten contratos de obra y conexos financiados con recursos del Presupuesto General de la Nación, y no con los propios que como se dijo, no hacen parte de aquel.

El objeto del párrafo, en sentir de la Sala, era especificar que para estas entidades, el hecho generador también se configura en el caso excepcional que ejecuten contratos de obra y conexos con cargo a recursos del presupuesto nacional.

Lo que explica que en el párrafo se hubiere utilizado la expresión “quedan incluidos” que no restringe sino que complementa el hecho generador, en tanto hace referencia a los casos en que por excepción a la regla general, las EICE, y las SEM ejecutan recursos del Presupuesto General de la Nación¹⁰. (Subrayado fuera de texto)

En la misma sentencia se indicó que la «estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia» se causa cuando se celebra un contrato de obra o conexo, que es suscrito por:

(i) Las entidades del orden nacional definidas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993, entre ellas, las empresas industriales y comerciales del Estado, y las sociedades de economía mixta en que el Estado tenga participación superior al 50%. Sin que exista condicionamiento respecto del régimen contractual aplicable.

(ii) Las empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta con capital estatal superior al 50% cuando ejecuten los contratos –por excepción- con recursos al Presupuesto General de la Nación¹¹.

Es importante también destacar que dentro del concepto de entidades del orden nacional se entienden las que hacen parte de las ramas del poder público, las entidades descentralizadas y las entidades y organismos del Estado que tengan la capacidad de contratar, sin importar el régimen jurídico de contratación al cual se encuentren sometidos. Así, la Sala de Consulta y Servicio Civil señaló:

¹⁰ Ibídem

¹¹ Ibídem.

Dada la redacción del artículo 5 de la Ley 1697 de 2013, los contratos gravados son aquellos que suscriban las entidades del orden nacional, advirtiéndose que seguidamente el legislador hace remisión a la descripción que sobre entidades estatales contiene el artículo 2º de la Ley 80 de 1993, lo que significa que para determinar que ha de entenderse por entidad del orden nacional se debe acudir a la descripción que de ellas se hace en la Ley 80 de 1993.

En efecto, si bien el artículo 2º del Estatuto Contractual se refiere a las entidades estatales que tienen capacidad para contratar, hay que aclarar que tal calificación no es la relevante para determinar la naturaleza jurídica de una entidad pública y menos aún que el régimen contractual que se aplique resulte preponderante para fijar dicha categoría. Lo anterior, con el propósito de establecer la contribución parafiscal prevista en la Ley 1697 de 2013 puesto que para precisar el hecho gravable es necesario y suficiente identificar si la entidad contratante es del orden nacional, en los términos descritos en la norma en comento.

Así pues, al revisar los artículos 5º de la Ley 1697 de 2013 y 2º de la Ley 80 de 1993, se puede afirmar que se consideran entidades del orden nacional no solo las que hacen parte de las ramas del poder público y sus entidades descentralizadas, sino también aquellas entidades u organismos del Estado que se les haya otorgado capacidad para celebrar contratos, independientemente del régimen de contratación que apliquen, pues ello no define su naturaleza¹².

iv) De conformidad con el artículo 6º de la Ley 1697 de 2013, el sujeto pasivo de la estampilla es la persona natural, jurídica, consorcio o unión temporal que tenga la calidad de contratista en el contrato de obra y conexos¹³.

v) Por su parte, el sujeto activo de la obligación tributaria es la DIAN¹⁴.

vi) La realización del hecho generador impone una obligación de retención. En tratándose de la estampilla objeto de estudio, esta obligación recae en las entidades

¹² Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 5 de septiembre de 2018. Radicación número: 11001-03-06-000-2018-00124-00 (2386).

¹³ ARTÍCULO 6o. SUJETO PASIVO. El tributo estará a cargo de la persona natural, jurídica, consorcio o unión temporal que funja como contratista en los negocios jurídicos a que se refiere el artículo anterior.

¹⁴ ARTÍCULO 7o. SUJETO ACTIVO. Como acreedor de la obligación tributaria del sujeto pasivo, determinado en el artículo 6o de la presente ley, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) será el sujeto activo en la relación jurídico-tributaria creada por esta ley.

Sobre este punto el Consejo de Estado en Sentencia del 19 de febrero de 2000 señaló que: “la retención en la fuente tiene por objeto recaudar el tributo previamente establecido en la ley. Por eso, la realización del hecho generador como presupuesto legal que origina la obligación tributaria sustancial –pago del tributo-, es el que da lugar a la obligación de retención.

De esta forma, debe existir una relación vinculante entre el hecho generador previsto en la ley y los supuestos de retención previstos en la norma reglamentaria acusada, pues sin el presupuesto de hecho del tributo, no se configuraría el aspecto material de la retención en la fuente. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 19 de febrero de 2000. Radicación número: 11001-03-27-000-2015-00066-00(22069).

contratantes¹⁵. En línea con lo anterior, el artículo 7º del Decreto 1050 de 2014 consagra:

Artículo 7º. De la Retención de la Contribución. Los jefes de las oficinas pagadoras, o quien haga sus veces, de las entidades del orden nacional que hacen parte del Presupuesto General de la Nación, que efectúen giros sobre contratos de obra pública y sus adiciones, así como sobre los contratos conexos al de obra, celebrados con situación de fondos, son responsables de retener las sumas correspondientes a la contribución parafiscal de la que trata la Ley 1697 de 2013, en el porcentaje correspondiente según lo establecido en el artículo 8º de la ley mencionada, a través del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) Nación.

Los jefes de las oficinas pagadoras de las entidades del orden nacional que hacen parte del Presupuesto General de la Nación, que efectúen giros sobre contratos de obra pública y sus adiciones, así como sobre los contratos conexos al de obra, celebrados sin situación de fondos o con recursos propios, y los jefes de las oficinas pagadoras de las demás entidades del orden nacional que efectúen giros sobre contratos de obra pública y sus adiciones, así como sobre los contratos conexos al de obra, celebrados con recursos propios; son responsables de retener las sumas correspondientes a la contribución parafiscal de la que trata la Ley 1697 de 2013, en el porcentaje correspondiente según lo establecido en el artículo 8º de la ley mencionada.

Los recursos retenidos serán transferidos a la cuenta que para tal efecto se defina, así: con corte a junio 30, los primeros diez (10) días del mes de julio y con corte a diciembre 31, los primeros diez (10) días del mes de enero de cada año.

En los casos contemplados en el inciso anterior, las entidades deberán enviar al MEN copia del correspondiente recibo de consignación con una relación que contenga el nombre del contratista al que le practicó la retención y el objeto y valor de los contratos suscritos. (Subrayado fuera de texto)

vii) La base gravable del tributo la establece el artículo 8º de la Ley 1697 de 2013, así:

Artículo 8º. *Base gravable y tarifa.* El sujeto pasivo definido en el artículo 6º de la presente ley pagará por las suscripciones de los contratos de obra pública y sus conexos en función de las siguientes bases y tarifas: por los contratos cuyo valor esté entre 1 y 2.000 smmlv pagarán el 0.5%. Los contratos entre 2.001 y 6.000 smmlv pagarán el 1% y los contratos mayores a 6.001 smmlv pagarán el 2%.

4.2. Los negocios fiduciarios

La Circular Básica Jurídica de la Superintendencia Financiera¹⁶ define los negocios fiduciarios¹⁷ como:

[A]ctos de confianza en virtud de los cuales una persona entrega a otra uno o más bienes determinados, transfiriéndole o no la propiedad de los mismos, con el propósito de que ésta cumpla con ellos una finalidad específica, bien sea en beneficio del fideicomitente o de un tercero. Incluye la fiducia mercantil y los encargos fiduciarios, al igual que los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos de que tratan la Ley 80 de 1993 y disposiciones complementarias. (Subrayado fuera de texto)

Atendiendo a su finalidad, los negocios fiduciarios, los cuales corresponden a un negocio de intermediación¹⁸, se clasifican, de acuerdo con la citada circular, en:

i) Fiducia de inversión

Esta modalidad se divide en:

a) Fideicomiso de inversión con destinación específica: tiene como objetivo principal la inversión o colocación de sumas de dinero, atendiendo las instrucciones indicadas por el constituyente.

b) Administración de inversiones de fondos mutuos de inversión: es un negocio fiduciario celebrado con fondos mutuos de inversión para la administración fiduciaria de sus inversiones.

c) Inversión de capitales del exterior de portafolio: pretende la inversión de capitales del exterior de portafolio en Colombia.

d) Inversión de capitales del exterior directa: tiene como objeto la inversión directa de capitales del exterior en Colombia.

ii) Fiducia inmobiliaria

¹⁶ Superintendencia Financiera de Colombia. Circular Básica Jurídica 29 del 3 de octubre de 2014. Número 029.

¹⁷ Por su naturaleza, los negocios fiduciarios tradicionalmente se han calificado como de confianza, pues «[l]a expresión fiducia (fidutia, confianza), tener fe (fides), ser fiel (fidus, fiel), estar a la palabra (fit quod dicitur), en un significado genérico describe el acto concluido por la confianza depositada intuitu personae en grado mayor al cotidiano y, en otro sentido más técnico, designa a la atribución de un derecho con un fin fiduciario específico en interés de otro. Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. Sentencia del 7 de diciembre de 2021. Exp. SC5430-2021.

¹⁸ Al respecto se trae a colación lo señalado por Rodríguez Azuero: Pero es posible aceptar, como criterio general, que los negocios fiduciarios hacen parte de una clara categoría de negocios de intermediación pues en la ejecución de su papel el fiduciario sustituye al fideicomitente, para la consecución de una finalidad determinada. Ahora bien, dependiendo de la naturaleza y alcance de dicha sustitución, los efectos se fijarán en cabeza del fideicomitente, en forma directa, como sucede con los meros encargos o afectarán el patrimonio autónomo, en los eventos de fideicomiso o fiducia mercantil. Rodríguez Azuero, Sergio, Negocios Fiduciarios. Legis Editores S.A., 2017, p. 181.

En términos generales, este negocio fiduciario tiene como propósito «la administración de recursos y bienes afectos a un proyecto inmobiliario o a la administración de los recursos asociados al desarrollo y ejecución de un proyecto, de acuerdo con las instrucciones señaladas en el contrato»¹⁹.

Se desarrolla a partir de las siguientes modalidades:

a) *De administración y pagos:* Bajo esta modalidad «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».

b) *De tesorería:* se encomienda a la sociedad fiduciaria la inversión y administración de los recursos en efectivo dirigidos a la ejecución de un proyecto inmobiliario.

c) *De preventas:* se encarga a la sociedad fiduciaria de, principalmente, recaudar los dineros que resulten de la promoción y consecución de interesados en la adquisición de inmuebles de un proyecto inmobiliario. En esta dirección, la fiduciaria recibe, administra e invierte los recursos mientras se cumplen las condiciones establecidas para que los recursos se destinen a la ejecución del proyecto.

iii) Fiducia de administración

Conlleva la entrega de bienes a la sociedad fiduciaria, con o sin transferencia de propiedad, con el objetivo de que esta los administre y desarrolle la gestión encomendada. Para ello, la sociedad fiduciaria debe destinar los bienes fideicometidos, así como sus rendimientos, al cumplimiento de la finalidad señalada.

¹⁹ La Corte Suprema de Justicia señaló: La fiducia mercantil para el desarrollo de proyectos inmobiliarios, de considerable auge en los últimos tiempos en la esfera de la negociación anticipada o «sobre planos» de las unidades a construir, no tiene regulación legal específica en el ordenamiento jurídico colombiano, por lo que se rige por las disposiciones generales del Código de Comercio, y dada la condición de entidades vigiladas que ostentan las prestadoras de esos servicios, están sujetas también al Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y a la Circular Básica Jurídica de la Superintendencia Financiera, que contiene disposiciones especiales en esa materia. Se trata de una clase de los denominados negocios fiduciarios de administración (fiducia cum amico), por virtud del cual un constructor o promotor de un proyecto constructivo, actuando como fiduciante o fideicomitente, le transfiere la propiedad del inmueble en que se desarrollará dicho proyecto, a una sociedad fiduciaria, para que administre y realice las gestiones necesarias para su ejecución, y una vez concluida, le transmita las unidades inmobiliarias edificadas al mismo fiduciante o a quienes hubieren llegado a vincularse como beneficiarios. Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. Sentencia del 7 de diciembre de 2021. Exp. SC5430-2021.

Puede adoptar alguno de los siguientes esquemas:

a) *Administración y pagos*: tiene como objeto «la administración de sumas de dinero y/u otros bienes que junto con sus rendimientos, si los hay, pueden ser destinados al cumplimiento oportuno y adecuado de las obligaciones que le señale».

b) *Administración de procesos de titularización*: busca la emisión y/o administración de una emisión de valores emanados en un proceso de titularización de activos y bienes.

c) *Administración de cartera*: su objetivo fundamental es la administración de carteras productivas e improductivas de entidades financieras y/o del sector real.

d) *Administración de procesos concursales*: implica la designación de una sociedad fiduciaria como agente liquidador o promotor de un proceso concursal, la cual se encargará de administrar los recursos afectos a su finalidad.

iv) *Fiducia en garantía*

En este negocio fiduciario una persona entrega o transfiere a una sociedad fiduciaria bienes o recursos con el objetivo de garantizar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros.

Se divide en:

a) *Fiducia en garantía propiamente dicha*: requiere la transferencia irrevocable de la propiedad de uno o varios bienes a título de fiducia mercantil o la entrega en encargo fiduciario irrevocable, con miras a garantizar el cumplimiento de obligaciones propias del fideicomitente o de terceros, a favor de uno o varios acreedores.

b) *Fiducia en garantía y fuente de pagos*: implica «la transferencia o entrega irrevocable a una sociedad fiduciaria de un flujo futuro de recursos producto de una cesión de derechos económicos a favor del fideicomitente, que se destinan a garantizar el cumplimiento de una obligación y a la atención de la deuda producto de la misma».

v) *Fiducia con recursos del sistema general de seguridad social y otros relacionados*

Consiste en la entrega de sumas de dinero o bienes a una sociedad fiduciaria para que esta los administre y desarrolle la gestión encomendada por el constituyente. La entrega de los bienes puede realizarse con o sin transferencia de propiedad.

Puede adoptar alguna de las siguientes modalidades:

a) *Pasivos pensionales*: se entrega a la sociedad fiduciaria recursos para la administración, inversión y constitución de reservas y garantías destinadas a la atención y/o normalización de pasivos pensionales (mesadas pensionales, cuotas partes pensionales o cualquier otra obligación derivada de dichos pasivos).

b) *Recursos de la seguridad social*: tiene como finalidad la entrega a la sociedad fiduciaria de recursos destinados a operaciones relacionadas con el sistema de seguridad social en las áreas de salud y riesgos profesionales, para que esta los administre.

4.2.1. El encargo fiduciario, la fiducia mercantil y la fiducia pública

Otra forma de clasificar los negocios fiduciarios, que ya no toma como criterio de diferenciación su finalidad o propósito, sino la transferencia o no de la propiedad de los bienes fideicomitidos, es aquella que distingue entre i) encargo fiduciario y ii) fiducia mercantil.

Así, existe un encargo fiduciario en aquellos casos en que no se presenta la transferencia de propiedad de los bienes, de tal suerte que estos no salen del patrimonio del fideicomitente²⁰.

Por su parte, cuando el negocio fiduciario involucra la transferencia del derecho de dominio de los bienes y estos pasan a conformar un patrimonio autónomo, se está en presencia de un contrato de fiducia mercantil (sobre el cual la Sala se pronunciará más adelante con mayor profundidad). En esta dirección, la Circular Básica Jurídica de la Superintendencia Financiera, ya citada, establece:

Quando hay transferencia de la propiedad de los bienes se está ante la denominada fiducia mercantil regulada en el art. 1226 y siguientes del C.Cio. Si no hay transferencia de la propiedad se está ante un encargo fiduciario y aplican a éstos las disposiciones que regulan el contrato de fiducia mercantil y, subsidiariamente, las disposiciones del C.Cio en relación con el contrato de mandato en los términos señalados en el numeral 1 del art. 146 del EOSF²¹. (Subrayado fuera de texto)

²⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 17 de septiembre de 2020. Radicación Número: 05001-23-33-000-2015-01345-01(23272). De otra parte, en concepto número 2008019580-001 del 6 de junio de 2008, la Superintendencia Financiera también señaló: «En este orden de ideas, 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 por usted mencionado no salieron de su patrimonio y, por tanto, deben ingresar a la sucesión intestada de éste».

²¹ Sobre este particular, el Consejo de Estado indicó: En el mismo sentido, los antecedentes de esta figura jurídica en el derecho romano y anglosajón, indican que la “fiducia mercantil” implica un desprendimiento de la propiedad del fiduciante sobre los bienes que entrega al fiduciario para

Ahora bien, en el ámbito de la contratación estatal, el numeral 5º del artículo 32 del estatuto general de la contratación regula los encargos fiduciarios y la fiducia pública, negocios fiduciarios respecto de los cuales es posible señalar lo siguiente:

i) Los encargos fiduciarios que celebren las entidades estatales tienen como objeto «la administración o el manejo de los recursos vinculados a los contratos que tales entidades celebren»²².

ii) Los encargos fiduciarios y los contratos de fiducia pública únicamente pueden celebrarse por las entidades estatales para objetos y plazos precisamente determinados, y con estricta aplicación de lo dispuesto en el estatuto²³.

iii) La fiducia pública no conlleva la transferencia del derecho de dominio sobre los bienes o recursos estatales. En este sentido, el artículo 32 de la Ley 80 de 1993 establece expresamente:

La fiducia que se autoriza para el sector público en esta ley, nunca implicará transferencia de dominio sobre bienes o recursos estatales, ni constituirá patrimonio autónomo del propio de la respectiva entidad oficial, sin perjuicio de las responsabilidades propias del ordenador del gasto²⁴.

iv) Son aplicables las normas del Código de Comercio a la fiducia pública, siempre que sean compatibles con lo dispuesto en la Ley 80 de 1993²⁵.

integrar un patrimonio autónomo encargado a la administración de este último y afecto a la finalidad contractual. A diferencia del “encargo fiduciario” en el que los bienes se entregan únicamente para ser administrados, continúan perteneciendo al fiduciante y no se destinan para constituir un patrimonio autónomo. Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 17 de septiembre de 2020. Radicación Número: 05001-23-33-000-2015-01345-01(23272).

²² Igualmente, la Circular Jurídica Básica de la Superintendencia Financiera estableció: Los encargos fiduciarios señalados, pueden tener por objeto la administración o el manejo de los recursos vinculados a los contratos que las entidades estatales fideicomitentes celebren, así como la administración de los fondos o recursos destinados a la cancelación de obligaciones originadas de la celebración de contratos estatales de acuerdo con lo previsto en el numeral 20 del art. 25 de la Ley 80 de 1993.

²³ Frente a este punto, la citada circular dispuso: 5.4.2.2. Los contratos de fiducia pública y encargo fiduciario deben tener un objeto y un plazo precisamente determinados. No obstante, en cuanto al objeto se refiere, debe tenerse en cuenta que cuando el inciso 5, numeral 5 del art. 32 de la Ley 80 de 1993 alude a “los actos y contratos que se realicen en desarrollo de un contrato de fiducia pública o encargo fiduciario”, por tales, sólo pueden entenderse aquellos que resulten propios o connaturales al objeto del negocio fiduciario de que trate, vale decir, todos aquellos que son normalmente aptos y legalmente admisibles para el cumplimiento diligente de la finalidad señalada por la respectiva entidad estatal fideicomitente en el acto constitutivo del negocio fiduciario.

²⁴ En el mismo sentido, la Circular Básica Jurídica señala: 5.4.2.1. Los contratos de fiducia pública no pueden conllevar la transferencia de la propiedad de los bienes fideicomitidos ni, por lo mismo, dar lugar a la formación de un patrimonio autónomo, excepto en los casos señalados en el parágrafo 2 del art. 41 de la Ley 80 de 1993 en relación con procesos de titularización.

²⁵ Al respecto, la Circular expuso: 5.4.5. Al tenor de lo dispuesto en los incisos 1 del art. 13 y 1 y 8 del art. 32, numeral 5, de la Ley 80 de 1993, respectivamente, en relación con los contratos de fiducia

v) No puede acudirse a un encargo fiduciario o a una fiducia pública con la finalidad de realizar actos o contratos que no pueda celebrar directamente el fideicomitente de acuerdo con lo establecido en la ley. Así, la referida Circular de la Superintendencia Financiera estableció:

5.4.2. La firmeza y seguridad jurídica de un contrato de fiducia pública o de un encargo fiduciario, según el caso, dependen necesariamente de que tanto la entidad estatal como la sociedad fiduciaria que pretende vincularse contractualmente con ella, acaten y respeten en la práctica todos los presupuestos, formas y formalidades que informan la contratación administrativa, o dicho de otro modo, no resulta viable, desde el punto de vista jurídico, celebrar contratos de fiducia pública y encargos fiduciarios que conduzcan a un desconocimiento de las disposiciones contenidas en la Ley 80 de 1993 y en la Ley 1150 de 2007 y en las demás disposiciones reglamentarias o instrucciones emitidas por las instancias nacionales o territoriales correspondientes.

En este sentido se reitera la prohibición general mediante la cual en los términos del párrafo del art. 2.5.2.1.1 del Decreto 2555 de 2010 el negocio fiduciario no puede servir de instrumento para realizar actos o contratos que no pueda celebrar directamente el fideicomitente de acuerdo con las disposiciones legales, en razón de lo cual, le corresponde a la sociedad fiduciaria desarrollar acciones que le permitan evitar que el negocio fiduciario se convierta en un instrumento de fraude a la ley. Este mismo análisis debe realizarse cuando quiera que al fideicomiso se vinculen de manera directa o indirecta recursos públicos.

Como corolario de lo anterior, toda sociedad fiduciaria está obligada, antes de celebrar con una entidad estatal un contrato de fiducia pública o un encargo fiduciario, a cerciorarse de que el mismo no adolezca de ilicitud por causa u objeto o por cualquiera otra circunstancia de la cual ella pueda derivarse.

vi) De acuerdo con la citada circular, «a las entidades estatales, entendiendo por tales las señaladas en el numeral 1 del art. 2 de la Ley 80 de 1993, las normas a ellas aplicables reconocen expresamente la posibilidad de celebrar, en calidad de fideicomitentes, única y exclusivamente contratos de fiducia pública y encargos fiduciarios».

Con todo, esta regla no es absoluta, pues pueden existir situaciones en las cuales una entidad pública se encuentra facultada para celebrar contratos de fiducia mercantil²⁶. Justamente, un ejemplo de esta excepción se presenta en el caso objeto

pública y encargo fiduciario aplican las disposiciones del C.Cio que regulan el contrato de fiducia mercantil en cuanto no sean incompatibles con lo previsto en dicha ley. Tal es el caso de los arts. 1227, 1228, 1231, 1232, 1233 (en lo pertinente), 1234, 1235, 1236 y 1239 a 1244.

²⁶ En esta dirección, la Sala de Consulta ha indicado: Así, la Ley 1371 de 2009, con el propósito de proveer recursos para el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del nivel nacional y territorial, ordenó la constitución de un fondo con esa “destinación específica”, el cual corresponde a “una cuenta especial, sin personería jurídica, de la respectiva universidad, cuyos recursos serán administrados por una entidad fiduciaria vigilada por la Superintendencia Financiera, en forma

de estudio, pues el artículo 23 de la Ley 1469 de 2011 ordena a FONVIVIENDA celebrar contratos de fiducia mercantil para cumplir las funciones asignadas por la mencionada ley. Así, dispone la norma:

ARTÍCULO 23. CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL. Las facultades atribuidas en el artículo anterior al Fondo Nacional de Vivienda, Fonvivienda, deberán ejecutarse a partir de la celebración de contratos de fiducia con sujeción a las reglas generales y del derecho comercial, sin las limitaciones y restricciones previstas en el numeral 5 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, de la Ley 1150 de 2007, y demás normas que las modifiquen, adicionen o sustituyan.

PARÁGRAFO 1o. Para el cumplimiento de las demás funciones asignadas al citado Fondo por la normatividad vigente podrá acudir a la celebración de contratos de fiducia en los mismos términos y condiciones establecidas en el presente artículo.

[...]

Teniendo en cuenta que FONVIVIENDA se encuentra expresamente autorizada por el legislador para celebrar contratos de fiducia mercantil, y que analizar esta especie de negocio fiduciario resulta necesario para la resolución de los interrogantes planteados en la consulta, a continuación, la Sala se referirá a los aspectos más importantes de este contrato.

4.2.1.1. La fiducia mercantil

La fiducia mercantil, negocio jurídico inspirado en la figura del «trust» anglosajón²⁷, es una especie o clase de negocio fiduciario que se encuentra definido en el artículo 1226 del Código de Comercio en los siguientes términos:

independiente, mediante patrimonio autónomo” (artículo 1). En este caso se forma el patrimonio autónomo, afectado exclusivamente al pago de las obligaciones prestacionales indicadas, con base en dos fuentes, a saber: la norma en comento, que ordena la regulación correspondiente, y los contratos de fiducia mercantil que se celebran para la constitución de los fondos.

De forma similar, la Ley 91 de 1989 creó el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio “como una cuenta especial de la Nación, con independencia patrimonial, contable y estadística, sin personería jurídica, cuyos recursos serán manejados por una entidad fiduciaria estatal o de economía mixta, en la cual el Estado tenga más del 90% del capital”. En relación con el instrumento jurídico a través del cual se gestionan los recursos, la norma precisó que se trata del “contrato de fiducia mercantil, que contendrá las estipulaciones necesarias para el debido cumplimiento de la presente ley...” (artículo 3). Se observa que en este caso, al igual que en el anterior, los recursos del Estado se someten a la fiducia mercantil, con la consecuente constitución del patrimonio autónomo, y que concurren las fuentes legal y contractual para su creación. Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 13 de mayo de 2015. Radicado número: 11001-03-06-000-2014-00172-00(2222). Otro ejemplo en el cual la ley autoriza la creación de un patrimonio autónomo -esta vez por el contratista- conformado con recursos que salen del patrimonio de la entidad pública es el artículo 2.2.1.1.2.4.1. del Decreto 1082 de 2015 (relativo al manejo de anticipos).

²⁷ La Corte Suprema ha señalado: Con ese propósito, memórase que la fiducia mercantil, desde una óptica etiológica, fundamentalmente es la expresión en el derecho continental del denominado “trust”

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

Una persona puede ser al mismo tiempo fiduciante y beneficiario.

Solo los establecimientos de crédito y las sociedades fiduciarias, especialmente autorizados por la Superintendencia Bancaria, podrán tener la calidad de fiduciarios²⁸.

Dentro de este marco, el contrato de fiducia mercantil conlleva la transferencia real y efectiva de uno o más bienes; la realización de un encargo (de administración o enajenación); la determinación de una finalidad establecida por el constituyente y la remuneración del fiduciario²⁹.

angloamericano –al que le antecedió el “use”-, en el que una persona llamada “trustor”, “settlor” o constituyente, transfiere ciertos bienes a otra, llamada “trustee”, para el beneficio de un tercero denominado “cestui que trust”, “beneficiary” o beneficiario, siendo su principal característica –y a su turno, el mayor inconveniente para el cabal entendimiento de este contrato en el derecho patrio-, que genera un doble tipo de propiedad sobre el bien fideicomitado: una propiedad legal o formal y una propiedad equitativa o material, la primera radicada en el “trustee” y la segunda en el beneficiario, bifurcación esta del derecho real aludido que, hay que acotarlo desde ya, pugna o rivaliza abiertamente con el concepto absoluto y unitario que consagra el Código Civil en torno al dominio (art. 669), que sólo admite una separación de algunos de sus atributos, como en los derechos reales de usufructo, uso y habitación. Ahora bien, aunque en general la fiducia que regula el Código de Comercio, hunde sus raíces en el “trust” anglosajón, como se acotó, es útil señalar que el concepto de fiducia –lato sensu- no es, en todo caso, completamente extraño al derecho romano –específicamente en lo que atañe a la modalidad de fiducia en garantía-, que amén de la propiedad fiduciaria, conoció las denominadas fiducia cum amico contractus y cum creditore contractus. En virtud de la primera, se transmitía la propiedad sobre una cosa determinada a una persona de confianza, con la finalidad exclusiva de que fuera usada o custodiada y después devuelta al accipiens. Por razón de la segunda –de particular importancia en el sub lite, por referir a la precitada modalidad-, se garantizaba el pago de una obligación mediante la transferencia al acreedor de la potestad dominical sobre una cosa, que únicamente se retornaría al deudor si solucionaba la deuda en la oportunidad prevista para ello; en caso contrario, el creditor fiduciarius satisfacía su derecho de crédito a través de la res fiduciae data, según lo convenido. Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. Sentencia del 14 de febrero de 2006. Exp. 05001-3103-012-1999-1000-01.

²⁸ Para una parte de la doctrina, el contrato de fiducia mercantil se define como: «el negocio jurídico en virtud del cual se transfieren uno o más bienes a una persona, con el encargo de que los administre o enajene y con el producto de su actividad cumpla una finalidad establecida por el constituyente, en su favor o en beneficio de un tercero». Rodríguez Azuero, ob. cit, p. 186.

²⁹ Así, la Corte Suprema de Justicia ha indicado: «De la regulación legal colombiana y, en particular de su definición normativa, comporta el negocio jurídico de fiducia mercantil, la transferencia real y efectiva de uno o más bienes, el encargo de gestión reflejado en su administración o enajenación, la finalidad determinada en interés del constituyente, beneficiario o fideicomisario y la remuneración del fiduciario (artículos 1226 y 1237 Código de Comercio)». Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. Sentencia del 30 de julio de 2008. Radicación número: 11001-3103-036-1999-01458-01.

El contrato de fiducia mercantil tiene las siguientes características³⁰:

i) Se trata de un negocio jurídico que permite la consecución de múltiples propósitos, lo que ha llevado a la jurisprudencia a denominarlo un negocio jurídico «dinámico» o «elástico». Así, la Corte Suprema de Justicia ha señalado:

Por su importancia en el *sub lite*, conviene señalar que esa finalidad determinada por el constituyente, es la que hace de la fiducia mercantil un negocio jurídico dinámico, amén que “elástico”, en la medida en que puede servir para múltiples propósitos, como se evidencia en algunas de sus modalidades: fiducias de inversión, inmobiliaria, de administración, en garantía, etc., todas ellas manifestaciones de un negocio jurídico dueño de una propia y singular fisonomía, a la vez que arquitectura, que no puede ser confundido con otras instituciones, como el mandato, la estipulación para otro, o incluso el encargo fiduciario, como recientemente lo señaló esta Sala (Sent. de noviembre de 2005; exp.: 03132-01)³¹.

ii) Conlleva la participación de tres intervinientes: a) el fiduciante o fideicomitente; b) el fiduciario³² y c) el fideicomisario o beneficiario:

³⁰ Así, el Consejo de Estado ha indicado: Como se ve, el fideicomiso opera dentro un modelo tripartita, en el que el constituyente, fiduciante o fideicomitente, entrega al fiduciario los bienes muebles o inmuebles de su propiedad, para constituir el patrimonio autónomo de que trata el artículo 1233 del C de Co; el fiduciario recibe la propiedad mientras se verifica el cumplimiento de la condición con cargo a restituirla al fideicomisario; y el fideicomisario personifica a aquel a cuyo favor debe realizarse la restitución, al momento de cumplirse la condición o el término del fideicomiso, de manera que mientras ello no ocurra solo le asistirá la expectativa de adquirir el fideicomiso. Si el beneficiario fideicomisario es el mismo constituyente, en él se mantiene la propiedad sobre los bienes entregados al fiduciario, mediante los llamados derechos fiduciarios (C de Co, art. 1238). Consejo De Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 17 de septiembre de 2020. Radicación número: 05001-23-33-000-2015-01345-01(23272).

³¹ Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. Sentencia del 14 de febrero de 2006. Exp. 05001-3103-012-1999-1000-01. Por su parte, la doctrina ha indicado: La fiducia mercantil es flexible. Se adapta de manera muy fácil a muy variadas y complejas circunstancias. Y lo hace porque constituye un esquema elástico para realizar negocios y obtener resultados. Como se ha dicho repetidamente por la doctrina, la fiducia abre un amplio espacio a la imaginación al permitir combinar un número limitado de bienes y finalidades legítimas. Como, de suyo, puede concebirse como un recipiente al que cada cual puede ponerle un contenido, las posibilidades son todas. Basta en efecto, transferir un bien -cualquier bien- con el propósito de obtener una finalidad-cualquier finalidad legítima para llenar ese continente con un contenido. Por ello hemos dicho como recurso nemotécnico que, ante todo, la fiducia es un mecanismo instrumental que “no es sí nada pero que sirve para hacer mucho. Rodríguez Azuero, ob. cit, p. 136.

³² La Corte Suprema de Justicia indicó: Por otra parte, el legislador, consciente del entramado fáctico y jurídico que supone el agenciamiento de esta particular tipología negocial y de la pluralidad de contratos que pueden surgir a partir de su constitución, propugnó por exigir la calificación profesional de quienes pretendan participar en esas actividades como fiduciarios, restringiéndola a los establecimientos de crédito y a las sociedades de esa naturaleza que deben estar especialmente autorizados para el efecto por la Superintendencia Financiera (art. 1226 ib.). Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. Sentencia del 7 de diciembre de 2021. Exp. 05001 31 03 010 - 2014 01068 01.

Asimismo, en otra oportunidad señaló: «El fiduciario, por lo tanto, es un gestor profesional de intereses ajenos, en cuanto actúa en representación de ese patrimonio autónomo». Corte Suprema

1. **El Fiduciante o Fideicomitente** es aquella persona natural o jurídica de naturaleza pública o privada, que encomienda a la fiduciaria una gestión determinada para el cumplimiento de una finalidad, pudiendo, para ello entregarle uno o más bienes. Puede ser a la vez fideicomisario o beneficiario.

Derivado de la celebración del contrato de fiducia, el fideicomitente adquiere derechos fiduciarios, que son bienes inmateriales que representan la participación de este en el patrimonio autónomo.

2. **El Fiduciario**, esto es, las sociedades fiduciarias, que corresponden a sociedades de servicios financieros, constituidas como sociedades anónimas, sujetas a la inspección y vigilancia permanente de la Superintendencia Bancaria (hoy Superintendencia Financiera). Reciben mandatos de confianza, los cuales desarrollan con objeto de cumplir una finalidad específica, siendo a la vez asesoras de sus clientes y tienen derecho a una remuneración por la labor encomendada.

3. **El Fideicomisario o Beneficiario**, es la persona natural o jurídica, de naturaleza pública o privada, en cuyo provecho se desarrolla la fiducia y se cumple la finalidad perseguida³³.

iii) El fiduciante o fideicomitente transfiere al fiduciario el derecho de dominio de un conjunto de bienes, de tal suerte que estos salen real y jurídicamente del patrimonio del primero³⁴. Frente al alcance de esta transferencia, la Corte Suprema de Justicia ha indicado:

A dicho respecto, en afán de claridad, precisa ahora la Corte, el fiduciario “no recibe –ni se le transfiere- un derecho real integral o a plenitud”, para sí mismo, esto es, no adquiere el dominio para incorporarlo a su propio patrimonio sino para conformar un patrimonio autónomo y aplicarlo a la finalidad fiduciaria, pero para estos menesteres, la transferencia del derecho real es plena, integral y con todos sus caracteres.

[...]

En efecto, la propiedad transferida por el fiduciante y adquirida por el fiduciario está fuertemente limitada por su destinación única y exclusiva a las finalidades fiduciarias,

de Justicia. Sala de Casación Civil. Sentencia del 15 de septiembre de 200). Radicación número: 1100131030121991-15015-01.

³³ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 4 de octubre de 2018. Radicación número: 08001-23-33-001-2012-00237-01(21292).

³⁴ La Sección Primer del Consejo de Estado señaló: En esos términos, la fiducia mercantil supone la transferencia de bienes por parte de un constituyente para que con estos se cumpla una finalidad específica y previamente determinada. Ese conjunto de bienes transferidos a una fiduciaria es lo que conforma o se denomina patrimonio autónomo, pues los bienes: i) salen real y jurídicamente del patrimonio del fideicomitente –titular del dominio-, ii) no forman parte de la garantía general de los acreedores del fiduciario, sino que solo garantizan las obligaciones contraídas en el cumplimiento de la finalidad perseguida y, iii) están afectos al cumplimiento de las finalidades señaladas en el acto constitutivo. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Sentencia del 26 de junio de 2020. Radicación Número: 50001-23-31-000-2010-00543-01.

circunscrita a éstas y, con ella se integra un patrimonio de afectación o destinación; [...]»³⁵.

iv) Con los bienes transferidos se constituye un patrimonio autónomo³⁶.

v) La fiduciaria es la administradora y vocera del patrimonio autónomo. Dentro de este marco, la fiduciaria «tiene la «personería» del patrimonio autónomo en todas las actuaciones para proteger y defender los bienes que lo conforman contra actos de terceros, del beneficiario y aún del mismo constituyente»³⁷.

En línea con lo anterior, la Corte Suprema de Justicia ha señalado:

Análogamente, el fiduciario en desarrollo del encargo de gestión adquiere la obligación de administrar o enajenar los bienes fideicomitidos (artículos 1226 y 1234 Código de Comercio) sin convertirse en mandatario ni representante ordinario, tanto cuanto más que en la celebración de los actos, contratos y negocios jurídicos, actúa no en nombre ni por cuenta de otro, sino en su carácter de vocero del patrimonio autónomo con poder dispositivo del mismo para la finalidad fiduciaria y, por ello, en línea de principio, dicho patrimonio asume todos los efectos, riesgos, ventajas, utilidades y pérdidas, como la titularidad de los derechos y obligaciones³⁸.

³⁵ Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. Sentencia del 30 de julio de 2008. Radicación número: 11001-3103-036-1999-01458-01.

³⁶ Así, la Sección Cuarta del Consejo de Estado señaló: Del texto del contrato de fiducia, la Sala establece que se trata de un típico contrato de fiducia mercantil, toda vez que el fideicomitente transfiere los bienes a la fiduciaria y se forma con ellos un patrimonio autónomo, separado del resto de activos de la entidad y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios. Esto significa que no se puede confundir la sociedad fiduciaria con el fideicomiso mismo, ni tampoco las obligaciones y los recursos de cada uno de los patrimonios autónomos por el simple hecho de que la fiduciaria sea su administradora y vocera, pues se trata de entes o sujetos distintos, con patrimonio y objetos también diferentes. Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 3 de septiembre de 2020. Radicación número: 25000-23-37-000-2012-00328-00(20611).

En el mismo sentido se ha pronunciado la doctrina al afirmar: «La fiducia es un contrato típico, principal y especial cuyos elementos esenciales son la transferencia o tradición real y efectiva de bienes del patrimonio del fideicomitente al fiduciario y la afectación del patrimonio autónomo, que con tal transferencia se produce, a una finalidad específica». Rengifo García, Ernesto. La fiducia mercantil y pública en Colombia. Universidad Externado de Colombia. 2012, p. 73.

³⁷ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 4 de octubre de 2018. Radicación número: 08001-23-33-001-2012-00237-01(21292).

³⁸ Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. Sentencia del 30 de julio de 2008. Exp. 11001-3103-036-1999-01458-01.

En otra oportunidad, la Corte también indicó: Esta separación y distinción patrimonial, prevista por el legislador, permite colegir que cuando se discute la existencia de obligaciones que deban ser atendidas con cargo a los bienes y recursos asignados a un patrimonio autónomo, constituido en virtud de un contrato de fiducia mercantil, como es el caso, el rol de la fiduciaria en el litigio se circunscribe a la vocería, personería o representación de los intereses que subyacen a la destinación prevista para tal conjunto de bienes, que no a la defensa de su propia posición patrimonial, pues fluye claro que los resultados adversos de una eventual condena, no se transmiten a esta última. Corte Suprema de Justicia. Sala de Decongestión Laboral No. 3. Sentencia del 24 de julio de 2019, expediente núm. SL2841-2019.

Asimismo, en el año 2005 señaló: bien se puede afirmar ahora que también la fiducia no es persona, ni natural ni jurídica, y por consiguiente no tiene propiamente capacidad para ser parte de un proceso;

En la misma dirección, en otra oportunidad dicha Corporación indicó:

Efecto de la confianza, es la conformación de un patrimonio autónomo, separado e independiente al de las partes, afecto y destinado exclusivamente a la finalidad fiduciaria (M.B., *V. di destinazione e patrimoni separati*, Padova, 1996, 89; L.B., U.G., *Patrimonio autonomo e separato*, in *Enc. D.*, Milano, 1982), cuya legitimación dispositiva, activa y pasiva, sustancial y procesal, para celebrar actos, negocios y contratos, adquirir derechos, contraer obligaciones, disponer de lo suyo, comprometer su responsabilidad y representarlo en juicio, ostenta *ministerium legis* el fiduciario³⁹.

vi) Los bienes que constituyen el patrimonio autónomo deben utilizarse para la satisfacción de una finalidad específica, ya sea en beneficio del fideicomitente o de un tercero.

vii) El patrimonio autónomo no corresponde a una persona natural, jurídica o sociedad de hecho⁴⁰.

viii) Asimismo, por expreso mandato legal, los bienes que integran el patrimonio autónomo no hacen parte del patrimonio de la fiduciaria, no integran la garantía general de sus acreedores y únicamente garantizan las obligaciones contraídas para el cumplimiento de la finalidad perseguida. Así, el artículo 1233 del Código del Comercio consagra:

ARTÍCULO 1233. SEPARACIÓN DE BIENES FIDEICOMITIDOS. Para todos los efectos legales, los bienes fideicomitidos deberán mantenerse separados del resto del activo del fiduciario y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios, y forman un patrimonio autónomo afecto a la finalidad contemplada en el acto constitutivo.

Igualmente, la jurisprudencia de esta Corporación ha señalado:

pero por el hecho de que ella no tenga esa condición ni tenga por consiguiente un representante, deviene que no pueda demandar, ni ser demandada. Mediante la teoría del 'patrimonio autónomo' ello es posible, pero siempre por conducto del fiduciario, quien como titular de los bienes fideicomitidos asume el debate judicial para proteger intereses en razón de esa su condición, "sin que en tal caso se pueda decir, ni que esté en juicio en nombre propio (ya que no responde personalmente), ni que esté en juicio en nombre de otro (ya que no hay tras él un sujeto de quien sea representante). Surge más bien de ahí un *tertium genus*, que es el de estar en juicio en razón de un cargo asumido y en calidad particular de tal". Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. Sentencia del 3 de agosto de 2005. Expediente: 1909.

³⁹ Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. Sentencia del 1 de julio de 2009. Exp. 11001-3103-039-2000-00310-01.

⁴⁰ «Como se observa, los patrimonios autónomos no pueden calificarse como personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho. Actúan a través de la sociedad fiduciaria, como vocera y administradora». Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 4 de octubre de 2018. Radicación número: 08001-23-33-001-2012-00237-01(21292).

Ahora bien, debe tenerse claro que “los bienes objeto de la fiducia no forman parte de la garantía general de los acreedores del fiduciario y sólo garantizan las obligaciones contraídas en el cumplimiento de la finalidad perseguida” y que, además, “para todos los efectos legales, los bienes fideicomitidos deberán mantenerse separados del resto del activo del fiduciario y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios, y forman un patrimonio autónomo afecto a la finalidad contemplada en el acto constitutivo”, aspecto al cual se suma que por disposición específica de la ley “será ineficaz toda estipulación que disponga que el fiduciario adquirirá definitivamente, por causa del negocio fiduciario, el dominio de los bienes fideicomitidos”.

En esa medida, si bien por definición expresa del legislador, la fiducia mercantil supone una transferencia de bienes por parte de un constituyente para que con estos se cumpla una finalidad específica y previamente determinada, “ese conjunto de bienes transferidos a una fiduciaria es lo que conforma o se denomina patrimonio autónomo, pues los bienes i) salen real y jurídicamente del patrimonio del fideicomitente –titular del dominio-, ii) no forman parte de la garantía general de los acreedores del fiduciario, sino que sólo garantizan las obligaciones contraídas en el cumplimiento de la finalidad perseguida y, iii) están afectos al cumplimiento de las finalidades señaladas en el acto constitutivo, tal como lo disponen los artículos 1226 a 1244 del Código de Comercio⁴¹. (Subrayado fuera de texto)

ix) Como consecuencia de la celebración del contrato de fiducia, el fideicomitente adquiere derechos fiduciarios, entendidos estos como «bienes inmateriales que representan la participación de este en el patrimonio autónomo»⁴².

4.3. El principio de legalidad de los tributos

El principio de legalidad de los tributos se encuentra previsto en los artículos 150⁴³ y 338⁴⁴ de la Constitución política, según los cuales los tributos deben ser

⁴¹ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 3 de septiembre de 2020. Radicación número: 25000-23-37-000-2012-00328-00(20611).

⁴² Ibídem. Por su parte, la doctrina ha señalado los derechos fiduciarios en los siguientes términos: En ese orden de ideas, en un sentido amplio, la expresión derechos fiduciarios podría servir para hacer referencia a los derechos originados en un contrato fiduciario reconocido por el ordenamiento colombiano, de los cuales es titular el sujeto de derecho que tiene la calidad de fideicomitente o constituyente, o de beneficiario, en el negocio fiduciario respectivo. No obstante, en la práctica de la industria fiduciaria colombiana se emplea comúnmente una acepción restringida del término derecho fiduciario, según la cual corresponde al derecho personal de contenido económico del que es titular el beneficiario, vinculado a los bienes objeto del negocio fiduciario, que lo faculta para exigir al fiduciario la entrega del beneficio generado en la ejecución del contrato y el cumplimiento de su finalidad. Varón Palomino, Juan Carlos y Abella Abondano, Germán Darío. Derechos fiduciarios y mercado de valores. Universidad de los Andes. Asociación de Fiduciarias, 2013, pp. 4-5.

⁴³ «Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley». Constitución Política. «Artículo 150.

⁴⁴ En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. 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 impuestos. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir

establecidos por la ley, una ordenanza o un acuerdo. En desarrollo de lo anterior, corresponde al Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, según sea el caso, determinar con precisión y claridad los elementos esenciales de la obligación tributaria.

De acuerdo con la Corte Constitucional, este principio tiene como objetivo primario «fortalecer la seguridad jurídica y evitar los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido»⁴⁵.

Dentro de este marco, se ha determinado que⁴⁶ el principio de legalidad en materia tributaria conlleva: *i)* la competencia para decretar, modificar o suprimir tributos en tiempo de paz es competencia exclusiva de los órganos de representación popular pluralistas; *ii)* el deber de estos órganos de predeterminar con claridad y certeza los elementos mínimos de la obligación tributaria y *iii)* la prohibición a las entidades territoriales de establecer contribuciones en contravención a lo dispuesto en la Constitución y la ley.

En la misma línea, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado se ha pronunciado sobre el particular⁴⁷ al considerar que el señalado principio supone que tanto los contribuyentes como las autoridades administrativas y judiciales, al cumplir sus obligaciones o exigir sus derechos respecto de la liquidación, declaración, pago y recaudo de los tributos, entre otros, deben sujetarse a los mandatos de la ley.

Los mencionados elementos esenciales del tributo son los sujetos activo y pasivo, el hecho y la base gravable, y la tarifa a cobrar con la obligación tributaria, cuya definición doctrinaria y jurisprudencial se pasará a exponer brevemente:

i) El sujeto activo: es la entidad pública o el particular facultado por la ley para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, independientemente de que se beneficie o no con los recursos percibidos. Al respecto la Corte Constitucional ha señalado⁴⁸:

En efecto, conforme al anterior análisis, y de acuerdo a ciertas distinciones elaboradas por la doctrina tributaria, es posible atribuir tres significados a la noción de sujeto

que las autoridades fijan 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 el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. 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. Constitución Política. Artículo 338.

⁴⁵ Corte Constitucional. Sentencia C – 891 del 31 de octubre de 2012.

⁴⁶ Corte Constitucional. Sentencia C- 585 del 8 de septiembre de 2015.

⁴⁷ Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 25 de agosto de 2014. Exp. 2199.

⁴⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-987 del 9 de diciembre de 1999.

activo de un tributo. Así, de un lado, es posible hablar del sujeto activo de la potestad tributaria, que es la autoridad que tiene la facultad de crear y regular un determinado impuesto. De otro lado, es posible hablar del sujeto activo de la obligación tributaria, que es el acreedor concreto de la suma pecunaria (sic) en que, en general se concreta el tributo, y quien tiene entonces la facultad de exigir esa prestación. Y finalmente, podemos hablar del beneficiario del tributo, que es la entidad que finalmente puede disponer de esos recursos.

ii) El sujeto pasivo: es la persona natural o jurídica que desarrolla la conducta descrita en la norma jurídica, es decir, el hecho generador y que, en consecuencia, se obliga a pagar el tributo.

iii) El hecho generador: es el presupuesto fáctico que da lugar al pago del tributo. En efecto, solamente cuando la conducta del sujeto pasivo coincide o corresponde plenamente con el supuesto de hecho descrito en la norma surge la mencionada obligación y se genera, por ende, un crédito para el sujeto activo y una deuda para el sujeto pasivo⁴⁹.

En relación con este elemento esencial del tributo, la Sección Cuarta del Consejo de Estado⁵⁰ ha sostenido:

En todo caso, le corresponde a la ley, dictada por el Congreso, la creación “ex novo” de los tributos, lo que implica que se fije, únicamente por el legislador nacional, aquel elemento esencial y diferenciador de la obligación tributaria: El hecho generador, es decir, el presupuesto previsto en la ley, de contenido económico, revelador de capacidad contributiva.

El hecho generador tiene unos elementos que identifican el objeto del tributo, esto es, las cosas, los bienes, las acciones, las actividades o los derechos a los que se les impone el gravamen. Tiene elementos subjetivos, que se refieren al vínculo que une a una persona o entidad con el elemento objetivo, V.gr. ser propietario de un bien, realizar determinada actividad, recibir un ingreso, intervenir en la transmisión de derechos. Así mismo existen elementos temporales y espaciales que se refieren al momento en el que debe producirse el hecho -en un periodo o instantáneamente- y al lugar donde se realizarse (sic).

iv) La base gravable: se define como «la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera liquidar el monto de la obligación tributaria»⁵¹.

Por su parte la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha explicado⁵² que la base gravable constituye la dimensión del hecho gravado o de algunos de sus

⁴⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 14 de julio de 2000. Exp. 2000-N9822.

⁵⁰ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 4 de junio de 2009. Radicación N° 08001-23-31-000-2002-00975-01(16086).

⁵¹ *Ibíd.*

⁵² Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 14 de julio de 2000. Exp. 2000-N9822.

presupuestos, sobre la cual corresponde la aplicación de la tarifa, para lograr la cuantificación individual del monto del impuesto, así:

Jurídicamente, la base gravable constituye la base de cálculo del impuesto, de suerte que debe corresponder a un criterio objetivo y jurídico que únicamente puede señalar el legislador. Tal criterio, lógicamente debe ser acorde con el hecho generador del impuesto". (Subrayado fura de texto)

v) *La tarifa*: es el porcentaje que se aplica a la base gravable y en virtud de la cual se determina el valor final en dinero que debe ser pagado por concepto del tributo.

Acerca de la función y las modalidades de la tarifa, el Consejo de Estado ha señalado⁵³:

Como ha dicho la Sala, la tarifa o elemento de medición de la base gravable, o si se quiere, de liquidación particular, puede ser fijo o variable, ya sea que se exprese en una determinada suma de dinero, ora que se comprenda entre un máximo y un mínimo ajustado a la magnitud de la base gravable. Asimismo, las tarifas pueden expresarse en porcentajes fijos, proporcionales, o progresivos [...].

4.3.1. El Principio de legalidad del tributo y la fiducia mercantil

La aplicación del principio de legalidad en materia tributaria en el marco de los contratos de fiducia mercantil resulta particularmente importante habida cuenta que, como en el caso objeto de estudio, pueden surgir importantes interrogantes respecto a los sujetos, bienes y acciones que dan lugar al hecho generador del tributo.

En este escenario, es importante destacar cómo el legislador colombiano ha regulado expresamente el tratamiento fiscal de patrimonios autónomos, en el caso de algunos tributos. Así, pueden mencionarse los siguientes:

4.3.1.1. El impuesto de renta y complementarios:

El tratamiento fiscal de estos impuestos en el marco de un contrato de fiducia mercantil se encuentra regulado en el artículo 102 del Estatuto Tributario, disposición modificada por los artículos 81 de la Ley 223 de 1995, 82 de la Ley 488 de 1998, 127 de la Ley 1607 de 2012 y 59 de la Ley 1819 de 2016.

Esta disposición consagra el principio de transparencia⁵⁴, el cual tiene como propósito que la utilización de la fiducia mercantil, frente a los resultados de una

⁵³ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 24 de mayo de 2012. Radicación N° 08001-23-31-000-2003-01001-01(17723).

⁵⁴ La doctrina ha señalado: «En la medida en que la transferencia fiduciaria es fundamentalmente instrumental, esto es, se realiza para habilitar al fiduciario en la realización de la finalidad que el

operación comercial y el fideicomitente o beneficiario, no altere los efectos tributarios⁵⁵. Así, se indicó:

En efecto, con la modificación que el artículo 81 de la Ley 223 de 1995 hizo al artículo 102 del ET y con la adición que le hizo a esa codificación el artículo 107 de la misma ley para añadir el artículo 271-1, se incorporó en el ordenamiento tributario un régimen de transparencia fiscal de los derechos fiduciarios, cuestión que advirtieron de manera explícita los antecedentes legislativos de la citada ley. Según ellos, la intención legislativa fue estructurar la tributación de los contratos de fiducia mercantil sobre la base de la transparencia fiscal en su acepción plena, que implica, entre otras cosas, que la interposición de esa figura contractual, frente a los resultados de una operación comercial y el fideicomitente o beneficiario, no alterara los efectos tributarios que se generarían si no estuviera interpuesto el patrimonio autónomo. Textualmente, los antecedentes legislativos de la Ley 223 de 1995 afirman que «*se precisa el tratamiento de los contratos de fiducia mercantil, estableciendo que los ingresos percibidos por un fideicomiso deben distribuirse a los beneficiarios, con el mismo concepto y condiciones tributarios que hubieran tenido tales ingresos de haber sido percibidos directamente por el beneficiario. De esta forma se logra que la fiducia sea totalmente transparente para efectos tributarios y no modifique la naturaleza tributaria de los negocios realizados a través de encargos fiduciarios*»⁵⁶. (Subrayado fuera de texto)

En términos generales, el artículo 102 del Estatuto Tributario establece lo siguiente:

i) Consagra expresamente que las reglas para la determinación del «impuesto sobre la renta» en los contratos de fiducia mercantil serán las señaladas en el artículo 102 del Estatuto Tributario:

fideicomitente ha definido a través del acto de constitución, el principio de transparencia permite que la tributación atienda la realidad económica del negocio, más que la titularidad aparente de los bienes fideicometidos». Camargo González, Alejandro y Baptiste González, María Paula, Tratamiento tributario de los contratos de fiducia mercantil, en Impacto de la Ley 1819 de 2016 y sus desarrollos en el sistema tributario colombiano (Piza Rodríguez, Julio Roberto y Castro Arango, José Manuel (eds.)) Tomo I. Universidad Externado de Colombia. 2018, p. 371.

⁵⁵ Frente al principio de transparencia, la DIAN ha señalado: “[...] Como lo ha manifestado este Despacho en reiteradas oportunidades, el régimen tributario colombiano contempla la aplicación del principio de transparencia fiscal en los contratos de fiducia mercantil, en relación con las utilidades que se generen en virtud de dichos contratos en cabeza del constituyente o de un tercero beneficiario (E.T. artículo 102). [...] El principio de transparencia fiscal en el impuesto sobre la renta como se ha precisado en la doctrina, conlleva que los derechos fiduciarios tienen el tratamiento patrimonial que le corresponde a los bienes que conforman el patrimonio autónomo, lo que significa que deba establecerse qué tipo de bienes son los que lo integran y por ende determinar cuáles son las normas patrimoniales (tributarias) por las que estos bienes se rigen. Por el hecho de existir un patrimonio autónomo no se modifica el tratamiento tributario que el beneficiario debe dar a los bienes transferidos al patrimonio autónomo y que constituyen su derecho, a este efecto resulta concordante lo consagrado en el artículo 271-1 del E. T. DIAN. Concepto. Oficio N° 020773 del 15 de julio de 2015. Publicado en D.O. 49.604 del 14 de agosto de 2015. Véase también DIAN. Concepto 901029 del 29 de noviembre de 2018.

⁵⁶ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 14 de noviembre de 2019. Radicación número: 15001-23-33-000-2013-00508-01(22093).

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

ii) Los derechos fiduciarios tendrán el costo fiscal y las condiciones tributarias de los bienes o derechos aportados al patrimonio autónomo.

iii) Los beneficiarios tienen la obligación de «incluir en sus declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, los ingresos, costos y gastos devengados con cargo al patrimonio autónomo, en el mismo año o periodo gravable en que se devenguen a favor o en contra del patrimonio autónomo con las mismas condiciones tributarias, tales como fuente, naturaleza, deducibilidad y concepto, que tendrían si las actividades que las originaron fueren desarrolladas directamente por el beneficiario».

iv) Cuando no sea posible identificar a los beneficiarios de las rentas, éstas deben ser gravadas en cabeza del patrimonio autónomo, de acuerdo con la tarifa de las sociedades colombianas. En este caso, el patrimonio autónomo se asimila a una sociedad anónima⁵⁷.

v) El impuesto sobre la renta o ganancia ocasional en cabeza del constituyente se causa «siempre que los bienes que conforman el patrimonio autónomo o los derechos sobre el mismo se transfieran a personas o entidades diferentes del constituyente». En caso de que la transferencia sea a título gratuito, «el impuesto se causa en cabeza del beneficiario de los respectivos bienes o derechos».

vi) Las sociedades fiduciarias tienen la obligación de cumplir con los deberes formales de los patrimonios autónomos que tienen a su cargo.

En línea con lo anterior, los fiduciarios son responsables por las sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones formales a cargo de los patrimonios autónomos, así como de la sanción por corrección, por inexactitud, por corrección aritmética y de cualquier otra sanción relacionada con dichas declaraciones⁵⁸.

⁵⁷ «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». *Ibidem*.

⁵⁸ «5. Las sociedades fiduciarias deben cumplir con los deberes formales de los patrimonios autónomos que administren. [...] Los fiduciarios son responsables, por las sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones formales a cargo de los patrimonios autónomos así como de la sanción por corrección, por inexactitud, por corrección aritmética y de cualquier otra sanción relacionada con dichas declaraciones». *Ibidem*.

vii) En tratándose de utilidades acumuladas en los fideicomisos, que no hayan sido distribuidas ni abonadas en las cuentas de los correspondientes beneficiarios, éstas «deberán ser determinadas por el sistema de causación e incluidas en sus declaraciones de renta».

viii) Cuando la ley establezca «un beneficio tributario por inversiones, donaciones, adquisiciones, compras, ventas o cualquier otro concepto, la operación que da lugar al beneficio puede 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»⁵⁹.

ix) El fiduciario tiene la obligación de practicar la retención en la fuente sobre los valores pagados o abonados en cuenta, susceptibles de constituir ingreso tributario para los beneficiarios de estos, de acuerdo con las tarifas que correspondan a la naturaleza de los respectivos ingresos⁶⁰.

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

Como puede observarse, el artículo 102 del Estatuto Tributario se refiere al impuesto de renta y complementarios. Adicionalmente, incorpora la obligación para el fiduciario de pagar los impuestos de venta, timbre y retención en la fuente que se generen con ocasión de la operación del fideicomiso.

4.3.1.1 Impuestos territoriales

En el caso de los impuestos territoriales, la Ley 1430 de 2010, «por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad», establece en el artículo 54, disposición modificada por el artículo 150 de la Ley 2010 de 2019, los sujetos pasivos de los impuestos territoriales.

Así, incluye expresamente entre dichos sujetos a los patrimonios autónomos en los que se configure el hecho generador del impuesto. Asimismo, el párrafo 2º

⁵⁹ «8. «sic» 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». *Ibidem*.

⁶⁰ «PARÁGRAFO: 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». *Ibidem*.

determina que los impuestos a cargo de los patrimonios autónomos, el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales del impuesto corresponde al fideicomitente y/o beneficiario, en atención a su calidad de sujetos pasivos. En esta dirección señala la citada norma:

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.

[...]

PARÁGRAFO 1o. 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 2o. 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.

PARÁGRAFO 3o. Lo dispuesto en este artículo aplicará a los nuevos contratos de concesión y de Asociación Pública Privada de puertos aéreos y marítimos que se suscriban o modifiquen adicionando el plazo inicialmente pactado. (Subrayado fuera de texto)

Como puede observarse, el párrafo 2º del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 consagra de manera expresa que los responsables de las obligaciones formales y sustanciales de los impuestos departamentales y municipales son los fideicomitentes y/o beneficiarios de los patrimonios autónomos.

4.4. El Fondo Nacional de Vivienda – FONVIVIENDA

FONVIVIENDA fue creado a través del Decreto Ley 555 de 2003 como un fondo con personería jurídica, patrimonio propio, autonomía presupuestal y financiera, sin estructura administrativa ni planta de personal propia; sometido a las normas presupuestales y fiscales del orden nacional y estará adscrito al Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial.

En el marco de sus objetivos, corresponde a FONVIVIENDA consolidar el Sistema Nacional de Vivienda y ejecutar las políticas del Gobierno nacional en materia de

vivienda de interés social urbana. Para ello, administra los recursos asignados en el Presupuesto General de la Nación en inversión para vivienda de interés urbana, así como los recursos apropiados para la formulación, organización, promoción, desarrollo, mantenimiento y consolidación del Sistema Nacional de Información de Vivienda, y demás bienes y recursos mencionados en el Decreto.

En línea con lo anterior, son funciones de FONVIVIENDA, entre otras:

1. Administrar los recursos de que trata el presente decreto y en particular el artículo 2o., con criterios de descentralización territorial y en función de las necesidades habitacionales de la población.

2. Canalizar recursos provenientes del subsidio familiar de vivienda en aquellos programas adelantados con participación de las entidades territoriales o a través de alianzas estratégicas y orientados a la provisión de soluciones de vivienda de interés social urbana a las poblaciones definidas por la política del Gobierno Nacional.

3. Coordinar acciones con las entidades del Sistema Nacional de Vivienda de Interés Social para el desarrollo de las políticas respectivas. En especial, coordinará con el Banco Agrario los planes de subsidio familiar de vivienda con los programas de crédito y subsidio de esta entidad para vivienda rural o con las entidades que ejerzan esta función.

[...]

5. Apoyar al Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial en la formulación de las políticas de vivienda a través del Sistema Nacional de Información de Vivienda.

[...]

7. Transferir bienes, directamente o a través de entidades públicas o privadas, a título de subsidio en especie, o por cualquier otro mecanismo de inversión social, de conformidad con las diferentes modalidades que establezca y reglamente el Gobierno Nacional.

[...]

9. Asignar subsidios de vivienda de interés social bajo las diferentes modalidades de acuerdo con la normatividad vigente sobre la materia y con el reglamento y condiciones definidas por el Gobierno Nacional. Para el efecto, desarrollará a través de entidades públicas o privadas las siguientes actividades, entre otras:

9.1 Atender de manera continua la postulación de hogares para el subsidio familiar de vivienda, a través de contratos de encargo de gestión u otros mecanismos.

9.2 Coordinar a las entidades encargadas de otorgar la elegibilidad de los proyectos de vivienda de interés de social, una vez seleccionadas por el Gobierno Nacional, teniendo en cuenta los parámetros sobre elegibilidad que este establezca.

[...] (Subrayado fuera de texto)

Para la administración de sus fondos, FONVIVIENDA se encuentra autorizado, por expreso mandato legal, para celebrar, entre otros, contratos de fiducia o encargos fiduciarios. Así lo establece el artículo 12 del Decreto Ley 555 de 2003:

ARTÍCULO 12. MANEJO DE LOS RECURSOS Y DEL PATRIMONIO. De acuerdo con lo dispuesto en el Estatuto Orgánico de Presupuesto, así como con las directrices y reglamentación del Consejo Directivo, el Director Ejecutivo podrá contratar total o parcialmente el manejo de los recursos y de los bienes del Fondo, mediante contratos de fiducia, encargo fiduciario, fondos fiduciarios, de mandato; convenios de administración y los demás negocios jurídicos que sean necesarios. Los costos en que se incurran para el manejo de los recursos y del patrimonio se podrán atender con cargo a las respectivas apropiaciones de inversión. (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, además de lo establecido en el Decreto Ley 555 de 2003, la Ley 1469 de 2011 «por la cual se adoptan medidas para promover la oferta de suelo urbanizable y se adoptan otras disposiciones para promover el acceso a la vivienda», señala que corresponde a FONVIVIENDA la función de ejecutar los recursos y desarrollar las actividades requeridas para ejecutar y/o financiar Macroproyectos de Interés Social Nacional que cuenten con participación de recursos del Gobierno nacional (artículo 18, parágrafo)⁶¹.

Asimismo, el artículo 22 establece las siguientes funciones a FONVIVIENDA:

ARTÍCULO 22. FUNCIONES DEL FONDO NACIONAL DE VIVIENDA. Además de las establecidas en la legislación vigente, y con el fin de incentivar la estructuración y ejecución de planes de vivienda de interés social para hogares beneficiarios del subsidio familiar de vivienda de interés social asignados por el Fondo Nacional de Vivienda, Fonvivienda, facúltese al citado Fondo para:

⁶¹ Ley 1469 de 2011. Artículo 2. MACROPROYECTOS DE INTERÉS SOCIAL NACIONAL. Los macroproyectos de interés social nacional son el conjunto de decisiones administrativas y de actuaciones urbanísticas, definidas de común acuerdo entre el Gobierno Nacional y las administraciones municipales y distritales en el ámbito de sus respectivas competencias, para la ejecución de operaciones urbanas integrales de impacto municipal, metropolitano o regional que garanticen la habilitación de suelo para la construcción de vivienda y otros usos asociados a la vivienda y la correspondiente infraestructura de soporte para el sistema vial, de transporte, de servicios públicos, espacios públicos y equipamientos colectivos.

Los Macroproyectos de Interés Social Nacional deberán atender de forma preferente el déficit de vivienda de la respectiva entidad territorial, y establecer mecanismos para asegurar que los hogares de menores ingresos y la población vulnerable puedan acceder a las soluciones habitacionales que produzcan los Macroproyectos.

PARÁGRAFO. <Aparte demandado CONDICIONALMENTE exequible> Los Macroproyectos de interés social nacional podrán localizarse en suelos urbanos, de expansión urbana o rural, según lo previsto en el Capítulo IV de la Ley 388 de 1997. En todo caso, las operaciones urbanas integrales que se adopten por medio de los Macroproyectos de que trata esta ley definirán las condiciones para habilitación urbanística de los predios a los que se les asigne el tratamiento urbanístico de desarrollo o de renovación urbana. Ley 1469 de 2011, artículo 2.

1. Contratar gerencias integrales para la ejecución de planes de vivienda de interés social, Proyectos Integrales de Desarrollo Urbano (PIDU) y Macroproyectos de Interés Social Nacional en sus componentes de preinversión, inversión, ejecución y evaluación.
2. Contratar la elaboración de estudios para la estructuración técnica, económica, financiera y jurídica de Macroproyectos de Interés Social Nacional, proyectos de vivienda de interés social y de Proyectos Integrales de Desarrollo Urbano (PIDU).
3. Adquirir lotes de terreno a cualquier título para ser destinados al desarrollo de planes de vivienda de interés social.
4. Destinar los recursos necesarios para la adquisición de materiales para desarrollar las obras de urbanismo y la construcción de viviendas de interés social.
5. Adquisición de viviendas en proceso de construcción o ya construidas.

Por expreso mandato del artículo 23 de la Ley 1469 de 2011, norma de interés para el presente concepto, FONVIVIENDA «deberá» ejercer las facultades otorgadas en el mencionado artículo 22 a través de contratos de fiducia mercantil, sometidos a las reglas generales y de derecho comercial, los cuales se encuentran además excluidos de las limitaciones y restricciones consagradas en el numeral 5º del artículo 32 de la Ley 80 de 1993 y la Ley 1150 de 2007. Así, establece el artículo 23:

ARTÍCULO 23. CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL. Las facultades atribuidas en el artículo anterior al Fondo Nacional de Vivienda, Fonvivienda, deberán ejecutarse a partir de la celebración de contratos de fiducia con sujeción a las reglas generales y del derecho comercial, sin las limitaciones y restricciones previstas en el numeral 5 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, de la Ley 1150 de 2007, y demás normas que las modifiquen, adicionen o sustituyan.

PARÁGRAFO 1o. Para el cumplimiento de las demás funciones asignadas al citado Fondo por la normatividad vigente podrá acudir a la celebración de contratos de fiducia en los mismos términos y condiciones establecidas en el presente artículo.

PARÁGRAFO 2o. Los costos en que se incurra para el manejo de los recursos del Fondo Nacional de Vivienda, Fonvivienda, que se ejecutaren a partir de la celebración de los contratos de fiducia de que trata el presente artículo serán atendidos con cargo a los recursos administrados. El Fondo velará porque el objeto del negocio fiduciario se desarrolle por parte de la sociedad fiduciaria en condiciones de transparencia, igualdad, moralidad, celeridad, imparcialidad, libre concurrencia, eficiencia, eficacia, economía y publicidad. (Subrayado fuera de texto)

Como puede observarse, el inciso primero del artículo precedente establece de manera imperativa el uso de contratos de fiducia mercantil por parte de FONVIVIENDA, para el ejercicio de las funciones establecidas en el artículo 22 de la Ley 1469 de 2011.

4.4.1. Programas de vivienda desarrollados por FONVIVIENDA

Ahora bien, en el cumplimiento de sus funciones, FONVIVIENDA ha desarrollado dos programas principales, los cuales, de acuerdo con lo informado por el ministerio consultante a la Sala mediante oficio 2022EE0044017 del 6 de junio de 2022, operan de la siguiente manera:

4.4.1.1. Programa de vivienda gratuita

El programa «Viviendas Gratis» busca que los beneficiarios se conviertan en propietarios de viviendas sin tener que aportar ninguna suma de dinero por el valor de la vivienda. En este sentido, la adquieren de forma gratuita bajo un subsidio en especie.

Para el cumplimiento del programa, se desarrollaron tres esquemas principales:

i) Esquema privado

Bajo esta modalidad, se busca la adquisición de viviendas de interés prioritario (VIP) desarrollados en proyectos privados.

Para lograr lo anterior, el Fideicomiso – Programa de Vivienda Gratuita adelanta procesos públicos para seleccionar proyectos, con el fin de adquirir, para los beneficiarios, viviendas nuevas de interés prioritario.

Igualmente, el programa no conlleva la suscripción de contratos de obra, sino de contratos de promesa de compraventa y compraventa. En este sentido, indicó el ministerio:

Este esquema implicó la suscripción de contratos de promesa de compraventa de las viviendas desarrolladas en proyectos iniciados, por iniciar o terminados, ejecutados por el sector privado. En este caso, una vez terminadas y certificadas por la supervisión contratada, se compran las viviendas por parte del Fideicomiso – Programa de Vivienda Gratuita, las cuales han sido asignadas a título de subsidio en especie a los beneficiarios del programa.

Las obligaciones adquiridas por el contratista en este esquema son las propias de un contrato de promesa de compraventa y posteriormente las de un contrato de compraventa, y no las de un contrato de obra. En consecuencia, la responsabilidad para la obtención de las licencias, la terminación de las viviendas dentro de los plazos propuestos y la transferencia y entrega material de las mismas, en las condiciones señaladas en los términos de referencia, ha sido exclusivamente del contratista. (Subrayado fuera de texto)

ii) Esquema público

Bajo esta modalidad, se realiza una selección de constructores para el diseño y/o construcción de proyectos de vivienda en lotes que son aportados por las entidades territoriales. Los lotes se aportan a título gratuito a los patrimonios autónomos creados (patrimonios autónomos derivados).

En este esquema, se suscriben contratos de obra entre el patrimonio autónomo y los constructores seleccionados⁶².

iii) Esquema convenios

En esta modalidad, se adquieren viviendas ejecutadas, promovidas o gestionadas por entidades públicas. Así, con fundamento en el artículo 7º de la Ley 1537 de 2012, el patrimonio autónomo «Fideicomiso Programa de Vivienda Gratuita» está facultado para adquirir de manera directa viviendas desarrolladas en proyectos promovidos, gestionados o construidos por entidades territoriales o sus entidades centralizadas o descentralizadas.

Para la ejecución de este esquema, FONVIVIENDA suscribe convenios interadministrativos con las entidades territoriales que deciden ejecutar, bajo su responsabilidad, los proyectos de VIP y aportar parte de su valor, al programa de vivienda gratuita.

Adicionalmente, señala el ministerio, la entidad territorial suscribe contratos de promesa de compraventa con el fideicomiso para la posterior venta de las viviendas entregadas a los beneficiarios del subsidio familiar de vivienda en especie. Así, se indicó:

En todo caso la entidad territorial respectiva suscribió promesa de compraventa con el Fideicomiso Programa de Vivienda Gratuita, para la venta de las viviendas transferidas a los beneficiarios del subsidio familiar de vivienda en especie.

Teniendo en cuenta que este esquema implicó la suscripción de contratos de promesa de compraventa de las viviendas que se desarrollen en proyectos iniciados, por iniciar o terminados, ejecutados en el marco de los convenios suscritos, se implementó un esquema de supervisión igual al explicado para el primer esquema. (Subrayado fuera de texto)

Finalmente, en esta modalidad es responsabilidad de las entidades territoriales la ejecución de los proyectos ofertados.

4.4.1.2. Programa de Vivienda de Interés Prioritario para Ahorradores – VIPA

⁶² Así, el ministerio consultante indicó a la Sala: «Este esquema implicó la suscripción de contratos de obra entre el patrimonio Autónomo con los constructores seleccionados».

Según la información remitida por FONVIVIENDA a la Sala, este segundo programa involucra la entrega de un subsidio que se otorga al hogar que adquiere una vivienda en proyectos autorizados por la entidad. La financiación del programa incluye recursos del Presupuesto General de la Nación y de las cajas de compensación.

En este esquema no se celebran contratos de obra, sino promesas de compraventa. Así lo informó el ministerio en su oficio:

Las convocatorias como consta en las 129 aperturadas en la página de fiduciaria Bogotá no establecen ningún tipo de contrato de obra, son de origen privado o de asociaciones público-privadas en los cuales Fonvivienda o las Cajas de compensación cofinancian la compra de las unidades de vivienda hasta un máximo de 30 smmlv por unidad de vivienda y las familias completan el recurso con sus ahorros o recursos de créditos hipotecarios. Lo anterior igualmente consta en las coberturas de tasa brindadas a los créditos hipotecarios con los cuales los beneficiaron compraron las unidades de vivienda y las Garantías aportadas por el Fondo Nacional de Garantías sobre estos mismos créditos. Por lo tanto en ningún caso se puede hablar de contratos de obra de Fonvivienda siendo lo correcto solamente la cofinanciación del hogar para que adquiriera la vivienda de interés social en el proyecto de su elección.

[...]

Para finalizar se destaca que los contratos de promesa de compraventa o cualquier otro documento que firmen los beneficiarios del programa con los constructores de sus viviendas son documentos privados y no son responsabilidad de Fonvivienda, ni del fideicomiso, ni de las Cajas de Compensación. (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, de acuerdo con lo informado por el ministerio consultante, en el caso de las Resoluciones de la DIAN 008349 de 30 de diciembre de 2019; 005261 de 28 de agosto de 2020 y 6407-007323 de 13 de noviembre de 2020 se implementaron los siguientes esquemas:

En la Resolución 008349 de 2019 se utilizó el esquema público en 17 proyectos y el privado en 1 ocasión. Por su parte, en la Resolución 005261 de 2020 se utilizó el esquema público en 29 proyectos. No se desarrollaron proyectos bajo la modalidad privada. Finalmente, en la Resolución 007323 de 2020 solo se acudió al esquema público en 40 proyectos⁶³.

4.5. Las Resoluciones de la DIAN: a) 008349 del 30 de diciembre de 2019, b) 005261 de 28 de agosto de 2020 y c) 6407-007323 de 13 de noviembre de 2020 de la DIAN

⁶³ Respuesta del Ministerio a la Sala.

De acuerdo con lo indicado por el ministerio consultante, la DIAN ha adelantado algunos procedimientos administrativos contra FONVIVIENDA en los cuales ha declarado a esta última responsable por el pago de sumas de dinero que, a juicio de la primera, el fondo tenía la obligación de retener.

Así, en el escrito de consulta, el ministerio se refirió a las siguientes resoluciones:

4.5.1. Resolución 008349 del 30 de diciembre de 2019

El 30 de diciembre de 2019, la DIAN expidió la Resolución 008349, por medio de la cual determinó que FONVIVIENDA era responsable de realizar la retención de la contribución parafiscal «Estampilla Universidades» de los contratos de obra suscritos entre la Fiduciaria Bogotá S.A. en calidad de vocera del Patrimonio Autónomo denominado «Fideicomiso — Programa de Vivienda Gratuita» y terceros contratistas. Lo anterior, debido a que tenía lugar el hecho generador descrito en los artículos 5º de la Ley 1697 de 2013 y 6º del Decreto 1050 de 2014.

El artículo 1º de la parte resolutive de la mencionada resolución estableció que el valor de la contribución a cargo de FONVIVIENDA era de \$25.231.665.891 de pesos por los contratos de obra y conexos celebrados por el patrimonio autónomo denominado «Fideicomiso — Programa de Vivienda Gratuita», durante el segundo semestre del 2014.

Frente a esta resolución, FONVIVIENDA presentó recurso de reconsideración, el cual fue negado por la DIAN debido a que fue interpuesto sin presentación personal y por fuera de la oportunidad legal.

Posteriormente, FONVIVIENDA presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de esta resolución, la cual fue admitida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante auto admisorio de fecha 11 de noviembre de 2021 (expediente 25000-23-37-000-2020-00622-00).

4.5.2. Resolución 005261 de 28 de agosto de 2020

Igualmente, la DIAN profirió la Resolución 005261 de 28 de agosto de 2020. Esta resolución determinó que FONVIVIENDA no practicó debidamente las retenciones de la contribución «Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás Universidades Estatales de Colombia» durante el primer semestre de 2015, por los contratos de obra y conexos celebrados por los patrimonios autónomos macro. En consecuencia, ordenó a FONVIVIENDA a pagar la suma de \$4.212.008.193 pesos.

Se agotó la sede gubernativa mediante la Resolución 007393 del 20 de septiembre de 2021, a través del cual se confirmó la Resolución 005261 de 2020.

4.5.3. Resolución 6407-007323 de 13 de noviembre de 2020

Adicionalmente, mediante la Resolución 6407-007323 de 13 de noviembre de 2020, notificada el 17 de noviembre del mismo año, la DIAN determinó que FONVIVIENDA no practicó debidamente las retenciones de la contribución «Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás Universidades Estatales de Colombia» durante el segundo semestre de 2015, por los contratos de obra y conexos celebrados por los patrimonios autónomos macro. Por lo tanto, ordenó a FONVIVIENDA a pagar la suma de \$7.441.493.031 pesos.

Frente a esta decisión, FONVIVIENDA interpuso recurso de reconsideración, el cual fue negado por la DIAN a través de la Resolución 0010575 del 22 de noviembre de 2021.

4.6. Los contratos de fiducia mercantil celebrados por FONVIVIENDA con las sociedades fiduciarias

Para el desarrollo de sus funciones, FONVIVIENDA celebró múltiples contratos de fiducia mercantil con distintas fiduciarias. En términos generales, estos contratos regulan, entre otras, las siguientes materias:

i) Definiciones: dentro de estas se encuentran las relativas a patrimonio autónomo matriz⁶⁴, patrimonio autónomo derivado⁶⁵, recursos⁶⁶, y órganos contractuales. Respecto a estos últimos, el contrato establece los siguientes: a) Comité Fiduciario (es el máximo órgano directivo del fideicomiso, b) Comité Técnico (como su nombre lo indica, tiene a su cargo la toma de decisiones de carácter técnico) y c) Comité

⁶⁴ «0.1.3. PATRIMONIO AUTÓNOMO MATRIZ: Se entenderá por éste el conjunto de bienes, afecto a la finalidad de este contrato, el cual se denominará FIDEICOMISO – PROGRAMA DE VIVIENDA GRATUITA (sic) Es el Patrimonio Autónomo que el FONDO NACIONAL DE VIVIENDA – FONVIVIENDA en aplicación de lo dispuesto en los artículos 22 y 23 de la Ley 14369 de 30 de junio de 2011 y 6º de la Ley 1537 de 2012, puede constituir como FIDEICOMITENTE, al cual aportará los recursos con destino a la realización de las actividades mencionadas en el presente contrato. Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos celebrado entre Fiduciaria Bogotá S.A. y el Fondo Nacional de Vivienda – FONVIVIENDA No. 302». Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos celebrado entre Fiduciaria Bogotá S.A. y el Fondo Nacional de Vivienda – FONVIVIENDA núm. 302.

En términos similares véase el Contrato de fiducia mercantil de administración y pagos celebrado entre el Fondo Nacional de Vivienda – FONVIVIENDA y las Cajas de Compensación Familiar, actuando como fideicomitentes y Fiduciaria Bogotá S.A. actuando como fiduciario.

⁶⁵ 0.1.10. PATRIMONIOS AUTÓNOMOS DERIVADOS: Serán los Patrimonios Autónomos que constituya el PATRIMONIO AUTÓNOMO MATRIZ con ocasión de la celebración de los contratos de Fiducia Mercantil Inmobiliaria de acuerdo con las instrucciones impartidas por el comité fiduciario. Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos celebrado entre Fiduciaria Bogotá S.A. y el Fondo Nacional de Vivienda – FONVIVIENDA núm. 302.

⁶⁶ Numeral 0.1.4. del Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos celebrado entre Fiduciaria Bogotá S.A. y el Fondo Nacional de Vivienda – FONVIVIENDA núm. 302.

Financiero (le corresponde adoptar decisiones sobre la administración financiera de los recursos)⁶⁷.

ii) La naturaleza jurídica del negocio jurídico, esto es, un contrato de fiducia mercantil de administración y pagos:

De conformidad con lo previsto en el artículo 23 de la Ley 1469 de 2011 y el artículo 6 de la Ley 1537 de 2012, el presente CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL DE ADMINISTRACIÓN Y PAGOS es un contrato regido por las normas del derecho privado, especialmente por las normas del Código de Comercio y del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero (Decreto 663 de 1993) y no estará sujeto a las disposiciones contenidas en las leyes 80 de 1993 y 1150 de 2007 o aquellas que las modifiquen o sustituyan; por lo tanto los bienes fideicometidos constituyen un patrimonio autónomo independiente y separado de los patrimonios de las partes en este contrato, el cual está exclusivamente destinado a los fines del mismo. En consecuencia, los bienes de propiedad del patrimonio autónomo garantizan exclusivamente las obligaciones contraídas por éste para dar cumplimiento a la finalidad perseguida, de acuerdo con los términos del presente contrato⁶⁸.

iii) El objeto del contrato, el cual consiste en la constitución de un patrimonio autónomo:

El presente contrato de fiducia mercantil tendrá por objeto la constitución de un patrimonio autónomo denominado FIDEICOMISO – PROGRAMA DE VIVIENDA GRATUITA, por medio del cual se realizará la administración de los recursos y otros bienes que transfiera el FIDEICOMITENTE o que se transfieran al fideicomiso constituido, para la ejecución de las actividades en materia de vivienda de interés prioritario destinadas a la atención de hogares a los que se refiere la Ley 1537 de 2012, y las normas que las modifiquen, sustituyan o reglamenten, conforme a las instrucciones dada por el FIDEICOMITENTE a través de los órganos contractuales del PATRIMONIO AUTÓNOMO MATRIZ⁶⁹. (Subrayado fuera de texto)

iv) El origen de los recursos⁷⁰.

⁶⁷ Numeral 8.1 del Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos celebrado entre Fiduciaria Bogotá S.A. y el Fondo Nacional de Vivienda – FONVIVIENDA núm. 302.

En términos similares véase el Contrato de fiducia mercantil de administración y pagos celebrado entre el Fondo Nacional de Vivienda – FONVIVIENDA y las Cajas de Compensación Familiar, actuando como fideicomitentes y Fiduciaria Bogotá S.A. actuando como fiduciario.

⁶⁸ Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos celebrado entre Fiduciaria Bogotá S.A. y el Fondo Nacional de Vivienda – FONVIVIENDA núm. 302.

⁶⁹ Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos celebrado entre Fiduciaria Bogotá S.A. y el Fondo Nacional de Vivienda – FONVIVIENDA núm. 302.

⁷⁰ El Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos celebrado entre Fiduciaria Bogotá S.A. y el Fondo Nacional de Vivienda – FONVIVIENDA núm. 302. señala: i) El presupuesto de la Nación destinados para la asignación de los subsidios familiares de vivienda a través de FONVIVIENDA (5.1.1.)

ii) Subsidios familiares de vivienda que sean objeto de renuncia por parte del beneficiario o que se venzan de acuerdo con la normatividad vigente, o que correspondan a aquellos recuperados mediante actuaciones administrativas independientemente de la vigencia presupuestal en la que

v) Las partes del contrato (fideicomitente, fiduciaria y beneficiario).

vi) Las obligaciones del fideicomitente, dentro de las cuales se establecen las siguientes:

7.2. OBLIGACIONES DEL FIDEICOMITENTE: El FIDEICOMITENTE en desarrollo del presente contrato se obliga a:

7.2.1. Transferir directamente a la FIDUCIARIA a título de fiducia mercantil, o a través de terceros que actúen por cuenta del FIDEICOMITENTE los RECURSOS y OTROS BIENES de su propiedad, a que se refiere el presente contrato.

7.2.2. Enviar a la FIDUCIARIA la información de los recursos comprometidos presupuestalmente mediante los “documentos de incorporación de recursos”.

7.2.4. (sic) Mantener indemne a la FIDUCIARIA en los términos y condiciones establecidos en el numeral 3.5 del capítulo III del presente contrato.

7.2.5. Informar oportunamente a la FIDUCIARIA de cualquier acción judicial o trámite administrativo de que tenga conocimiento, que pueda afectar los derechos y activos del fideicomiso.

7.2.6. Asistir a los comités fiduciarios a los cuales sea convocado por la FIDUCIARIA.

7.2.7. Informar por escrito a la FIDUCIARIA dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes, cada vez que modifiquen o cambien datos correspondientes a su dirección, domicilio, teléfonos, fax, razón social, representación legal, y en fin, cualquier circunstancia que varíe de las que reporte a la forma del presente contrato, con base en lo dispuesto en la Circular Externa número cero cero siete (007) de mil novecientos noventa y seis (1996) expedida por la Superintendencia Bancaria (Hoy Superintendencia Financiera) y todas aquellas que la aclaren (sic) modifiquen o adicionen.

7.2.8. Designar los miembros de los órganos contractuales del PATRIMONIO AUTÓNOMO.

hayan sido asignados los subsidios. Tales recursos se tendrán como aportes fiduciarios de FONVIVIENDA (5.1.2.).

iii) Subsidios asignados que no hayan sido aplicados, siempre y cuando el beneficiario y la entidad otorgante lo autoricen y se destinen como aporte para recibir a cambio una vivienda terminada o resultante de proyectos privados o públicos, a título de subsidio en especie. [...] (5.1.3).

iv) Los de las entidades territoriales, entidades públicas de cualquier orden, organismos de cooperación, asistencia o ayudas internacionales, organismos multilaterales de crédito y/o entes gubernamentales extranjeros y en general personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, destinados a financiar en forma general el programa, o en forma específica a la adquisición de viviendas terminadas o resultantes de proyectos privados, que podrán ser fideicomitentes, si así se define en el negocio que se realice para efectos de aportar los recursos. Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos celebrado entre Fiduciaria Bogotá S.A. y el Fondo Nacional de Vivienda – FONVIVIENDA núm. 302.

7.2.9. Las demás asignadas por la Ley o por este contrato⁷¹.

vii) Por su parte, como obligaciones de la fiduciaria, en materia de administración e inversión de recursos, se establecen, en términos generales, las siguientes:

7.3. OBLIGACIONES DE LA FIDUCIARIA: Son obligaciones de la FIDUCIARIA todas aquellas necesarias para el cabal cumplimiento del objeto contractual, en especial las siguientes:

7.3.1. En materia de administración e inversión de recursos:

7.3.1.1. Recibir y administrar los recursos aportados directamente por el FIDEICOMITENTE o por terceros que actúen por cuenta de este, los recursos provenientes de la línea de crédito o de los créditos otorgados por FINDETER y los demás señalados en el presente contrato, conforme a las instrucciones y condiciones del COMITÉ FIDUCIARIO, así como lo establecido en el Manual Operativo;

7.3.1.2. Invertir transitoriamente de acuerdo con las instrucciones del COMITÉ FINANCIERO los recursos administrados desde el momento de su recepción y hasta el momento en que se requieran para sufragar los gastos a cargo del PATRIMONIO AUTÓNOMO MATRIZ que se constituye en virtud del presente contrato.

PARÁGRAFO: Los recursos transferidos por el FIDEICOMITENTE se entienden ejecutados presupuestalmente y por ende no pueden considerarse excedentes de liquidez de los aportantes [...]⁷².

En materia de apertura de crédito o contratos de crédito (artículo 7.3.2.), la fiduciaria tiene la obligación de: *i)* celebrar con FINDETER un contrato de apertura de crédito para garantizar la disponibilidad de recursos necesarios para ejecutar el programa de vivienda gratuita; *ii)* solicitar a FINDETER el desembolso de los recursos, y *iii)* pagar a esta última los compromisos adquiridos en desarrollo del contrato de apertura de crédito.

En lo que respecta a la contabilidad de recursos, el numeral 7.3.3 establece la obligación de llevar una contabilidad separada de los recursos administrados, de los de la fiduciaria y de los otros fideicomisos que esta administre. Asimismo, debe llevar una contabilidad separada por fuente de financiación del programa y de los rendimientos generados por cada una de ellas. Igualmente, debe llevar contabilidad separada de cada uno de los aportes efectuados a los patrimonios autónomos derivados que se constituyan.

⁷¹ Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos celebrado entre Fiduciaria Bogotá S.A. y el Fondo Nacional de Vivienda – FONVIVIENDA núm. 302.

En términos similares véase el Contrato de fiducia mercantil de administración y pagos celebrado entre el Fondo Nacional de Vivienda – FONVIVIENDA y las Cajas de Compensación Familiar, actuando como fideicomitentes y Fiduciaria Bogotá S.A. actuando como fiduciario.

⁷² Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos celebrado entre Fiduciaria Bogotá S.A. y el Fondo Nacional de Vivienda – FONVIVIENDA núm. 302.

Como obligaciones relacionadas con la adquisición de soluciones de vivienda y desarrollo de proyectos de construcción, se establece:

7.3.4.1. Adelantar los procesos de selección con base en los pliegos de condiciones o términos de referencia que previamente elabore el COMITÉ TÉCNICO, con el objeto de seleccionar los (i) proyectos de vivienda construidos o en construcción disponibles para la adquisición, (ii) proyectos de vivienda privados o públicos, iniciados o por iniciar, en donde se adquirirán viviendas, (iii) los ejecutores de los proyectos a desarrollarse en los lotes aportados por las entidades territoriales, y que seleccionará el COMITÉ TÉCNICO del PATRIMONIO AUTÓNOMO;

7.3.4.2. Contratar conforme a las instrucciones y condiciones del COMITÉ FIDUCIARIO con un tercero calificado, la evaluación de las condiciones jurídicas, técnicas, financieras y urbanísticas de los (i) proyectos de vivienda construidos o en construcción, (ii) proyectos de vivienda privados o públicos, iniciados o por iniciar, en donde se adquirirán viviendas, (iii) los ejecutores de los proyectos a desarrollarse en los lotes aportados por las entidades territoriales;

7.3.4.3. Contratar con la persona natural o jurídica conforme a las instrucciones y condiciones del COMITÉ FIDUCIARIO, de acuerdo con el perfil señalado en el MANUAL OPERATIVO, el seguimiento y supervisión de los proyectos de construcción seleccionados, durante todo su desarrollo;

7.3.4.5. Efectuar los pagos en términos y condiciones pactados en los respectivos contratos;

7.3.4.6. Solicitar y verificar, que los vendedores transfieran la propiedad de las soluciones de vivienda a los beneficiarios de los subsidios en especie en los proyectos de vivienda construidos o en construcción disponibles para la adquisición y en los proyectos de viviendas privados o públicos, iniciados o por iniciar, en donde se adquirirán viviendas;

7.3.4.7. Constituir los PATRIMONIOS AUTÓNOMOS DERIVADOS, conforme a las instrucciones y condiciones previamente definidas por el COMITÉ FIDUCIARIO y el Manual Operativo 7.3.4.8. Transferir a los beneficiarios de los subsidios en especie, o la entidad que el FIDEICOMITENTE determine para que actúe en representación de estos, la condición de beneficiaria de las garantías otorgada por los constructores de acuerdo con las normas vigentes sobre la materia.

PARÁGRAFO: Los órganos contractuales del PATRIMONIO AUTÓNOMO MATRIZ instruirán y señalarán las condiciones de los contratos que deba suscribir la FIDUCIARIA en su calidad de vocera del PATRIMONIO AUTÓNOMO MATRIZ y de acuerdo con lo establecido en el Manual Operativo⁷³.

⁷³ Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos celebrado entre Fiduciaria Bogotá S.A. y el Fondo Nacional de Vivienda – FONVIVIENDA núm. 302. En el contrato de fiducia mercantil de administración y pagos celebrado entre el Fondo Nacional de Vivienda – FONVIVIENDA y las Cajas de Compensación Familiar, actuando como fideicomitentes y Fiduciaria Bogotá S.A. actuando como fiduciario, se establece también: 7.3.3.1. Adelantar los procesos de selección con base en los

Otras obligaciones de la fiduciaria se relacionan con la contratación y administración de patrimonios derivados. Así, se consagra en el contrato:

7.3.5. En materia de contratación y administración de Patrimonios Autónomos Derivados:

7.3.5.1. Celebrar en su condición de vocera del patrimonio autónomo que por el presente documento se constituye, los contratos de fiducia mercantil inmobiliaria mediante los cuales se constituyan los PATRIMONIOS AUTÓNOMOS DERIVADOS, conforme a las instrucciones y condiciones previamente definidas por el COMITÉ FIDUCIARIO y el Manual Operativo.

7.3.5.2. Contratar si así lo determina el COMITÉ FIDUCIARIO y conforme a las instrucciones y condiciones que este determine, con FINDETER o con quien señale el mencionado comité, la revisión de las condiciones jurídicas, técnicas y urbanísticas de los lotes postulados por las entidades territoriales, para desarrollar en ellos los proyectos a ser financiados con los recursos del programa, previo a ser aportado por dichas entidades;

7.3.5.4. Contratar con cargo a los recursos fideicometidos y conforme a las instrucciones y condiciones previamente definidas por el Manual Operativo, la custodia y vigilancia de los inmuebles aportados a los patrimonios autónomos derivados en el evento en que se requiera. Cuando sea entregada la tenencia al constructor, dichos gastos correrán por cuenta de éste.

PARÁGRAFO: Los órganos contractuales del PATRIMONIO AUTÓNOMO MATRIZ instruirán y señalará las condiciones de los contratos que deba suscribir la FIDUCIARIA en su calidad de vocera del PATRIMONIO AUTÓNOMO y de acuerdo con lo establecido en el Manual Operativo⁷⁴.

Igualmente, el contrato establece otras obligaciones para la fiduciaria en materia de información y rendición de cuentas.

En lo que respecta a la responsabilidad de la fiduciaria, el contrato señala expresamente que esta solamente será responsable por la recepción y pago con los recursos existentes en el patrimonio autónomo. Asimismo, la cláusula indica que la Fiduciaria no tiene la calidad de constructor, comercializador, promotor, veedor, interventor, gerente ni vendedor de las soluciones de vivienda de interés prioritario:

términos de referencia que elabore y apruebe el COMITÉ TÉCNICO con el objeto de seleccionar los proyectos de vivienda privados y/o públicos, terminados, iniciados o por iniciar, en donde se construirán las viviendas que serán adquiridas por los beneficiarios del programa. En desarrollo de dicha obligación la FIDUCIARIA deberá realizar a nivel nacional todas las labores logísticas inherentes a la realización de los procesos de selección.

⁷⁴ Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos celebrado entre Fiduciaria Bogotá S.A. y el Fondo Nacional de Vivienda – FONVIVIENDA núm. 302.

7.4. RESPONSABILIDAD DE LA FIDUCIARIA: La responsabilidad que adquiere la FIDUCIARIA es de medio y no de resultado de acuerdo con la naturaleza de las obligaciones asumidas y, responderá hasta por la culpa leve en el desarrollo de su gestión. Además, la FIDUCIARIA solo será responsable por la recepción y pago con los recursos existentes en el patrimonio autónomo, por lo tanto no está obligada a asumir con recursos propios financiación alguna derivada del presente contrato, y no responderá por las obligaciones del FIDEICOMITENTE ni por los incumplimientos que por defecto en la entrega de los recursos necesarios para efectuar los giros o desembolsos que se puedan presentar durante la ejecución del contrato.

[...]

PARÁGRAFO CUARTO: Es entendido por el FIDEICOMITENTE que LA FIDUCIARIA no es constructor, comercializador, promotor, veedor, interventor, gerente ni vendedor de las soluciones de vivienda de interés prioritario y en consecuencia no es responsable ni debe serlo por la terminación, entrega, calidad, saneamiento o precio de las unidades inmobiliarias que resulten del programa de vivienda gratuita, ni demás aspectos técnicos, económicos o comerciales que hayan determinado la viabilidad para su realización. Su responsabilidad está determinada por las obligaciones que legal y contractualmente le corresponde cumplir. Esta estipulación deberá incluirse en todos los actos de transferencia de las unidades inmobiliarias que resulten del programa de vivienda gratuita⁷⁵. (Subrayado fuera de texto)

4.7. El concepto de entidad estatal

Con el propósito de responder las preguntas planteadas en la consulta, resulta necesario establecer si un patrimonio autónomo puede considerarse una «entidad estatal».

Frente a este interrogante, en Colombia, el término entidad estatal ha sido analizado, entre otros, en los siguientes ámbitos: a) la organización administrativa (Ley 489 de 1998); b) la jurisdicción contencioso administrativa (artículos 104 de la Ley 1437 de 2011 y 46 de la Ley 1563 de 2012), y c) los contratos estatales (artículo 2 de la Ley 80 de 1993).

a. El concepto de «entidad pública» o «entidad estatal» en el ámbito de la organización administrativa

La Ley 489 de 1998, normativa que regula el ejercicio de la función administrativa y establece la estructura, los principios y las reglas básicas de la organización y

⁷⁵ Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos celebrado entre Fiduciaria Bogotá S.A. y el Fondo Nacional de Vivienda – FONVIVIENDA núm. 302.

En términos similares véase el Contrato de fiducia mercantil de administración y pagos celebrado entre el Fondo Nacional de Vivienda – FONVIVIENDA y las Cajas de Compensación Familiar, actuando como fideicomitentes y Fiduciaria Bogotá S.A. actuando como fiduciario.

funcionamiento de la Administración Pública⁷⁶, no define expresamente el término «entidad pública» o «entidad estatal».

Con todo, el artículo 39 dispone que la Administración Pública está conformada por los organismos que integran la Rama Ejecutiva y todos los demás organismos y entidades públicas que, de manera permanente, tienen a su cargo o ejercen actividades y funciones administrativas o prestan servicios públicos del Estado colombiano:

ARTICULO 39. INTEGRACION DE LA ADMINISTRACION PUBLICA. La Administración Pública se integra por los organismos que conforman la Rama Ejecutiva del Poder Público y por todos los demás organismos y entidades de naturaleza pública que de manera permanente tienen a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios públicos del Estado colombiano.

La Presidencia de la República, los ministerios y los departamentos administrativos, en lo nacional, son los organismos principales de la Administración.

Así mismo, los ministerios, los departamentos administrativos y las superintendencias constituyen el Sector Central de la Administración Pública Nacional. Los organismos y entidades adscritos o vinculados a un Ministerio o un Departamento Administrativo que gocen de personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio o capital independiente conforman el Sector Descentralizado de la Administración Pública Nacional y cumplen sus funciones en los términos que señale la ley.

Las gobernaciones, las alcaldías, las secretarías de despacho y los departamentos administrativos son los organismos principales de la Administración en el correspondiente nivel territorial. Los demás les están adscritos o vinculados, cumplen sus funciones bajo su orientación, coordinación y control en los términos que señalen la ley, las ordenanzas o los acuerdos, según el caso.

Las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales son corporaciones administrativas de elección popular que cumplen las funciones que les señalan la Constitución Política y la ley. (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el artículo 38 establece el listado de órganos que integran la Rama Ejecutiva del Poder Público en el orden nacional⁷⁷.

⁷⁶ «Objeto. La presente Ley regula el ejercicio de la función administrativa, determina la estructura y define los principios y reglas básicas de la organización y funcionamiento de la Administración Pública». Ley 489 de 1998, artículo 1.

⁷⁷ Frente al alcance del término entidad pública, en el ámbito de la Ley 489 de 1998, la Sala de Consulta y Servicio Civil señaló en el concepto 1815 del 26 de abril de 2007: La Ley 489 de 1998 utiliza el término entidad en dos sentidos, el uno como sinónimo de cualquier estructura administrativa, con o sin personalidad jurídica, como por ejemplo en el Artículo 14 cuyo título dice Delegación entre entidades públicas, y el otro como sinónimo de persona jurídica de derecho público, que son la mayoría de las veces, por oposición a los organismos o dependencias que son estructuras administrativas que forman parte de la Nación, los departamentos o los municipios. Al no existir una definición legal propiamente tal, en las diferentes leyes y normas en que se utiliza esta expresión

b. El concepto de «entidad pública» o «entidad estatal» en el ámbito de la Jurisdicción Contencioso Administrativa – artículos 104 de la Ley 1437 de 2011 y 46 de la Ley 1563 de 2012

En el ámbito de la jurisdicción contenciosa administrativa, el párrafo del artículo 104 del CPACA define a las entidades públicas en los siguientes términos:

ARTÍCULO 104. DE LA JURISDICCIÓN DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. La Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo está instituida para conocer, además de lo dispuesto en la Constitución Política y en leyes especiales, de las controversias y litigios originados en actos, contratos, hechos, omisiones y operaciones, sujetos al derecho administrativo, en los que estén involucradas las entidades públicas, o los particulares cuando ejerzan función administrativa.

[...]

PARÁGRAFO. Para los solos efectos de este Código, se entiende por entidad pública todo órgano, organismo o entidad estatal, con independencia de su denominación; las sociedades o empresas en las que el Estado tenga una participación igual o superior al 50% de su capital; y los entes con aportes o participación estatal igual o superior al 50%. (Subrayado fuera de texto)

Como puede observarse, de acuerdo con esta norma, es «entidad pública»: *i)* todo órgano, organismo o entidad estatal, con independencia de su denominación; *ii)* las sociedades o empresas en las que el Estado tenga una participación igual o superior al 50% de su capital; y *iii)* los entes con aportes o participación estatal igual o superior al 50%.

Ahora bien, en el ámbito de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, en particular, en lo que respecta a la competencia de la Sección Tercera del Consejo de Estado para conocer de la anulación de laudos arbitrales, el término entidad estatal también ha sido objeto de análisis.

En efecto, el artículo 46 de la Ley 1563 de 2012, actual Estatuto Arbitral, establece:

debe buscarse por el intérprete su significado, pese a lo cual estima la Sala que debe utilizarse el término entidad pública como sinónimo de persona jurídica de derecho público. Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 26 de abril de 2007. Radicación número: 11001-03-06-000-2007-000-20-00(1815). Igualmente, en la ampliación del mismo concepto indicó: «Entonces, la idea consiste en que por lo general la fórmula entidad pública debe entenderse como sinónimo de persona jurídica de derecho público, salvo que del contexto de la ley se desprenda otra significación». Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 31 de mayo de 2007. Radicación número: 11001-03-06-000-2007-000-20-00(1815). Ampliación. Asimismo, la Sala sostuvo en el concepto 1919 del 4 de septiembre 2008. El Departamento Administrativo de la Función Pública hace referencia a estos pronunciamientos en el concepto número 20216000345671 del 20 de septiembre de 2021.

ARTÍCULO 46. COMPETENCIA. Para conocer del recurso extraordinario de anulación de laudos arbitrales, será competente la Sala Civil del Tribunal Superior de Distrito Judicial del lugar en donde hubiese funcionado el tribunal de arbitraje.

Será competente para conocer del recurso extraordinario de revisión de laudos arbitrales la Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia.

Cuando se trate de recurso de anulación y revisión de laudo <sic> arbitrales en los que intervenga una entidad pública o quien desempeñe funciones administrativas, será competente la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado.

Aunque el término entidad pública no fue definido por la ley⁷⁸, la Sala Plena de la Sección Tercera del Consejo de Estado ha determinado su contenido acudiendo a otras normas, como el señalado artículo 104 del CPACA. Igualmente, ha concluido que hacen parte de dicho concepto, tanto entidades con personalidad jurídica, como órganos o dependencias que no la tienen, pero que son «centro de imputación de derechos y obligaciones». En este sentido, la Sección Tercera indicó en Decisión del 16 de septiembre de 2021:

En esa medida, el inciso tercero del artículo 46 del estatuto arbitral debe interpretarse en sentido amplio, entendiéndose que, entre los recursos de anulación contra laudos arbitrales que le corresponde conocer a la Sección Tercera del Consejo de Estado no solo se encuentran aquellos en los que haya intervenido una entidad pública con personería jurídica o un particular, igualmente dotado de ella, que desempeñe funciones administrativas, sino también todo órgano o dependencia del Estado que, no gozando de tal estatuto de persona, sea el centro de imputación de derechos y obligaciones y en razón de ello intervenga en un proceso en el que estos se discutan, sin perjuicio de que en sede judicial o arbitral, tales organismos deban ser representados por la entidad indicada en la ley sustancial aplicable e independientemente del régimen jurídico que gobierne la respectiva relación.

[...]

Justamente, en reconocimiento de la complejidad que caracteriza a la actual estructura de la administración pública y de la constante evolución en su concepción y enfoque, el artículo 104 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo señala en su parágrafo que “se entiende por entidad pública todo órgano, organismo o entidad estatal, con independencia de su denominación; las sociedades o empresas en las que el Estado tenga una participación igual o superior al 50% de su capital; y los entes con aportes o participación estatal igual o superior al 50%”.

⁷⁸ «En este análisis se parte por señalar que, dado que el Estatuto de Arbitraje no definió lo que debe entenderse como “entidad pública”, hay lugar a acudir a otras normas, con el fin de interpretar dicha disposición». Consejo De Estado. Sección Tercera. Sentencia del 16 de septiembre de 2021. Exp. 66091. Radicación número: 11001-03-26-000-2020-00076-00(66091)A.

Aunque la norma es clara en indicar que tal entendimiento se aplica “para los solos efectos” de ese código, ello no puede conducir en modo alguno a que la norma especial de competencia contenida en el inciso tercero del artículo 46 del estatuto arbitral deba interpretarse de manera más restringida, pues la amplitud de su margen de aplicación no depende de la especialidad de la norma ni de su interpretación armonizada o no con las reglas generales del CPACA, sino que va ligada a lo que puede y debe entenderse como “entidad pública” de acuerdo con la ley y atendiendo a la realidad que hoy revisten tanto la institucionalidad como el ejercicio de la administración pública en Colombia.

Es por ello que el legislador, al expedir el estatuto de arbitraje contenido en la Ley 1563 de 2012, quiso dar un alcance amplio a la competencia del Consejo de Estado frente a los procesos arbitrales en los que resultara comprometida la actividad administrativa del Estado, como anteriormente se anotó, por lo que el criterio de competencia recae sobre el hecho de que se trate de una “entidad pública”, sin distinciones sobre si detenta o no personería jurídica, o de entes –también con o sin dicho atributo- que desempeñen funciones administrativas⁷⁹.

c) La entidad estatal en el ámbito contractual (artículo 2º de la Ley 80 de 1993)

En el contexto de la contratación estatal, el artículo 2º de la Ley 80 de 1993 define el término «entidad estatal» así:

ARTÍCULO 2o. DE LA DEFINICIÓN DE ENTIDADES, SERVIDORES Y SERVICIOS PÚBLICOS. Para los solos efectos de esta ley:

1o. Se denominan entidades estatales:

a) La Nación, las regiones, los departamentos, las provincias, el distrito capital y los distritos especiales, las áreas metropolitanas, las asociaciones de municipios, los territorios indígenas y los municipios; los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria, cualquiera sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles.

b) El Senado de la República, la Cámara de Representantes, el Consejo Superior de la Judicatura, la Fiscalía General de la Nación, la Contraloría General de la República, las contralorías departamentales, distritales y municipales, la Procuraduría General de la Nación, la Registraduría Nacional del Estado Civil, los ministerios, los departamentos administrativos, las superintendencias, las unidades administrativas especiales y, en general, los organismos o dependencias del Estado a los que la ley otorgue capacidad para celebrar contratos”.

⁷⁹ *Ibíd.*

Como puede observarse, el artículo 2º, únicamente para los efectos del Estatuto General de la Contratación, incluye dentro del concepto de entidad estatal tanto a entidades que tienen personalidad jurídica, como a otras que no la tienen. En relación con este punto, la Corte Constitucional ha señalado:

En efecto, habiéndose censurado el artículo 2º de la Ley 80 de 1993, por considerar que le otorgaba capacidad contractual a ciertas entidades que carecen de personería jurídica, la Corte fue enfática al expresar que siendo éste un atributo de naturaleza legal nada impedía que el legislador no lo tuviera en cuenta para efectos de regular lo concerniente a la capacidad para contratar.

Sobre el particular conviene advertir que el legislador fue consciente de tal determinación y así consta en la exposición de motivos de la Ley 80 de 1993, donde se expresó:

El proyecto respecto de la competencia para contratar alude a entidades estatales, sin que sean identificadas con la noción de personalidad jurídica. Lo anterior significa que al referirse a la competencia y por tanto, a los sujetos del contrato, no se "hable solamente de personas como ocurría en el pasado, sino por lo que hace al sector oficial de la contratación, a la parte pública del contrato, al extremo público del contrato hablamos de entidades públicas y al hablar de entidades públicas no es necesario que ellas tengan personería jurídica."⁸⁰. (Subrayado fuera de texto)

4.7.1. ¿El patrimonio autónomo creado como consecuencia de una fiducia mercantil es una entidad estatal o pública?

Ahora bien, una vez señalado lo anterior, resulta necesario establecer si un patrimonio autónomo puede ser considerado una «entidad estatal». Frente a este interrogante, la jurisprudencia del Consejo de Estado y la doctrina no ha sido uniforme.

En el año 2005, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado señaló que los patrimonios autónomos derivados de contratos de fiducia mercantil no constituían una entidad estatal o pública, aun cuando hayan sido conformados con recursos públicos. Así, la Sala indicó en aquella oportunidad:

b. A los patrimonios autónomos derivados de contratos de fiducia mercantil no se les aplican en su operación las disposiciones sobre disponibilidad presupuestal y autorización de vigencias futuras. En efecto, como ya se dijo, los patrimonios autónomos consisten en una suma de dinero o un conjunto de bienes que es manejado por la sociedad fiduciaria con contabilidad separada e independiente de los demás fideicomisos y de su propio patrimonio, pero no constituyen una persona jurídica, ni son entidades públicas así sean conformados inicialmente por aportes públicos, ni son tampoco Secciones del Presupuesto Nacional, en los términos del artículo 110 del Estatuto Orgánico de Presupuesto, de manera que pudiera decirse

⁸⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-949 del 5 de septiembre de 2001.

que estén sometidos a esa normatividad. Adicionalmente, su propia naturaleza implica la transferencia del derecho de dominio por lo que los bienes salen del patrimonio del fiduciante público quedando afectados a una destinación específica irreversible hasta que se cumpla la finalidad prevista. Su gestión y manejo se somete, en fin, a una normatividad propia y diferente a la de los bienes que conserva el fiduciante público⁸¹. (Subrayado fuera de texto)

En el mismo sentido, recientemente el Departamento Administrativo de la Función Pública conceptuó que los patrimonios autónomos no tienen la calidad de entidades estatales, sino que corresponden a un centro de imputación de derechos y obligaciones, de carácter temporal y diferente a las personas que le dieron origen. En esta dirección, el concepto 20216000060361 del 19 de febrero de 2021 indicó:

Así las cosas, la expresión “entidad” o “entidad pública” se utiliza en un sentido amplio y en sentido restringido. En sentido amplio se entiende por entidad “cualquier estructura administrativa, con o sin personalidad jurídica”, de donde resulta ser expresión sinónima de administración pública. En sentido restringido entidad es una administración pública dotada de personería jurídica.

De otra parte, se entiende por entidad pública, en sentido amplio, toda estructura perteneciente a la organización de la administración pública porque ha sido creada o autorizada por la ley (la ordenanza o el acuerdo) para el ejercicio de funciones administrativas, la prestación de servicios públicos y la realización de actividades industriales o comerciales, o porque ha sido constituida con aportes de origen público. Así las cosas, la connotación de público deriva de la intervención del sector público en la creación o constitución del ente, como del origen de los recursos o bienes aportados.

De acuerdo con el análisis realizado, el término entidad pública debe entenderse como sinónimo de cualquier estructura administrativa, con o sin personalidad jurídica, que pertenezca al sector central o descentralizado por servicios de la Rama Ejecutiva del Poder Público, incluyendo a las descentralizadas indirectas o de segundo orden, como las que se conforman por la asociación entre entidades públicas y las asociaciones y fundaciones de participación mixta se en las que intervienen los particulares, de los órdenes nacional y territorial, así como los órganos de control, y aquellos especiales que gozan de autonomía.

[...]

De la norma transcrita resulta claro que los patrimonios autónomos no son personas jurídicas como tampoco naturales, como ya se expuso son negocios fiduciarios conformados por bienes para cumplir un fin. El fiduciario, como vocero y administrador del patrimonio autónomo, celebrará y ejecutará diligentemente todos los actos jurídicos necesarios para lograr la finalidad del fideicomiso, comprometiendo al

⁸¹ Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 14 de diciembre de 2005. Radicación número: 11001-03-06-000-2005-01705-00.

patrimonio autónomo dentro de los términos señalados en el acto constitutivo de la fiducia.

[...]

De acuerdo con lo expuesto, y atendiendo puntualmente su consulta se deduce que, los patrimonios autónomos no son entidades públicas, sino que, como lo señala la Corte Constitucional, se trata de un centro de imputación de derechos y obligaciones, de carácter temporal y diferente a la persona que le dio origen (fiduciante, fideicomitente o constituyente), quien lo administra (fiduciario) y quien habrá de recibirlo (fideicomisario o beneficiario)⁸². (Subrayado fuera de texto)

En lo relacionado en forma específica a las normas del estatuto arbitral y la competencia del Consejo de Estado para conocer del recurso extraordinario de anulación de un laudo arbitral en el que interviene una entidad pública o un ente que desempeña una función administrativa, la Sección Tercera del Consejo de Estado ha estimado que un patrimonio autónomo constituido a través de un contrato de fiducia mercantil estaría sometido a su competencia.

Así, en Sentencia del 16 de septiembre de 2021⁸³, al estudiar si era competente para conocer del recurso extraordinario de anulación contra un laudo arbitral, a la luz de lo dispuesto en el artículo 46 de la Ley 1563 de 2012, la Sala Plena de la Sección Tercera del Consejo de Estado concluyó que el patrimonio autónomo constituido como consecuencia del contrato de fiducia mercantil podía considerarse como una entidad pública. Lo anterior, debido a que dicho patrimonio: *i*) era centro de imputación de responsabilidad contractual (al recaer sobre él los efectos de las decisiones que se adoptaran) y *ii*) sus recursos eran públicos, tanto en su origen, como en su manejo y destinación, naturaleza que no se modifica por el hecho de celebrarse un contrato de fiducia mercantil.

Ahora bien, la citada decisión de la Sala Plena de la Sección Tercera fue objeto de un número importante de aclaraciones y salvamentos de voto, en las cuales es

⁸² Departamento Administrativo de la Función Pública. Concepto núm. 20216000060361 del 19 de febrero de 2021. En el mismo sentido véase: Departamento Administrativo de la Función Pública. Concepto núm. 20216000345671 del 20 de septiembre de 2021.

⁸³ Consejo De Estado. Sección Tercera. Sentencia del 16 de septiembre de 2021. Exp. 66091. Radicación número: 11001-03-26-000-2020-00076-00(66091)A.

posible identificar posturas a favor y en contra de calificar a un patrimonio autónomo como una entidad estatal^{84 85}.

En la misma dirección, pero anterior a la Decisión del 16 de septiembre de 2021, la Sección Tercera del Consejo de Estado, en Sentencia del 18 de diciembre de 2020⁸⁶, en la cual también analizó su competencia para conocer en única instancia del recurso de anulación contra un laudo arbitral en el que una de las partes era un patrimonio autónomo, concluyó que dicho patrimonio era una entidad estatal, teniendo en cuenta la destinación y naturaleza pública de los recursos que lo integran.

Adicionalmente, la Sección Tercera señaló que la fiduciaria, aunque era representante del patrimonio autónomo, no era titular de los efectos jurídicos y de las responsabilidades del mismo, por lo que su participación no resultaba relevante para establecer la naturaleza del contrato y la competencia del juez de anulación.

De otra parte, en Auto del 2 de octubre de 2019, la Sección Tercera del Consejo de Estado⁸⁷ indicó que, aunque bajo el artículo 104 del CPACA, un patrimonio autónomo sí podía ser considerado una entidad pública, pues se trataría de un ente con aportes y participación estatal igual o superior al 50%, el referido artículo 104 solamente aplica para los trámites regulados en la Ley 1437 de 2011, no a lo que concierne al artículo 46 de la Ley 1563 de 2012.

Igualmente, en el auto se señaló que, para el caso del citado artículo 46, la calidad de entidad estatal no depende de la naturaleza pública de los recursos que integran el patrimonio, sino de lo establecido en la Constitución Política, la Ley 489 de 1998 y la Ley 80 de 1993.

Ahora bien, para el caso específico de la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia», consagrada en la Ley

⁸⁴ Así, algunos salvamentos y aclaraciones de voto indicaron que, en el ámbito del artículo 46 de la Ley 1563 de 2012: *i*) el Fondo no puede ser considerado centro de imputación, *ii*) la naturaleza pública de los recursos no puede asimilarse al ejercicio de una función administrativa, *iii*) el carácter de entidad pública lo determina la Constitución y la Ley 489 de 1998, *iv*) el fondo no es una entidad, pues no tiene capacidad para celebrar contratos y *v*) la fiduciaria es quien celebra el contrato y contrae obligaciones, las cuales cubre con los recursos del fondo. Igualmente, se señaló que el patrimonio autónomo no tiene la calidad de entidad pública por el origen público de sus recursos, la calidad del fideicomitente y la conformación de sus órganos de gobierno y administración. En línea con lo anterior, indicó que los contratos que celebra la fiduciaria como representante del patrimonio no pueden ser considerados contratos estatales, aunque estén envueltos recursos públicos.

⁸⁵ En otras aclaraciones de voto se señaló que sí era posible determinar la naturaleza pública del patrimonio autónomo en atención al origen público de los recursos, la finalidad de los mismos, esto es, la satisfacción de los fines esenciales del Estado, el reconocimiento del patrimonio autónomo como un centro de imputación jurídica y la naturaleza del constituyente.

⁸⁶ Consejo De Estado. Sección Tercera. Sentencia del 18 de diciembre de 2020. Radicación número: 11001-03-26-000-2019-00091-00(64129).

⁸⁷ Consejo de Estado. Sección Tercera. Auto del 2 de octubre de 2019. Exp. 62199.

1697 de 2013, la Sala no encontró antecedentes relativos al concepto de entidad estatal y su aplicación a un patrimonio autónomo.

4.7.2. Conclusión del capítulo

El acápite anterior, se refirió a dos aspectos principales: en primer lugar, el contenido del término «entidad estatal». En segundo lugar, abordó lo referente a si un patrimonio autónomo creado con ocasión de un contrato de fiducia mercantil podía ser considerado una entidad de dicha naturaleza.

- Frente al alcance del concepto de «entidad estatal», puede concluirse lo siguiente:

1. El concepto puede variar atendiendo el ámbito en el cual se analiza.

a) Así, desde el punto de vista de la Ley 489 de 1998, en particular el artículo 39, las entidades estatales se caracterizan por ser titulares de una función administrativa o prestar un servicio público.

Igualmente, son entidades públicas las enlistadas en el artículo 38.

b) Para el caso particular del artículo 104 del CPACA, es entidad estatal i) todo órgano, organismo o entidad estatal, con independencia de su denominación; ii) las sociedades o empresas en las que el Estado tenga una participación igual o superior al 50% de su capital; y iii) los entes con aportes o participación estatal igual o superior al 50%.

c) En lo que respecta al ámbito del artículo 46 de la Ley 1563 de 2012, la calidad de entidad estatal la ostentan tanto entidades con personalidad jurídica, como órganos o dependencias que no la tienen, pero que son «centro de imputación de derechos y obligaciones».

d) En tratándose de la Ley 80 de 1993, el artículo 2º, únicamente para los efectos del Estatuto General de la Contratación, incluye dentro del concepto de entidad estatal, tanto a entidades que tienen personalidad jurídica, como a otras que no disfrutaban de dicho atributo.

2. Teniendo en cuenta las normas y antecedentes jurisprudenciales citados, el concepto de «entidad estatal» no se limita a organismos o entidades que gocen de personalidad jurídica, pues también pueden tener dicha calidad órganos o dependencias que no la tengan⁸⁸.

⁸⁸ La Sección Tercera del Consejo de Estado ha señalado: Así, desde el enfoque orgánico de la administración y partiendo de la referencia normativa a la “entidad pública” como elemento determinante de la competencia de esta Corporación, se debe tener en cuenta que en la actual estructura del Estado colombiano están comprendidos algunos organismos que, careciendo de

- Por su parte, para efectos de la competencia que le corresponde a la Sección Tercera del Consejo de Estado sobre los recursos de anulación de laudos arbitrales en que interviene una entidad pública, es dable concluir:

1. Para una parte de la jurisprudencia, un patrimonio autónomo tiene la calidad de entidad estatal teniendo en cuenta que:

- a) Es un centro de imputación de responsabilidad contractual.
- b) Sus recursos son públicos, tanto en su origen, como en su manejo y destinación; naturaleza que no se modifica por el hecho de celebrarse un contrato de fiducia mercantil.
- c) Los recursos del patrimonio autónomo tienen como propósito la satisfacción de fines estatales.
- d) El constituyente del patrimonio autónomo es una entidad pública.
- e) En el ámbito del artículo 104 del CPACA, el patrimonio público es una entidad pública cuando cuenta con aportes y participación estatal igual o superior al 50%.

2. Por el contrario, otros pronunciamientos consideran que un patrimonio autónomo no tiene la calidad de entidad estatal, pues:

- i) La naturaleza pública de los recursos no puede asimilarse al ejercicio de una función administrativa.
- ii) El carácter de entidad pública lo determinan la Constitución y las Leyes 80 de 1993 y 489 de 1998.
- iii) Aunque se utilicen recursos públicos, los contratos que celebra la fiduciaria como representante del patrimonio no pueden ser considerados contratos estatales.

personería jurídica, integran la administración de conformidad con la ley, y asimismo, en ciertos ámbitos de la actividad administrativa se incorporan en la categoría de "entidad estatal" determinados estamentos que no gozan de dicha personalidad jurídica, como acontece, v.gr., con el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, que reconoce como entidades estatales con capacidad para contratar, varios órganos que no están revestidos del indicado atributo. [...] Con todo, también es cierto que son múltiples los órganos, organismos y entes públicos que carecen de esa personalidad jurídica, no obstante lo cual pueden ser también objeto de derechos y obligaciones y actuar en el tráfico jurídico en la forma autorizada por la ley, como cuando son dotados de capacidad para contratar y obligarse. (Subrayado fuera de texto). Consejo De Estado. Sección Tercera. Sentencia del 16 de septiembre de 2021. Radicación número: 11001-03-26-000-2020-00076-00(66091)A.

- Para el caso específico de la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia», consagrada en la Ley 1697 de 2013, la Sala no encontró antecedentes relativos al concepto de entidad estatal y su aplicación a un patrimonio autónomo.

4.8. El caso concreto

La consulta elevada a la Sala por el ministro de Vivienda, Ciudad y Territorio está dirigida a resolver una serie de interrogantes relacionados con:

- i) El hecho generador de la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia» y los contratos de obra suscritos por una fiduciaria en calidad de vocera de un patrimonio autónomo.
- ii) La obligación de retención del señalado tributo por parte de un patrimonio autónomo.
- iii) La calidad de entidad pública de un patrimonio autónomo, en los términos del artículo 2 de la Ley 80 de 1993, y
- iv) La ampliación del hecho generador de la mencionada estampilla, en especial a través de un decreto reglamentario.

Con fundamento en las consideraciones fácticas y jurídicas expuestas en los acápites anteriores, pasa la Sala a continuación a referirse de manera concreta a cada una de las temáticas mencionadas.

4.8.1. El hecho generador de la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia» y los contratos de obra suscritos por una fiduciaria en calidad de vocera de un patrimonio autónomo

El ministro consultante pregunta a la Sala si:

- i) Es posible señalar que en los contratos de obra de derecho privado suscritos por una fiduciaria en calidad de vocera de un patrimonio autónomo no se configura el hecho generador de la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia».
- ii) Es posible que una entidad pública exija a un Patrimonio Autónomo retener las sumas de dinero correspondientes a la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia» a los contratistas de contratos de obra de carácter privado, cuando estos contratos se encuentran

regidos por el derecho privado y derivan de un esquema de fiducia mercantil, que conlleva la transferencia de recursos y obligaciones a cargo de un patrimonio autónomo.

iii) Puede asimilarse el patrimonio autónomo a una entidad estatal del orden nacional, en los términos del artículo 2º de la Ley 80 de 1993, y, por tanto, entenderse que dicho patrimonio está obligado a retener la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia», en los contratos de obra que suscriba la sociedad fiduciaria.

Frente a estos interrogantes, la Sala considera necesario acudir y ceñirse al contenido normativo legal que crea el tributo para dilucidar el tema consultado:

1) En efecto, el artículo 5º de la Ley 1697 de 2013 determina el hecho generador de la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia». Así, dispone la norma:

Artículo 5º. Hecho generador. Está constituido por todo contrato de obra que suscriban las entidades del orden nacional, definidas por el artículo 2º de la Ley 80 de 1993, en cualquier lugar del territorio en donde se ejecute la obra, sus adiciones en dinero y en cualquiera que sea la modalidad de pago del precio del contrato. En tal caso, el hecho generador se extiende a los contratos conexos al de obra, esto es: diseño, operación, mantenimiento o interventoría y demás definidos en la Ley 80 de 1993, artículo 32 numeral 2.

Parágrafo. Quedan incluidos los contratos de obra suscritos por las empresas industriales y comerciales del Estado y de empresas de economía mixta cuya ejecución sea con recursos del Presupuesto General de la Nación.

Como puede observarse, los contratos gravados con la estampilla son aquellos que:

- i) Tienen la calidad de contratos de obra o contratos conexos a esta (elemento objetivo).
- ii) Son suscritos por una entidad estatal del orden nacional, definida en los términos del artículo 2º de la Ley 80 de 1993 (elemento subjetivo)⁸⁹.

Dentro de este marco, en el caso objeto de estudio, no se satisfacen los requisitos establecidos en el artículo 5º, habida cuenta que: a) los patrimonios autónomos creados con ocasión de los contratos de fiducia mercantil celebrados por

⁸⁹ En esta dirección, la Sección Cuarta del Consejo de Estado indicó recientemente: «esta Sala ha reconocido que el hecho generador de la estampilla se compone de un elemento objetivo asociado a la suscripción de contratos de obra y de otro subjetivo, en tanto requiere que los contratos sean suscritos por las entidades señaladas en el artículo 2.º de la Ley 80 de 1993». Consejo de Estado. Sala Contenciosa Administrativa. Sección Cuarta. Sentencia del 7 de abril de 2022. Radicación número: 11001-03-27-000-2021-00016-00 (25500).

FONVIVIENDA con las sociedades fiduciarias son los que celebran los contratos de obra y b) dichos patrimonios no tienen la calidad de «entidad estatal», en los términos del artículo 2º de la Ley 80 de 1993.

A continuación se pasa a explicar cada una de estas afirmaciones:

4.8.1.1. Los patrimonios autónomos creados con ocasión de los contratos de fiducia mercantil celebrados por FONVIVIENDA con las sociedades fiduciarias son los que celebran los contratos de obra y conexos

Resulta de especial interés advertir que no es una entidad estatal del orden nacional definida en el artículo 2º de la Ley 80 de 1993 la que celebra los contratos de obra a que se refiere la consulta, pues en forma expresa y por mandato legal consagrado en el artículo 23 de la Ley 1469 de 2011, FONVIVIENDA debe ejercer sus facultades en la estructuración de planes de vivienda y otros, a que se refiere el artículo 22 de la citada ley, mediante contratos de fiducia mercantil con sujeción a las reglas generales y al derecho comercial, sin las limitaciones previstas para el contrato de fiducia pública regulado en el Estatuto General de la Contratación.

En efecto, el manual operativo del fideicomiso – Programa de Vivienda de Interés Prioritario para Ahorradores 3-1-36904 de septiembre de 2013, el cual «establece en forma detallada las actividades a realizar por cada parte, y los órganos contractuales derivadas de las obligaciones contraídas en el contrato de fiducia mercantil No. 3-1-36904», celebrado entre FONVIVIENDA, las cajas de compensación familiar y la fiduciaria Bogotá S.A., consagra lo siguiente:

CAPÍTULO 5, PROCESOS DE CONTRATACIÓN QUE SE REQUIERAN PARA LA EJECUCIÓN DEL OBJETO DEL CONTRATO FIDUCIARIO.

5.1. RELACIÓN DE CONTRATOS:

Con el fin de ejecutar el objeto contractual del patrimonio autónomo denominado Programa de Vivienda de Interés Prioritario para Ahorradores, la sociedad fiduciaria como vocera del Fideicomiso suscribirá los siguientes contratos, previa instrucción del órgano contractual competente:

5.1.1. Uno o varios contratos de prestación de servicios para la evaluación de las condiciones jurídicas, técnicas, financieras y urbanísticas de las propuestas que se presenten en el marco de los procesos de selección que adelante el Fideicomiso con el fin de seleccionar los proyectos en los que se desarrollan o desarrollarán las viviendas a cofinanciar en el marco del Programa VIPA.

5.1.2. Uno o varios contratos de prestación de servicios para la supervisión de los proyectos de vivienda que se ejecuten en el marco del Programa de Vivienda de Interés Prioritario para Ahorradores.

5.1.3. Los demás contratos que se requieran para el desarrollo del objeto del contrato de fiducia mercantil, previa instrucción de los órganos contractuales del Fideicomiso, en el marco de sus funciones.

[...]

5.5. Con fundamento en los términos de referencia o las invitaciones respectivas, y de acuerdo con lo establecido en el numeral 7.3.3.7. del contrato de fiducia mercantil, la sociedad fiduciaria deberá llevar a cabo todas las actividades necesarias para la elaboración, celebración, perfeccionamiento, legalización y ejecución de los contratos. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el manual operativo del fideicomiso Programa de Vivienda Gratuita II, adoptado dentro del marco del contrato de fiducia mercantil de administración y pagos número 325 del 11 de febrero de 2015 en la radicación interna de FONVIVIENDA, radicado ante la Superintendencia Financiera de Colombia con el número 3.1.50940, determina, frente a la celebración de los contratos dirigidos a la realización del objeto del contrato de fiducia, lo siguiente:

CAPÍTULO 5. CELEBRACIÓN DE CONTRATOS DE PROMESA DE COMPRAVENTA Y/O COMPRAVENTA DE VIVIENDA.

5.1. PROMESAS DE COMPRAVENTA

LA FIDUCIARIA como vocera del FIDEICOMISO celebrará contratos de compraventa en los siguientes casos:

- Cuando haya sido seleccionado un proyecto en el marco de un proceso de selección, con el proponente del proyecto respectivo, quien suscribirá el contrato en condición de promitente vendedor, dentro del término que se establezca en el cronograma del respectivo proceso de selección.
- Cuando lo instruya el Comité Fiduciario y se trate de proyectos promovidos, gestionados y/o ejecutados por entidades públicas, caso en el cual éstas últimas suscribirán el contrato en condición de promitentes vendedoras.

[...]

CAPÍTULO 6. OTROS PROCESOS DE CONTRATACIÓN QUE SE REQUIERAN PARA LA EJECUCIÓN DEL OBJETO DEL CONTRATO FIDUCIARIO

Con el fin de ejecutar el objeto contractual del patrimonio autónomo, la FIDUCIARIA como vocera del FIDEICOMISO suscribirá los siguientes contratos, previa instrucción del órgano contractual competente:

- Uno o varios contratos de prestación de servicios para la evaluación de las condiciones jurídicas, técnicas, financieras y urbanísticas de las propuestas que se presenten en el marco de los procesos de selección que adelante el FIDEICOMISO con el fin de seleccionar los proyectos cuyas viviendas serán adquiridas por el mismo.

- Uno o varios contratos de prestación de servicios para la supervisión de los proyectos de vivienda que se ejecuten en el marco del Programa.
- Uno o varios contratos de prestación de servicios para la vigilancia y custodia de las viviendas que se llegaren a transferir a patrimonios autónomos derivados, cuando sea el caso.
- Los demás contratos que se requieran para el desarrollo del objeto del contrato de fiducia mercantil, previa instrucción de los órganos contractuales del FIDEICOMISO, en el marco de sus funciones.

6.1. PROCEDIMIENTO DE CONTRATACIÓN

La FIDUCUARIA como Vocera del Patrimonio Autónomo adelantará el proceso de selección y/o celebrará el contrato instruido o producto del proceso de selección.
(Subrayado fuera de texto)

Asimismo, en el manual operativo del contrato de fiducia mercantil – Programa de Vivienda Gratuita 3-1-28390, con numeración interna de FONVIVIENDA 302, celebrado entre la mencionada entidad y la Fiduciaria Bogotá S.A, se señaló que la celebración de los contratos estaba a cargo de la sociedad fiduciaria:

CAPÍTULO 5. PROCESOS DE CONTRATACIÓN QUE SE REQUIERAN PARA LA EJECUCIÓN DEL OBJETO DEL CONTRATO FIDUCIARIO.

5.1. RELACIÓN DE CONTRATOS:

5.1.1. CONTACTOS (sic) DERIVADOS DE PROCESOS DE SELECCIÓN: Una vez el COMITÉ TÉCNICO informe la selección del contratista, la Fiduciaria como vocera del FIDEICOMISO PROGRAMA DE VIVIENDAS GRATUITAS suscribirá el respectivo

5.1.1.1. Contrato de promesa de compraventa para la adquisición de viviendas nuevas de interés social prioritario que se encuentren en desarrollo o por iniciar.

5.1.1.2. Contrato de compraventa para la adquisición de viviendas nuevas de interés social prioritario terminadas.

5.1.1.3. Contrato de prestación de servicios.

5.1.1.4. Contratación de la revisión o evaluación de las condiciones jurídicas, técnicas y urbanísticas de los lotes postulados por las entidades territoriales en que se desarrollarán los proyectos a ser financiados con recursos del programa, que podrá ser FINDETER o la entidad que determine el COMITÉ FIDUCIARIO.

5.1.1.5. Contratación con la persona natural o jurídica, de acuerdo con el perfil señalado en el presente manual operativo, para el seguimiento, supervisión o interventoría según el caso, de los proyectos seleccionados.

5.1.1.6. Contratación la (sic) custodia y vigilancia de los inmuebles a los patrimonios autónomos derivados en el evento en que se requiera.

5.1.2. CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL INMOBILIARIO:

Cuando se vayan a desarrollar proyectos sobre lotes aportados por entidades públicas, de acuerdo con las instrucciones del COMITÉ FIDUCIARIO, se deberán constituir por parte de la FIDUCIARIA, patrimonios derivados para incorporar en el mismo los inmuebles para desarrollar los mencionados proyectos.

[...]

5.1.2.1. Constituir los patrimonios autónomos derivados para que estos reciban y transfieran las viviendas adquiridas, en los eventos en que una vez agotado el plazo y condiciones establecidos en los contratos, los vendedores no hayan podido transferir las mismas a los beneficiarios de los subsidios en especie.

5.1.2.2. Contrato de Fiducia Mercantil Inmobiliaria para la construcción de viviendas nuevas de interés social prioritario en el caso que el inmueble sea aportado por una entidad territorial.

5.1.3. CONTRATOS CON ENTIDADES PÚBLICAS QUE PROMUEVAM GESTIONEN O CONSTRUYAN PROYECTOS.

EL FIDEICOMISO – PROGRAMA DE VIVIENDA GRATUITA suscribirá contratos de promesa de compraventa y escrituras de compraventa con las entidades públicas que hagan parte de los convenios interadministrativos suscritos por parte de FONVIVIENDA, que tengan dentro de las obligaciones de esta última la de contar con patrimonios autónomos facultados para adquirir las viviendas promovidas, gestionadas o construidas por las mencionadas entidades públicas.

Lo consagrado en los anteriores manuales operativos es concordante con el desarrollo de los contratos de obra celebrados por las sociedades fiduciarias que obran en el expediente. A manera de ejemplo, pueden mencionarse los siguientes, respecto de los cuales se pasa a transcribir el aparte correspondiente:

1. Contrato de obra – Esquema Público- Riohacha:

(i) [...] quien en el presente documento obra en su condición de representante legal de FIDUCIARIA BOGOTÁ S.A. [...] sociedad que actúa como vocera y administradora del patrimonio autónomo derivado denominado FIDEICOMISO – LOMAS DEL TRUPIO [...] fideicomiso que en adelante y para los efectos del presente contrato se denominará el CONTRATANTE, y

[...] representante legal suplente de la sociedad de VALORES Y CONTRATOS S.AVALORES Y CONTRATOS S.A. (sic) [...] quien para los efectos del mismo se denominará el CONTRATISTA, hemos decidido celebrar el presente CONTRATO DE OBRA [...].

2. Contrato de obra – Urbanización San Miguel:

[...] quien en el presente documento obra en su condición de representante legal de FIDUCIARIA BOGOTÁ S.A. [...] sociedad que actúa como vocera y administradora del PATRIMONIO AUTÓNOMO DERIVADO denominado FIDEICOMISO PISBA – URBANIZACIÓN SAN MIGUEL [...] fideicomiso que en adelante y para los efectos del presente contrato se denominará el CONTRATANTE, y

[...] integrantes del CONSORCIO VIVIENDA GRATUITA PISBA 2013, quienes en adelante y para los efectos del presente contrato se denominarán EL CONTRATISTA, hemos decidido celebrar el presente CONTRATO DE OBRA [...].

3. Contrato de diseño y construcción entre el Consorcio Alianza Colpatria como vocero del fideicomiso – PVG II y OBRAS CAPITAL S.A. No. 5-120:

(I) [...] Consorcio que en el presente documento comparece actuando única y exclusivamente como vocera del FIDEICOMISO – PROGRAMA DE VIVIENDA GRATUITA II, quien para efectos del presente contrato se denominará CONTRATANTE, y

(II) [...] que para los efectos del presente contrato se denominará el CONTRATISTA, hemos decidido celebrar el presente CONTRATO DE DISEÑO Y CONSTRUCCIÓN [...].

4. Contrato de diseño y construcción entre el Consorcio Alianza Colpatria como vocero del fideicomiso – PVG II y Consorcio AOBMP Bolívar. No. 5-055:

(I) [...] Consorcio que en el presente documento comparece actuando única y exclusivamente como vocera del FIDEICOMISO – PROGRAMA DE VIVIENDA GRATUITA II, quien para efectos del presente contrato se denominará CONTRATANTE, y

(II) [...] que para los efectos del presente contrato se denominará(n) el CONTRATISTA, hemos decidido celebrar el presente CONTRATO DE DISEÑO Y CONSTRUCCIÓN [...].

Como puede observarse con claridad en los manuales operativos y contratos de obra mencionados, no es FONVIVIENDA, sino la sociedad fiduciaria la que, actuando como vocera y administradora de los patrimonios autónomos constituidos,

celebra los contratos de obra. Por consiguiente, FONVIVIENDA no tiene la calidad de parte en estos contratos^{90 91}.

No puede perderse de vista que, tal como lo ha señalado la Corte Suprema de Justicia, en el ámbito de un contrato de fiducia mercantil, la sociedad fiduciaria «en la celebración de los actos, contratos y negocios jurídicos, actúa no en nombre ni por cuenta de otro, sino en su carácter de vocero del patrimonio autónomo con poder dispositivo del mismo para la finalidad fiduciaria y, por ello, en línea de principio, dicho patrimonio asume todos los efectos, riesgos, ventajas, utilidades y pérdidas, como la titularidad de los derechos y obligaciones»⁹². (Subrayado fuera de texto).

Dentro de este marco, aunque los contratos de obra celebrados por las fiduciarias, en su calidad de voceras de los patrimonios autónomos creados como consecuencia del contrato de fiducia mercantil suscritos entre FONVIVIENDA y dichas fiduciarias, son: *i)* celebrados, atendiendo las instrucciones de los órganos contractuales, en los cuales tiene una importante participación FONVIVIENDA, y *ii)* materializan la finalidad perseguida por esta última, en estricto sentido jurídico, la sociedad fiduciaria no actúa a nombre de FONVIVIENDA, sino del patrimonio

⁹⁰ Frente a la calidad de parte en un contrato, la doctrina ha señalado: “Pocos conceptos son tan difíciles de delimitar como el de parte en el negocio jurídico. En general, se entiende por parte cada uno de los centros de imputación de los efectos jurídicos de un acto jurídico, cuya participación es necesaria para hacerlo surgir. [...] Debe siempre analizarse la calidad de parte teniendo cuenta que dos circunstancias, a lo menos, deben darse copulativamente: a) Que la participación del sujeto sea en grado tal determinante que sin ella el acto no pueda surgir. b) Que los efectos jurídicos se radiquen en su patrimonio. No se trata en el primer caso de la participación física, de la concurrencia en el espacio o en el tiempo para formar el acto jurídico, sino sobre todo y por excelencia de la participación jurídica en su formación. Así, el representado puede no estar presente, pero es parte, porque es esa actividad suya ejercida por interpuesta persona la que permite que el acto se forme. Esa participación, además debe ser determinante. No basta concurrir jurídicamente al acto, como lo hacen el nuncio o testigo, cuyas intervenciones son accidentales o si se quiere imprescindibles: es preciso que sin esa específica voluntad no haya contrato, no adquiera este substantividad propia. [...] El segundo criterio es muy importante al mismo tiempo. Los efectos jurídicos del acto deben radicarse en el patrimonio de aquellos sujetos sin cuya voluntad el negocio no se forma”. Rodríguez Azuero, ob. cit., pp. 256-257. Véase también: Consejo de Estado. Sección Tercera. Sentencia del 12 de mayo de 2011. Radicación número: 52001233100019990012701(18446).

⁹¹ Señaló la Corte Suprema de Justicia: Según Luís DIEZ-PICAZO, “[c]omo partes del contrato deben ser consideradas aquellas personas que han emitido las declaraciones de voluntad o realizado el comportamiento constitutivo del negocio y que son titulares de los intereses reglamentados por él. La noción de terceros resulta así establecida en forma negativa o por vía de exclusión. Terceros, respecto de un contrato dado, son todos aquellos que no han sido autores del mismo. Sin embargo, esta clara contraposición debe ser matizada respecto de algunos supuestos concretos. Ante todo, como parte del contrato debe ser considerada no solo la persona que ha realizado los actos de declaración de voluntad, sino también sus herederos y causahabientes. Además, en el contrato concluido por medio de representante, es parte el representado o dominus negotii” [...] Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. Sentencia del 1 de julio de 2009. REF: 11001-3103-039-2000-00310-01.

⁹² Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. Sentencia del 30 de julio de 2008. Radicación número: 11001-3103-036-1999-01458-01.

autónomo⁹³. De allí que los efectos, riesgos, ventajas, utilidades y pérdidas, así como la titularidad de los derechos y obligaciones derivados de los contratos se radican en el patrimonio autónomo.

Frente a la no calidad de parte contractual del fideicomitente en un contrato celebrado por la fiduciaria (como vocera del patrimonio autónomo) con un tercero, con miras a cumplir con la finalidad perseguida por el contrato de fiducia mercantil, resulta pertinente mencionar lo señalado en el tribunal de arbitramento Gómez Estrada Construcciones S.A. – GECSA v. Fiduciaria de Occidente S.A. Fiduoccidente S.A en el cual se indicó:

3. Las partes del contrato de gerencia de obra.

La determinación de quienes son partes en el contrato de gerencia de obra es fundamental en razón del principio del efecto relativo de los contratos, el cual a su turno tiene fundamento en el principio constitucional que garantiza la libre iniciativa privada, y por virtud del cual los contratos solo generan derechos y obligaciones para quienes los han celebrado.

El Contrato de Gerencia de obra fue celebrado entre la Fiduciaria de Occidente, como vocera del patrimonio autónomo Fideicomiso Ciudadela Campo Verde, y Gómez Estrada y Cía. Ltda.

En dicho contrato no son partes los fideicomitentes ni los beneficiarios del fideicomiso, quienes solo tienen el carácter de partes del contrato de fiducia.

⁹³ En el laudo arbitral Fundación Medico Preventiva para el Bienestar Social S.A. vs Fondo Nacional de Prestaciones Sociales Del Magisterio, Representado Por Fiduciaria La Previsora S.A. - Fiduprevisora S.A. se indicó: Es en tal calidad de administrador y vocero que el fiduciario puede celebrar en nombre del patrimonio autónomo todos los actos y contratos necesarios para desarrollar el objeto y lograr la finalidad del fideicomiso, siempre dentro de los límites establecidos en el negocio fiduciario. De ello se sigue, que el centro de atribución de los derechos y obligaciones que surjan del negocio jurídico de que se trate, lo es directamente el patrimonio autónomo, universalidad jurídica que es la que resulta directamente vinculada por el acto negocial a través de la manifestación de voluntad que en nombre suyo y con efectos directos sobre la misma, efectúa quien actúe como su vocero y administrador. A este respecto ha señalado con claridad el Consejo de Estado: “El patrimonio autónomo no es persona natural ni jurídica, por lo cual debe actuar por conducto del fiduciario quien, a su vez, actúa como vocero y administrador del patrimonio autónomo y en tal carácter celebra y ejecuta diligentemente todos los actos jurídicos necesarios para lograr la finalidad del fideicomiso, comprometiendo al patrimonio autónomo dentro de los términos señalados en el acto constitutivo de la fiducia (artículo 1 del Decreto 1049 de 2006). Además, el fiduciario lleva la personería del patrimonio autónomo en todas las actuaciones procesales de carácter administrativo o jurisdiccional que deban realizarse para proteger y defender los bienes que lo conforman contra actos de terceros, del beneficiario o del constituyente, o para ejercer los derechos y acciones que le correspondan en desarrollo del contrato de fiducia (artículos 1234 [4] del Código de Comercio y 1 del Decreto 1049 de 2006)”. Cámara de Comercio de Bogotá. Tribunal de Arbitramento. Fundación Medico Preventiva para el Bienestar Social S.A. vs Fondo Nacional de Prestaciones Sociales Del Magisterio, Representado Por Fiduciaria La Previsora S.A. - Fiduprevisora S.A. Laudo arbitral del 11 de diciembre de 2017.

En efecto, la celebración de un contrato de fiducia da lugar a la constitución de un patrimonio autónomo que tiene como titular a la entidad fiduciaria encargada de su administración y que, en los términos del artículo 1233 del Código de Comercio, está afecto a la finalidad contemplada en el acto constitutivo, lo que necesariamente determina los actos que pueden vincularlo. La entidad fiduciaria tiene entonces la personería y legitimación para celebrar contratos que vinculan al patrimonio autónomo siempre que se encuentren enmarcados en la finalidad señalada en el acto constitutivo.

Por su parte, los fideicomitentes transfieren bienes a la entidad fiduciaria y adquieren una serie de derechos que la ley les otorga, además de aquellos que se hayan reservado sobre los bienes fideicomitados (artículo 1236 del Código de Comercio), sin embargo ellos no tienen en principio legitimación para actuar por el patrimonio autónomo, ni adquieren derechos u obligaciones derivados de los contratos que celebra la fiduciaria.

En efecto, cuando se celebra un contrato de fiducia se produce un patrimonio autónomo que es independiente de los fideicomitentes, pues la titularidad del mismo corresponde a la fiduciaria y no a los fideicomitentes, sin perjuicio de los derechos que éstos se hubieren podido reservar. En esta medida cuando la fiduciaria obra en virtud de un contrato de fiducia, los derechos y obligaciones que adquiere al actuar como titular del patrimonio autónomo se radican en este y no en el de los fiduciantes, a quienes tampoco corresponden los efectos económicos derivados de cada uno de los contratos celebrados por la fiduciaria, sino eventualmente los beneficios del fideicomiso que se hayan pactado. Así mismo, y salvo que se haya otorgado una garantía, el patrimonio autónomo no asume responsabilidad por los actos u omisiones de sus fideicomitentes. A este respecto es pertinente destacar que el artículo 1238 del Código de Comercio dispone que “Los bienes objeto del negocio fiduciario no podrán ser perseguidos por los acreedores del fiduciante, a menos que sus acreencias sean anteriores a la constitución del mismo”.

De esta manera, la fiduciaria como vocera del patrimonio autónomo no actúa por cuenta de los fideicomitentes o beneficiarios, pues los derechos y obligaciones que contraiga, y los efectos económicos de los contratos que celebre con tal calidad no están destinados a dichos fideicomitentes o beneficiarios⁹⁴. (Subrayado fuera de texto).

4.8.2. Los patrimonios autónomos creados con ocasión de los contratos de fiducia mercantil no tienen la calidad de entidad estatal, en los términos del artículo 2º de la Ley 80 de 1993

En efecto, el artículo 2º de la Ley 80 de 1993 identifica a las entidades estatales en los siguientes términos:

⁹⁴ Cámara de Comercio de Bogotá. Tribunal de arbitramento Gómez Estrada Construcciones S.A. – GECSA v. Fiduciaria de Occidente S.A. Fiduoccidente S.A. Laudo arbitral del 23 de octubre de 2008. Árbitro Juan Pablo Cárdenas Mejía.

ARTÍCULO 2o. DE LA DEFINICIÓN DE ENTIDADES, SERVIDORES Y SERVICIOS PÚBLICOS. Para los solos efectos de esta ley:

1o. Se denominan entidades estatales:

a) La Nación, las regiones, los departamentos, las provincias, el distrito capital y los distritos especiales, las áreas metropolitanas, las asociaciones de municipios, los territorios indígenas y los municipios; los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria, cualquiera sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles.

b) El Senado de la República, la Cámara de Representantes, el Consejo Superior de la Judicatura, la Fiscalía General de la Nación, la Contraloría General de la República, las contralorías departamentales, distritales y municipales, la Procuraduría General de la Nación, la Registraduría Nacional del Estado Civil, los ministerios, los departamentos administrativos, las superintendencias, las unidades administrativas especiales y, en general, los organismos o dependencias del Estado a los que la ley otorgue capacidad para celebrar contratos.

A partir de la lectura de esta norma, es dable concluir que:

a) El literal a) no incluye dentro de las entidades estatales a los patrimonios autónomos constituidos por entidades públicas en virtud de un contrato de fiducia mercantil.

Además, se trata de un contrato de fiducia mercantil sujeto a las normas del derecho comercial, sometido al régimen especial que ordena la Ley 1469 de 2011, en su artículo 23, sin las limitaciones y restricciones previstas en el numeral 5º del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, y la Ley 1150 de 2007.

b) Igualmente, dichos patrimonios autónomos tampoco pueden incluirse en este literal, pues carecen de personalidad jurídica.

c) Los patrimonios autónomos creados con ocasión de un contrato de fiducia mercantil no corresponden a un organismo o dependencia del Estado con capacidad o competencia para celebrar contratos, pues para proceder en tal sentido, ante su falta de personalidad jurídica, requieren de la representación de la sociedad fiduciaria⁹⁵.

⁹⁵ Asimismo, sobre este punto esta Sala indicó: El FNGRD [Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres] no tiene personería jurídica, no es una entidad estatal, no es un organismo o dependencia del Estado y no tiene capacidad ni competencia de celebrar contratos, al punto que para proceder en tal sentido, de acuerdo con las normas imperativas sobre el particular, precisa de la representación de la sociedad fiduciaria, por mandato legal. Consejo de Estado, Sala de Consulta

d) Aunque el literal b) del artículo 2º se refiere a entidades que no cuentan con personería jurídica, en todo caso, dicha norma se circunscribe a entidades del orden nacional que se manejan como una sección del Presupuesto General de la Nación⁹⁶.

En el caso específico de los patrimonios autónomos creados con ocasión de la celebración de los contratos de fiducia mercantil suscritos por FONVIVIENDA con las respectivas sociedades fiduciarias no se cumple dicha condición⁹⁷.

Frente a este punto, y en particular, a la relación entre la Ley 80 de 1993, la fiducia mercantil y el Presupuesto General de la Nación, la Sala ha señalado:

Si la ley - prevé la constitución de patrimonios autónomos, para administrar y ejecutar los recursos públicos del fondo sin personería jurídica, esto implicará la celebración de un contrato de fiducia mercantil, el cual difiere del contrato de fiducia pública, por cuanto éste, entre otras características especiales, no constituye un patrimonio autónomo, conforme lo dispone el inciso octavo del numeral 5º del artículo 32 de la ley 80 de 1993 y ha tenido ocasión de expresarlo la Sala en varias oportunidades, entre ellas en el concepto radicado bajo el número 1074 del 4 de marzo de 1998.

[...]

La creación de patrimonios autónomos mediante contratos de fiducia mercantil se apartará también del espíritu del estatuto orgánico de presupuesto, el decreto 111 de 1996 que compiló las tres leyes orgánicas sobre esta materia (38/89, 179/94 Y 225/95), en la medida en que tales patrimonios implican manejar unos recursos por fuera del presupuesto, con lo cual se vulnera el

y Servicio Civil. Concepto del 13 de mayo de 2015. Radicado número: 11001-03-06-000-2014-00172-00(2222).

⁹⁶ En esta dirección, la doctrina ha señalado frente al literal b) del artículo 2º lo siguiente: Resulta menester destacar que esta norma, así como la contenida en el artículo 110 del Decreto 111 de 1996, compilador de disposiciones orgánicas del presupuesto, aluden a entidades del orden nacional y que por lo mismo, constituyen órganos que se manejan como sección en el Presupuesto General de la Nación. Dávila Vinuesa, Luis Guillermo. Régimen jurídico de la contratación estatal. 3ª. Edición. Legis Editores S.A., 2016, p. 79.

⁹⁷ En otras ocasiones, se ha señalado frente al literal b) del artículo 2 de la Ley 80 de 1993 y un patrimonio autónomo lo siguiente: En el literal b) de la norma se relacionan una serie de entidades que no tienen personería jurídica, pero a las que la propia ley les ha otorgado capacidad para celebrar contratos. No obstante, como se ha señalado, esta disposición alude "(...) a entidades del orden nacional y que, por lo mismo, constituyen órganos que se manejan como una sección del Presupuesto General de la Nación". Dado que el patrimonio autónomo Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio no se encuentra enlistado en este literal, ni hace parte del Presupuesto General de la Nación, tampoco podría considerarse incluido dentro de la mencionada definición. Cámara de Comercio de Bogotá. Tribunal de Arbitramento. Fundación Medico Preventiva para el Bienestar Social S.A. vs Fondo Nacional de Prestaciones Sociales Del Magisterio, Representado Por Fiduciaria La Previsora S.A. - Fiduprevisora S.A. Laudo arbitral del 11 de diciembre de 2017.

principio de universalidad del presupuesto, contenido en el artículo 15 de ese decreto, y también el inciso 10 del artículo 110 que, al ocuparse de la capacidad de contratación, de la ordenación del gasto y de la autonomía presupuestal, prescribe:

"Los órganos que son una sección en el Presupuesto General de la Nación, tendrán la capacidad de contratar y comprometer a nombre de la persona jurídica de la cual hagan parte, y ordenar el gasto en desarrollo de las apropiaciones incorporadas en la respectiva sección, lo que constituye la autonomía presupuestar a que se refiere la Constitución Política y la ley. Estas facultades estarán en cabeza del jefe de cada órgano quien podrá delegarlas en funcionarios del nivel directivo o quien haga sus veces, y serán ejercidas teniendo en cuenta las normas consagradas en el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública y en las disposiciones legales vigentes".

[...]

Las partidas presupuestales se ejecutan cuando los recursos que forman parte del fondo sin personería jurídica, son girados para cumplir la destinación específica prevista en la ley. Si media una fiducia de administración, los recursos públicos se entenderán ejecutados cuando ésta los aplique a la finalidad para la cual le fueron confiados en administración.

Los recursos que hagan parte de patrimonios autónomos que se creen en desarrollo de un fondo creado por la ley, sólo podrán aplicarse a los fines específicos para los cuales están destinados y en la forma y términos que la misma ley autorice.

Los recursos que hacen parte de los patrimonios autónomos que se creen en desarrollo de un Fondo, como el Nacional de Productividad, y Competitividad no mutan su naturaleza de públicos, una vez se separan del patrimonio de las entidades públicas constituyentes, porque dichos patrimonios autónomos o especiales son una forma de administrar dichos recursos en orden a que se apliquen a la destinación específica prevista en la ley de creación del respectivo fondo.

[...]

En materia de fiducia, la ley 80 instituyó la fiducia pública y el encargo fiduciario como formas generales de contratación de las entidades estatales. La fiducia mercantil, que da lugar a un patrimonio autónomo, no encaja en el estatuto general de contratación de la administración pública. Los patrimonios autónomos tampoco se ajustan al sistema presupuestal que se adoptó en la ley

orgánica de presupuesto, en armonía con las normas constitucionales⁹⁸.
(Subrayado fuera de texto)

Tampoco es posible considerar que los mencionados patrimonios autónomos tienen la calidad de «entidad estatal», teniendo en cuenta que:

a) Independientemente de si los recursos aportados y manejados mediante el patrimonio autónomo mantienen la calidad de recurso público^{99 100}, lo cierto es que tal carácter no convierte a dicho patrimonio en entidad estatal, lo cual se concluye del contenido del artículo 2º de la Ley 80 de 1993.

b) Al tratarse de una norma de competencia para celebrar contratos, su interpretación es restrictiva, de tal suerte que únicamente tienen la calidad de entidad estatal los entes allí señalados.

En suma, es dable concluir que en los contratos de obra y conexos, suscritos en desarrollo de un contrato de fiducia mercantil celebrado entre FONVIVIENDA y una sociedad fiduciaria, no se configura el hecho generador de la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia», pues:

i) Dichos contratos de obra y conexos son celebrados por la sociedad fiduciaria, en calidad de vocera y administradora del correspondiente patrimonio autónomo;

ii) FONVIVIENDA no es parte en dichos contratos, y

iii) El patrimonio autónomo no tiene la calidad de entidad estatal, en los términos del artículo 2º de la Ley 80 de 1993.

Al no configurarse el hecho generador, el patrimonio autónomo no tiene la obligación de retener el tributo. Asimismo, tampoco puede una entidad pública exigirle dicha retención.

4.8.3. El principio de legalidad del tributo y el hecho generador de la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia»

Dos de las preguntas elevadas por el ministro consultante están dirigidas a establecer si:

⁹⁸ Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 1 de diciembre de 2000. 11001-03-06-000-2000-01303-01.

⁹⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Sentencia del 11 de febrero de 2021.

¹⁰⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Sentencia del 28 de enero de 2021. Radicación número: 63001-23-31-000-2013-00001-01.

a) Puede ampliarse el hecho generador de la mencionada estampilla a través de un decreto reglamentario, pese a lo dispuesto en el artículo 338 de la Constitución Política, y

b) Es posible, con base en la analogía o en una interpretación extensiva, ampliar el hecho generador de la estampilla a contratos de obra no suscritos por entidades del orden nacional definidas en el artículo 2º de la Ley 80 de 1993, sin vulnerar el principio de reserva legal de los tributos.

A juicio de la Sala, la respuesta a estos dos interrogantes debe contestarse de manera negativa, por las siguientes razones:

i) Tal como se indicó, en virtud de los principios de reserva legal y legalidad del tributo, los elementos esenciales de los tributos deben ser determinados de manera clara y precisa por las corporaciones de elección popular, a través de una ley, ordenanza o acuerdo¹⁰¹. Lo anterior, con el propósito de fortalecer la seguridad jurídica y evitar los abusos impositivos de los gobernantes¹⁰².

Estas circunstancias, derivadas del principio de legalidad del tributo, determinan una interpretación restringida sobre su alcance y la necesidad de ceñirse a los postulados estrictos de la ley de su creación para determinar su aplicación. Tal aplicación conduce a señalar que en el presente caso no se dan los requisitos exigidos por la ley para la aplicación del tributo denominado estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia», según lo previsto en la Ley 1697 de 2013.

¹⁰¹ Así, la Corte Constitucional ha señalado: Las anteriores facultades asignadas al Congreso de la República, como lo ha reconocido la jurisprudencia de este tribunal, conllevan a la reserva legal en materia tributaria y la legitimidad democrática que ello conlleva en la creación del tributo es una de las características definitorias del Estado Constitucional, destacando, en particular, el principio de no taxation without representation (no hay tributación sin representación). Ello, según ha sido expuesto, es expresión de los principios de representación popular y democrático, que exigen que para decretar un impuesto hayan concurrido los eventuales afectados por medio de sus representantes ante los cuerpos colegiados.

[...] (i) El principio de legalidad tributaria conlleva necesariamente la exigencia de una deliberación democrática suficiente y plural. (ii) Este principio materializa la predeterminación del tributo, que impone el deber a las corporaciones de elección popular de definir, mediante normas previas y ciertas, los elementos de la obligación fiscal, a saber: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa. Lo anterior, sin perjuicio de la delegación a las entidades estatales para fijar la tarifa de las tasas y las contribuciones especiales conforme al método que para ello defina el Legislador. Corte Constitucional, sentencia C-200/21 del 23 de junio de 2021.

¹⁰² «El principio de legalidad resulta especialmente relevante frente a la seguridad jurídica, en la medida en que es a través de la efectividad de este principio que los ciudadanos pueden conocer el contenido de sus deberes económicos con el Estado, y de esta forma, se garantiza el debido proceso cuando la existencia de reglas precisas permite la previsibilidad de las decisiones de los jueces y la administración». *Ibidem*.

Por las mismas razones, no es posible a través de un decreto determinar los elementos esenciales de la obligación tributaria. La facultad reglamentaria debe limitarse a regular aspectos relacionados con la ejecución técnica y administrativa del tributo. Al respecto, la Corte Constitucional señaló:

La vigencia del principio de reserva de ley no significa, sin embargo, que el legislador esté conminado a regular íntegramente la materia, incluso en sus aspectos más técnicos y específicos. De acuerdo con este postulado la competencia exclusiva del legislador está relacionada con la fijación de los aspectos esenciales y definitorios del asunto sometido a reserva legal, la cual no puede ser de ningún modo diferida al reglamento. La reglamentación de los tributos se refiere a la determinación de aspectos puntuales y técnicos, que no se encuentren sometidos a la reserva de ley.

Ahora bien, en cuanto a **la facultad reglamentaria**, esta Corte en reciente pronunciamiento –Sentencia C-030 de 2019- señaló que, no obstante que los elementos esenciales del tributo deban ser fijados por el legislador, los **aspectos vinculados a la ejecución técnica y administrativa de los tributos pueden ser válidamente delegados a la administración**. En este sentido en la providencia en mención se afirmó:

*“la reglamentación de las obligaciones formales en materia tributaria entendidas como aquellas actividades sobre **recaudo, liquidación, determinación, y administración de los tributos, pueden ser delegadas a la administración, siempre y cuando dichas regulaciones administrativas (i) no comprometan los derechos fundamentales y (ii) tengan carácter excepcional.**”*

Así, la jurisprudencia ha encontrado ajustada a la Constitución la delegación de la regulación de los aspectos técnicos o variables económicas sujetas a actualización permanente, por tratarse de elementos técnicos, variables, fluctuantes, que requieren actualidad y detalle¹⁰³.

¹⁰³ Corte Constitucional. Sentencia C-511/11 del 29 de octubre de 2011.

En otra oportunidad, al misma Corte indicó: Como ya se vio, en virtud del principio de legalidad sólo la ley puede imponer gravámenes, limitaciones o restricciones a las personas, por lo cual, el reglamento no puede ser fuente autónoma de obligaciones o restricciones para las personas.

Por lo anterior, se desconoce el principio de legalidad en sentido material cuando la ley, la ordenanza o el acuerdo no señalen directa y claramente los elementos de la relación tributaria; en tal caso, la administración no es la llamada a solventar esa carencia por medio de su facultad reglamentaria:

“En consecuencia, se desconoce el principio de legalidad en sentido material cuando la ley, la ordenanza o el acuerdo no señale directa y claramente los elementos de la relación tributaria; en tal caso, la administración no es la llamada a solventar esa carencia por medio de su facultad reglamentaria, puesto que de llegar a establecer tales elementos invadiría órbitas de competencia específicamente establecidas en el ordenamiento superior para otras autoridades, en la medida en que estaría facultando para la determinación de la fuente esencial del impuesto, es decir para la creación misma del tributo”.

[...]

No obstante, la potestad reglamentaria encuentra claros límites en la ley, de tal manera que no puede modificar o cambiar su contenido esencial ni tampoco puede deferirse el establecimiento de los elementos esenciales del tributo. En este sentido, la jurisprudencia ha sido clara en señalar que la definición general del sujeto pasivo, del hecho generador y las bases gravables, elementos esenciales de la obligación tributaria, no puede ser deferida al reglamento:

iii) Igualmente, el principio de legalidad del tributo restringe la aplicación analógica en el ámbito fiscal, en particular, en lo que corresponde al derecho tributario material, es decir a los elementos esenciales de la obligación tributaria (sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa).

Frente al particular, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha indicado:

De otro lado, la aplicación de la analogía en materia tributaria ha sido muy discutida, por razón de la prevalencia del principio de la legalidad. Sin embargo, hay quienes afirman : “Es evidente que la analogía no es admisible en el derecho tributario material, es decir, en el que tiene por objeto definir el nacimiento de la obligación tributaria, pues ello equivaldría a admitir la posibilidad de establecer tributos sin que mediara la creación legal.

Es admisible la analogía en el derecho tributario formal, o sea en el que tiene por objeto determinar las bases de la liquidación para definir la cuantía del tributo”.

Por su parte, Enrique Low Murtra y Jorge Gómez Ricardo señalan: “La doctrina acepta que la analogía en materia tributaria puede adoptarse como método de integración y no como método de interpretación. Está dirigida a colmar vacíos de la legislación y mediante ella no pueden crear tributos, ni disponerse de exenciones. Aunque nuestra legislación no contiene disposiciones relativas al llenado de vacíos legales, la jurisprudencia ha sostenido la posibilidad de recurrir a los principios generales del derecho tributario en primer lugar y a principios generales del derecho administrativo en segundo término, para colmar vacíos, siempre y cuando se respete el principio de la legalidad de los tributos”¹⁰⁴.

De esta suerte, no es posible vía «analogía» alterar elementos esenciales de la obligación tributaria como lo son el hecho generador o la base gravable del tributo. Así, se ha señalado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado:

No desvirtúa la ilegalidad del concepto demandado, ya que dicha consideración que si bien puede ser de recibo en la normatividad comunitaria o para efectos de regular aspectos atinentes al registro de importaciones de servicios, no guarda coherencia con lo dispuesto en forma especial y taxativa para el impuesto sobre las ventas en el artículo 420 del Estatuto tributario, además de no ser posible en materia tributaria aplicar la analogía cuando se trate de determinar el hecho generador de los tributos¹⁰⁵.

"La definición general del sujeto pasivo, del hecho generador y las bases gravables, elementos esenciales de la obligación tributaria, no puede ser deferida al reglamento, so pena de socavar el anotado principio democrático. Si la norma que pretende establecer un tributo, de cualquier especie, no los señala directamente, no hay gravamen. La garantía democrática se desvanecería si tales presupuestos de la obligación tributaria, se abandonaran a la función ejecutiva. La atribución del Congreso de establecer contribuciones fiscales y parafiscales (C.P., art. 150-12) es plena, y así habrá de ejercitarse". Corte Constitucional. Sentencia C-891/12 del 31 de octubre de 2012.

¹⁰⁴ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 3 de octubre de 2007. Exp. 14783.

¹⁰⁵ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 12 de febrero de 2004. Exp. 13623.

Igualmente, en otra oportunidad la misma Sección indicó:

Uno de ellos, es la inclusión de rentas cuya definición obedece a las especificidades de otro tributo, pues éstas responden a las precisas condiciones técnicas de configuración del gravamen en función de la cual fueron creadas. En otras palabras, un ingreso que de manera especial es tratado por la legislación como constitutivo de renta para determinado tributo, no puede trasplantarse a otro por vía de analogía o mediante decretos reglamentarios, porque eso violaría los principios de certeza del tributo y de reserva de ley, que campean en materia tributaria e imponen, como es obvio, que cualquier duda en la materia, deba ser resuelta en favor de los mismos¹⁰⁶. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la DIAN ha concluido frente al punto:

Asimismo, conviene tener presente lo que la doctrina ha manifestado en torno a la aplicación de la analogía en el Derecho Tributario, como fuera recapitulado en el Oficio No. 036222 del 27 de diciembre de 2016:

“Sobre el particular, JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA manifestó en su libro ‘Nociones Fundamentales de Derecho Tributario’ (2ª edición, Editorial U. del Rosario, 1997):

‘La analogía es un procedimiento que nada tiene que ver con la interpretación de la ley, pues precisamente se origina cuando no hay norma aplicable. Por eso se la llama ‘integración’ del Derecho, pues tiene por objeto llenar los vacíos que se encuentran en los textos. (...)

Ha sido muy discutida la posibilidad de la analogía en el Derecho tributario, por virtud del principio de la legalidad.

Es evidente que la analogía no es admisible en el Derecho tributario material, es decir, en el que tiene por objeto definir el nacimiento de la obligación tributaria, pues ello equivaldría a admitir la posibilidad de establecer tributos sin que mediara la creación legal. (...)

Esta conclusión está reforzada en la actualidad por el artículo 338 de la Constitución, conforme al cual la ley debe ‘directamente’ fijar los elementos fundamentales de la obligación tributaria, cuales son el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravado, la base gravable y la tarifa. El empleo del adverbio ‘directamente’ en el texto constitucional, impide toda aplicación analógica respecto de estos elementos.

Los cinco elementos que enumera el artículo 358 de la Constitución son los que integran el Derecho tributario material. Por contraste, el Derecho tributario formal, que se relaciona con los procedimientos aplicables para determinar la obligación tributaria y hacerla cumplir, permite la aplicación de la analogía.’ (págs. 183 y 184)¹⁰⁷.

¹⁰⁶ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 2 de marzo de 2015. Exp. 21249.

¹⁰⁷ DIAN. Oficio 012162 del 17 de mayo de 2017.

iv) Tampoco resulta posible entender que se configura el hecho generador de la estampilla, bajo la aplicación del principio de transparencia en materia tributaria.

En efecto, no identifica la Sala norma en el ordenamiento jurídico que permita o sustente lo anterior, tal como sí ocurre, por ejemplo, en los casos mencionados del párrafo 2º del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, en el cual se establece expresamente que los responsables de las obligaciones formales y sustanciales de los impuestos departamentales y municipales son los fideicomitentes y/o beneficiarios de los patrimonios autónomos; y el artículo 102 del Estatuto Tributario, que consagra el principio de transparencia en el impuesto de renta y complementarios¹⁰⁸.

Asimismo, es importante señalar que, en virtud del principio de legalidad del tributo, no es posible aplicar analógicamente lo dispuesto en el referido artículo 102 a tributos distintos a los allí regulados. Así, por ejemplo, en el año 2014 esta Corporación indicó:

De otro lado, el hecho de que el artículo 102 del Estatuto Tributario regule el impuesto de renta para contratos de fiducia mercantil, no es fundamento legal para gravar con el impuesto de industria y comercio a los patrimonios autónomos, “toda vez que son dos impuestos que difieren en cuanto a la materia imponible y en cuanto a los demás elementos esenciales se refiere, de manera que ni por analogía, ni por remisión normativa las normas del impuesto de renta pueden aplicarse al impuesto de industria y comercio”¹⁰⁹.

Por su parte, la doctrina también ha destacado que lo consagrado en el artículo 102 del Estatuto Tributario se limita al ámbito del impuesto de renta:

Dicho de otra manera, el principio permite obviar el fideicomiso para fines tributarios asignando las obligaciones tributarias (en lo referente al impuesto sobre la renta) al sujeto que está llamando a obtener beneficios económicos del mismo (Zamara Vásquez y Zamara Martínez, 2017, p. 169)¹¹⁰.

¹⁰⁸ La Sección Cuarta del Consejo de Estado indicó: Para el reconocimiento fiscal del contrato de fiducia mercantil, tenemos que el Estatuto Tributario incorporó normas para determinar el tratamiento patrimonial y de la utilidad en el impuesto de renta así: [...] De acuerdo con lo anterior, para los contratos de fiducia mercantil, existía un régimen de transparencia fiscal en virtud del cual en la determinación del impuesto de renta, la utilidad se gravaba en cabeza del fideicomitente como si fuese percibida directamente por el y el derecho sobre el patrimonio se declaraba por el valor certificado al 31 de diciembre por la entidad fiduciaria. [...]. Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 23 de septiembre de 2021. Radicación número: 25000-23-37-000-2016-01166-01(23869). Véase también: Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 18 de febrero de 2021. septiembre de 2021. Radicación número: 25000-23-37-000-2016-02089-01(24558).

¹⁰⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 21 de agosto de 2014. Radicación número: 85001-23-31-000-2011-00020-02 (19248). En el mismo sentido véase Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 5 de febrero de 2009. Radicación número: 16261.

¹¹⁰ Isaquita Pacheco, Andrea Carolina. Revista de Derecho Fiscal n.º 20. enero-junio de 2022, pp. 73-149, p. 107.

La aplicación del principio de transparencia a los casos establecidos en la ley es concordante con el principio de legalidad del tributo y la restricción de la analogía en el ámbito del derecho tributario material o sustancial, lo cual tiene como objetivo no alterar el contenido de los elementos esenciales del tributo, aspectos que deben ser determinados por una ley, ordenanza o acuerdo.

La conclusión anterior, parece ser concordante con la práctica, pues, de acuerdo con lo informado por la DIAN a la Sala el 25 de mayo de 2022, no existen procesos en los cuales la entidad haya aplicado el principio de transparencia a tributos diferentes al impuesto de renta y complementarios¹¹¹.

En conclusión, en virtud del principio de legalidad del tributo y las limitaciones que en materia de analogía e interpretación extensiva se derivan de dicho principio:

i) No resulta viable ampliar el hecho generador de la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia» a través de un decreto reglamentario.

ii) No es posible incluir dentro del hecho generador de la referida estampilla los contratos de obra no suscritos por entidades del orden nacional, entendidas en los términos del artículo 2º de la Ley 80 de 1993.

4.9. Recomendaciones de la Sala

El numeral 7º del artículo 112 de la Ley 1437 de 2011 tiene como finalidad precaver un eventual litigio o poner fin a uno existente.

Teniendo en cuenta este propósito, así como las consideraciones expuestas, la Sala recomienda a FONVIVIENDA y a la DIAN, en caso de que decidan acoger el presente concepto, celebrar un acuerdo en el que se comprometan a:

i) Terminar anticipadamente el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho núm. 25000-23-37-000-2020-00622-00, que actualmente se adelanta en la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

¹¹¹ Con el fin de dar respuesta a las preguntas efectuadas por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado la Subdirectora de Representación Externa de la Dirección Jurídica de esta entidad solicitó por correo de fecha 5 de mayo de 2022 a las direcciones seccionales que resolvieran los siguientes interrogantes: i) Si existen antecedentes en los cuales la DIAN haya aplicado el principio de transparencia (artículo 102 del Estatuto Tributario) a tributos distintos al impuesto de renta y complementarios. En caso de que la respuesta sea positiva, indicar el fundamento normativo que ha sustentado la actuación administrativa. Frente a este interrogante las Direcciones Seccionales que dieron respuesta contestaron que no han dado aplicación a este principio. Comunicación de la DIAN enviada a la Sala de Consulta y Servicio Civil del 25 de mayo de 2022.

ii) Dejar sin efecto los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN ordenó a FONVIVIENDA el pago de sumas de dinero como responsable de la retención de la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás Universidades Estatales de Colombia», así como de aquellos actos que confirmaron dicha decisión. Lo anterior, con fundamento en el artículo 93 de la Ley 1437 de 2011.

iii) Finalizar los procesos administrativos en curso que tengan por objeto condenar a FONVIVIENDA como responsable de la retención de la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás Universidades Estatales de Colombia».

iv) Declararse mutuamente a paz y salvo por todo concepto relacionado con la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás Universidades Estatales de Colombia».

4.9.1. Exhorto al Gobierno nacional

La Sala de Consulta y Servicio Civil exhorta al Gobierno nacional a presentar al Congreso de la República, si a así lo considera pertinente, un proyecto de ley dirigido a incorporar el principio de transparencia tributaria en el ámbito de la Ley 1697 de 2013.

4.10. Suspensión de términos y del proceso judicial

El numeral 7º del artículo 112 de la Ley 1437 de 2011 dispone que:

La solicitud de concepto suspenderá todos los términos legales, incluida la caducidad del respectivo medio de control y la prescripción, hasta el día siguiente a la fecha de comunicación del concepto.

En el evento en que se haya interpuesto demanda por la controversia jurídica base del concepto, dentro de los dos (2) días siguientes a la radicación de la solicitud, las entidades parte del proceso judicial o la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado deberán comunicar al juez o magistrado ponente que se solicitó concepto a la Sala. La comunicación suspenderá el proceso judicial.

Dentro de este marco, la suspensión de los términos legales tiene vigencia hasta el día siguiente a la fecha de comunicación del presente concepto. Igualmente, corresponde a FONVIVIENDA, a la DIAN y/o a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado informar al juez que ya se emitió y comunicó este último.

En mérito de lo anterior,

La Sala RESPONDE:

1. *¿Es posible señalar que en los contratos de obra de derecho privado suscritos por una fiduciaria en calidad de vocera de un patrimonio autónomo no se configura el hecho generador de la estampilla "Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia"?*

2. *¿Es posible que una entidad pública exija a un Patrimonio Autónomo retener las sumas de dinero correspondientes a la estampilla "Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia" a los contratistas de contratos de obra de carácter privado, cuando estos contratos se encuentran regidos por el derecho privado y derivan de un esquema de fiducia mercantil, que conlleva la transferencia de recursos y obligaciones a cargo de un patrimonio autónomo?*

3. *Concibiendo que el patrimonio autónomo es una universalidad jurídica que le permite ser titular de derechos y obligaciones, y que se encuentra regido por las normas de derecho privado, puede asimilarse este a una entidad estatal del orden nacional de las establecidas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993, y por tanto entender que está obligado a retener la estampilla "Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia" en los contratos de obra de derecho privado que suscriba su vocera?*

Teniendo en cuenta que las preguntas 1, 2 y 3 se encuentran estrechamente vinculadas, la Sala las responderá en un solo apartado, así:

En el caso de los contratos de obra y conexos, suscritos en desarrollo de un contrato de fiducia mercantil celebrado entre el Fondo Nacional de Vivienda (FONVIVIENDA) y una sociedad fiduciaria, no se configura el hecho generador de la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia», pues:

i) Dichos contratos de obra y conexos son celebrados por la sociedad fiduciaria, en calidad de vocera y administradora del correspondiente patrimonio autónomo;

ii) El Fondo Nacional de Vivienda (FONVIVIENDA) no es parte en dichos contratos, pues por el mandato legal, consagrado en el artículo 23 de la Ley 1469 de 2011, dicha entidad debe ejecutar la estructuración de planes de vivienda de interés social y otros, mediante la celebración de contratos de fiducia mercantil, con sujeción a las reglas generales y del derecho comercial, y

iii) El patrimonio autónomo no tiene la calidad de entidad estatal, en los términos del artículo 2º de la Ley 80 de 1993.

Al no configurarse el hecho generador, el patrimonio autónomo no tiene la obligación de retener el tributo. Asimismo, tampoco puede una entidad pública exigirle dicha retención.

4. Teniendo en cuenta que la Ley 1697 de 2013 establece que el hecho generador está constituido por todo contrato de obra pública que suscriban las entidades del orden nacional, ¿es posible con base en la analogía o en interpretaciones extender el hecho generador de la estampilla "Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia" a contratos de obra no suscritos por entidades del orden nacional definidas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993 sin vulnerar el principio de reserva legal de los tributos?

Con fundamento en el principio de legalidad del tributo, no resulta válido, a través de la analogía o una interpretación extensiva, ampliar el hecho generador de la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia» con el propósito de incluir en el hecho generador los contratos de obra no suscritos por entidades del orden nacional, entendidas estas en los términos del artículo 2º de la Ley 80 de 1993.

5. ¿Puede ser ampliado el hecho generador vía decreto reglamentario pese a lo dispuesto en el artículo 388 (sic) de la Constitución Política?

De conformidad con el principio de legalidad del tributo consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política, no es posible ampliar el hecho generador de la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia» a través de un decreto reglamentario.

Remítase al Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, al Fondo Nacional de Vivienda (FONVIVIENDA), a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado y a la Procuraduría General de la Nación. Asimismo, envíese copia a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República. Estas autoridades deberán garantizar la reserva del concepto, teniendo en cuenta lo dispuesto en el parágrafo 1º del artículo 112 de la Ley 1437 de 2011.

ANA MARÍA CHARRY GAITÁN
Consejera de Estado
(ausente con excusa)

ÓSCAR DARÍO AMAYA NAVAS
Consejero de Estado

MARÍA DEL PILAR BAHAMÓN FALLA
Consejera de Estado

ÉDGAR GONZÁLEZ LÓPEZ
Presidente de la Sala

REINA CAROLINA SOLÓRZANO HERNÁNDEZ
Secretaria de la Sala