

SOLICITUD DE DESEMBARGO DE CDT'S - El acto que la decide es definitivo y contra éste proceden los recursos de la vía gubernativa

Contrario a lo señalado por la DIAN, el oficio de desembargo constituye una manifestación de la voluntad administrativa que produce efectos jurídicos para la actora, en el sentido de que se niega a restituir las sumas correspondientes a los títulos, que a su juicio, fueron indebidamente embargados, lo cual impedía seguir con esta actuación. Se trata por tanto de un acto administrativo definitivo frente al cual procedía la vía gubernativa y era susceptible de control jurisdiccional, como lo decidió el Tribunal.

COBRO COACTIVO - También son demandables actos diferentes a las resoluciones que deciden las excepciones / EMBARGO DE BIENES - El acto que lo decide y el que niega el desembargo son demandables ante esta jurisdicción

La controversia versa sobre actos administrativos dictados dentro de un proceso de cobro coactivo, que si bien no son las resoluciones que fallan excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución, señaladas por el artículo 835 del Estatuto Tributario como las únicas demandables ante la Jurisdicción, la Sala ha considerado que tales actos sí son susceptibles de control judicial, pues, existen ciertas decisiones de la Administración en este tipo de procesos que los administrados pueden controvertir y que de no ser así quedarían desprovistas de tutela jurídica y de control jurisdiccional. En efecto, con este criterio se pretende dar protección jurídica a controversias independientes originadas en la aplicación de normas tributarias especiales o recientes, o las surgidas con posterioridad a la expedición y notificación de las 'resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución', esto es, aquéllas que surgen por actuaciones como los embargos de que trata el artículo 86 de la Ley 6 de 1992 (ad. art. 839-1, E.T.), o el remate de bienes del ejecutado, la aprobación del mismo, su cumplimiento y el pago al acreedor, situaciones a las que a falta de norma en el sistema tributario específico, cabe aplicar las pertinentes del Código de Procedimiento Civil, conforme a lo previsto por los artículos 839-2 y 840 del Estatuto Tributario. De acuerdo con lo anterior, el oficio por medio del cual se negó la solicitud de desembargo es un acto definitivo y enjuiciable a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, como fue la ejercida por la actora.

NOTA DE RELATORIA: Sobre actos demandables diferentes a las resoluciones que deciden excepciones se citan autos, CE, S4, Rad. 5591, 1994/07/1, MP Jaime Abella Zarate, CE, S4, Rad. 5590, 1994/09/24, MP Delio Gómez Leyva, CE, S4, Rad. 12733, 2002/07/19, MP Juan Ángel Palacio Hincapié, CE, S4, Rad. 12498, 2004/01/29, MP Ligia López Díaz, CE, S4, Rad. 15391, 2007/06/28, MP María Inés Ortiz Barbosa

CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL - Definición legal / BIENES FIDEICOMITIVOS - En la fiduciaria se forma con ellos un patrimonio autónomo / PATRIMONIO AUTONOMO FIDUCIARIO - Concepto

Como lo señaló la Sala en la sentencia de 7 de mayo de 2008, que decidió sobre la legalidad de una instrucción dada por la Superintendencia Bancaria (hoy Financiera) en cuanto a la contabilización de los aportes a los Fideicomisos I y II, el contrato firmado por COMMSA con las Fiduciarias en cumplimiento del contrato de concesión suscrito por ella y el INVIAS, es un típico contrato de Fiducia Mercantil definido por el artículo 1226 del Código de Comercio como "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 vez el fiduciante transfiere los bienes al fiduciario, se forma con ellos un patrimonio autónomo, separado del resto de activos de la entidad y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios. Este patrimonio autónomo está afecto a la finalidad para la cual fue creado (artículo 1233 ib.) y no forma parte de la garantía general de los acreedores del fiduciario, de manera que los bienes fideicomitados sólo garantizan las obligaciones contraídas en el cumplimiento de la finalidad perseguida (artículo 1227 ib). Además, los bienes fideicomitados no pueden ser perseguidos por los acreedores del fiduciante, a menos que sus acreencias sean anteriores a la constitución del mismo (artículo 1238 ib.). La exigencia de la separación de los "bienes fideicomitados" del resto del activo de una Fiduciaria, busca que ese patrimonio no se confunda con el del fiduciario ni con otros patrimonios igualmente constituidos. Con fundamento en lo anterior, no se pueden confundir las obligaciones tributarias que adquiere el fideicomitente, como persona jurídica independiente y distinta que desarrolla un objeto para el cual fue creado, con las obligaciones tributarias, en caso de existir, en cabeza del fideicomiso, como consecuencia de que en relación con los bienes fideicomitados y en encargo del patrimonio autónomo, se realice un hecho generador de una obligación tributaria.

NOTA DE RELATORIA: Sobre el contrato de fiducia mercantil ver sentencia CE, S4, Rad. 13917, 2008/05/07, MP Juan Ángel Palacio Hincapié

EMBARGO DE CDT'S - No son embargables cuando pertenecen a terceros

El embargo que se efectuó sobre tales títulos valores fue ilegal, pues, fue sobre bienes de un tercero y por tal razón procedía levantar la medida cautelar. De otra parte, es desacertado el criterio del a quo, cuando advierte que la fideicomitente no tiene patrimonio propio diferente al que conforma el fideicomiso, pues, las normas mercantiles son claras en establecer esa diferencia y en proteger los bienes del fideicomiso, tanto de los bienes del fiduciario, como de la prenda general de los acreedores del fiduciante (artículos 1233 y 1238 del Código de Comercio), por lo tanto, las obligaciones del fiduciante no se pueden satisfacer con los bienes del patrimonio autónomo o fideicomiso.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., siete (7) de mayo de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 25000-23-27-000-2004-00258-01(16149)

Actor: UNION TEMPORAL FIDUAGRARIA - FIDUESTADO

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide la apelación de la demandante contra la sentencia de 23 de febrero de 2006 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, desestimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de LA UNIÓN TEMPORAL FIDUAGRARIA - FIDUESTADO contra los actos mediante los cuales la DIAN negó un desembargo e inadmitió la reconsideración.

ANTECEDENTES

Dentro del proceso de cobro que adelanta la DIAN contra la CONCESIONARIA DEL MAGDALENA MEDIO S.A., por concepto de retención en la fuente de los períodos 2 y 3 de 2002, el 1 de agosto de 2002 por medio de la resolución 225-0090 decretó el embargo y retención de las sumas de dinero que a cualquier título, posea o llegare a poseer la mencionada sociedad en bancos, corporaciones de ahorro y vivienda, compañías de financiamiento comercial y cooperativas. El límite de la medida fue de \$6.271.000.

El 18 de septiembre de 2002 por medio de la Resolución 225-103 la DIAN mantuvo la medida cautelar y amplió el valor límite a \$2.261.439.000 porque de acuerdo con la cuenta corriente de la ejecutada, se determinó una nueva obligación por impuesto de renta de 1999 por \$843.393.000. La medida se comunicó a las entidades financieras el 19 de septiembre de 2002.

El 9 de mayo de 2003 FIDUCIARIA INDUSTRIAL S.A. FIDUIFI representante de la Unión Temporal FIDUIFI-FIDUESTADO solicitó a la DIAN el reintegro de \$1.428.612.455 que fueron embargados en las cuentas de los Bancos Davivienda, Popular y Granahorrar, pues, el titular de tales recursos es el Patrimonio Autónomo FIDEICOMISO MAGDALENA MEDIO II y no de la CONCESIONARIA DEL MAGDALENA MEDIO S.A.

El 30 de mayo de 2003 la DIAN, mediante Oficio 00-031-061-814, negó la solicitud de desembargo porque el NIT con que habían registrado las inversiones embargadas era el de la Concesionaria del Magdalena Medio S.A.

Contra el anterior oficio la actora interpuso reconsideración el cual fue rechazado por la Administración por improcedente por medio del Oficio 00-31-066-0277 de 1 de agosto de 2003 porque el acto recurrido no era una decisión de fondo. La

decisión fue confirmada mediante el Oficio 00-31-066-0296 de 25 de agosto de 2003 que decidió la reposición interpuesto por la actora.

LA DEMANDA

La Unión Temporal Fiduagraria-Fiduestado solicitó la nulidad de los oficios que negaron el desembargo de las inversiones del “Fideicomiso Magdalena Medio II” e inadmitieron el recurso de reconsideración y su confirmatorio; a título de restablecimiento en su derecho pidió que se ordenara a la DIAN que reintegren las sumas embargadas por \$1.471.173.260. Solicitó además, que se reconozca el costo de oportunidad con base en la tasa DTF vigente a la fecha de reintegro.

Invocó como normas violadas los artículos 29 y 228 de la Constitución Política; 570, 720, 722, 726, 728 y 837 del Estatuto Tributario; 47 y 48 del Código Contencioso Administrativo; 1233 y 1238 del Código de Comercio. El concepto de violación lo sintetiza así:

1. Naturaleza del acto que resolvió la petición de desembargo y violación del debido proceso y del derecho de defensa. El oficio 00-031-061-161-814 de 30 de mayo de 2003 que decidió no desembargar las inversiones del Fideicomiso es un acto administrativo definitivo que tiene implicaciones jurídicas y económicas para el Fideicomiso y para la Unión Temporal. Es un acto administrativo conforme lo han precisado la jurisprudencia y la doctrina y es susceptible de recurrirlo en vía gubernativa. No se trata de un acto de trámite, ni de ejecución, sino de un acto definitivo.

La decisión de no desembargar las inversiones del Fideicomiso implica que éste vea disminuido su patrimonio injustificadamente en la suma anotada más los rendimientos generados durante el tiempo que la DIAN la ha tenido embargada.

Se violó el debido proceso y el derecho de defensa, pues, la DIAN se abstuvo de desembargar los recursos del fideicomiso, no obstante que se le demostró que no eran de la Concesionaria ejecutada; y, no concedió los recursos interpuestos con el argumento de que no era un acto definitivo ni dictado dentro de un procedimiento.

Los procedimientos de determinación o sancionatorios no son los únicos que adelanta la DIAN, pues, también son procedimientos, los iniciados de oficio o a petición del contribuyente en virtud de un derecho de petición¹.

El hecho de que la DIAN de manera arbitraria no conceda los recursos, no significa que el contribuyente tenga que aceptar su total improcedencia para reclamar lo que es legal y justo o, por lo menos para ejercer su derecho de defensa.

A pesar de que la notificación del acto inadmisorio no se hizo en debida forma, sino por conducta concluyente, el recurso de reposición fue oportunamente presentado y con el lleno de los requisitos del artículo 722 del Estatuto Tributario, sin embargo, la DIAN se negó a resolver de fondo la reposición con lo cual evitó que la Unión Temporal embargada pudiera ejercer su derecho de defensa.

2. Los recursos embargados por la DIAN no son de la ejecutada. Los recursos embargados por la DIAN son de propiedad del patrimonio autónomo Fideicomiso Magdalena Medio II y no de la Concesionaria del Magdalena Medio S.A., quien es la ejecutada y sujeta a la medida cautelar de embargo, razón por la cual, el embargo es ilegal ya que viola el artículo 837 del Estatuto Tributario, en la medida se embargaron recursos de terceros, ajenos al deudor objeto del procedimiento de cobro coactivo.

Se violó el debido proceso, pues, a pesar de que se probó que cada inversión era de propiedad del Fideicomiso Magdalena Medio II y que hubo un error en la asignación del NIT a las inversiones embargadas, con las Órdenes Únicas de Tesorería suscritas por FIDUESTADO y las constancias de Depósito expedidas por DECEVAL, la DIAN con pleno conocimiento de este hecho mantuvo la decisión de embargar las inversiones del fideicomiso.

Además la DIAN desconoció la prohibición de los artículos 1233 y 1238 del Código de Comercio porque embargó inversiones del patrimonio autónomo por deudas del fideicomitente posteriores al contrato de fiducia suscrito el 30 de diciembre de 1997, según el cual *“los bienes que se entregan tanto los adicionales y los que adquieran los fideicomisos forman dos (2) patrimonios autónomos afectos a las finalidades que más adelante se establecen, denominados FIDEICOMISO I MAGDALENA MEDIO y FIDEICOMISO II MAGDALENA MEDIO. Tales bienes se*

¹ Sobre el punto citó la sentencia del Consejo de Estado de 13 de Octubre de 2000, Exp. 10488

mantendrán separados del resto de los activos del fiduciario y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios. Los patrimonios autónomos, como centro tutelar de derechos y obligaciones tendrán su propia contabilidad en los términos fijados por la Superintendencia Bancaria” [Cláusula Tercera].

También desconoce la Cláusula Cuarta sobre el objeto del contrato de fiducia mercantil y la finalidad específica de los patrimonios autónomos I y II, de los cuales se advierte que los recursos embargados por la DIAN que pertenecen al patrimonio autónomo, no solo fueron aportados por el fideicomitente sino también, por el INVIAS, lo cual perjudica el desarrollo del proyecto vial por falta de financiación.

La demandada no tuvo en cuenta que el derecho sustancial debe prevalecer sobre las formas, por lo tanto, debió aceptar que el NIT de las inversiones embargadas estaba equivocado y que eran de propiedad del Fideicomiso y en tal sentido levantar los embargos y reintegrar los dineros. Sin embargo, se basó en el error y olvidó que el NIT jurídicamente no puede ser un título constitutivo de la propiedad de un bien.

También se violó el debido proceso porque la DIAN no vinculó al Fideicomiso al proceso de cobro coactivo, no le notificó el mandamiento de pago, ni mucho menos la orden de embargo en su contra; aunque no fuera sujeto pasivo del cobro coactivo.

Los recursos embargados por la DIAN han generado unos rendimientos que deben ser reconocidos y pagados a la Unión Temporal como vocera del Fideicomiso, pues al embargarle indebidamente sus recursos se le impidió cumplir la obligación de invertirlos en el proyecto vial en los términos del contrato de fiducia. El costo de oportunidad del dinero, según cuantificación del Tesorero de Fiduestado es de \$167.685.023,86²; sin embargo, se debe cuantificar desde la fecha del embargo de cada título hasta la fecha en que se efectúe el reintegro.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la demanda y expuso en resumen lo siguiente:

² Folio 181 c.ppal.

Los oficios demandados no son actos administrativos porque no contienen una declaración, no exterioriza una decisión de la Administración que cree, modifique o extinga una situación jurídica en relación con el administrado.

La actora confunde el carácter que ostenta el oficio mediante el cual se solicita el desembargo de \$1.428.612.455 dentro de una actuación administrativa de cobro coactivo, que aunque implica una decisión, la de no levantar la medida de embargo, no corresponde a la naturaleza de un acto administrativo, pues no contiene una decisión definitiva que ponga fin a la actuación. El oficio solamente informó el trámite del proceso ejecutivo, la facultad de proponer excepciones contra el mandamiento de pago y la imposibilidad de reintegro de las sumas embargadas.

Tampoco es procedente el recurso de reconsideración contra la respuesta al derecho de petición, pues, el artículo 720 del Estatuto Tributario lo consagra contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos relacionados con impuestos administrados por la DIAN.

En desarrollo del proceso coactivo, se expidieron los mandamientos de pago contra la Concesionaria y por solicitud al Banco Agrario, la DIAN encontró que el NIT efectivamente correspondía a la Concesionaria del Magdalena Medio S.A., a quien se le había proferido la medida cautelar, por tanto, no era posible acceder a su levantamiento y a la devolución de los dineros embargados.

El hecho de que no hubiera recursos por la vía gubernativa no significa la violación al derecho de defensa, pues, de acuerdo con el artículo 62 Código Contencioso Administrativo, los actos administrativos quedan en firme cuando contra ellos no proceda ningún recurso por lo que queda habilitado el contribuyente para ejercer las acciones pertinentes.

TERCERO INTERVINIENTE

El Tribunal por auto de 29 de septiembre de 2005 ordenó la notificación personal a la CONCESIONARIA DEL MAGDALENA MEDIO S.A., por cuanto podía verse afectada con las resultas del proceso ya que es la persona ejecutada en el

proceso de cobro que adelanta la DIAN dentro del cual se dictaron los actos demandados y es la fideicomitente en los contratos de fiducia mercantil³.

COMMSA S.A., solicitó que se accediera a las pretensiones de la demanda porque en el proceso de cobro que le adelanta la DIAN no se embargaron bienes suyos sino de un tercero, FIDEICOMISO MAGDALENA MEDIO II, por deudas posteriores al contrato de fiducia. Además está probado que aunque el NIT con el que se registraron esas inversiones es de COMMSA, no son recursos de ella sino del FIDEICOMISO.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demandante con base en las siguientes consideraciones:

El oficio 00-031-061-161-814 de 28 mayo de 2003 mediante el cual la Administración decidió que no era posible acceder a la solicitud de reintegrar los dineros embargados dentro del proceso coactivo contra la Concesionaria del Magdalena Medio S.A., es susceptible de control de legalidad a través de la acción incoada, pues, constituye un verdadero acto administrativo que afecta directamente a la demandante, comoquiera que su decisión crea unos efectos jurídicos para el patrimonio autónomo FIDEICOMISO MAGDALENA MEDIO II titular de las inversiones embargadas.

En consecuencia la decisión de la DIAN de rechazar el recurso de reconsideración interpuesto contra el mencionado oficio no se ajustó a derecho, pues conforme al artículo 720 del Estatuto Tributario, el recurso de reconsideración procede, entre otros, contra los demás actos producidos por la DIAN en relación con los impuestos administrados por ella.

En cuanto al fondo del asunto y de acuerdo con las pruebas del proceso, advirtió que, según las certificaciones de DECEVAL S.A., el titular de los depósitos es el FIDEICOMISO MAGDALENA MEDIO II, lo cual lo corroboraron los revisores fiscales de la CONCESIONARIA DEL MAGDALENA MEDIO S.A., y del FIDEICOMISO, por tanto, aunque hubo un error desde la constitución de los CDT's, al identificar al Fideicomiso con el Nit del Fideicomitente, los dineros sobre los cuales recayó la medida cautelar son del Fideicomiso. Por esta razón las entidades financieras pusieron a disposición de la DIAN los valores contenidos,

³ Folio 369 c.ppal.

pues no fue la DIAN la que ordenó el embargo perentorio de tales valores, sino que se ordenó de manera general sobre cualquier título que llegare a poseer la Concesionaria.

No obstante lo anterior, de acuerdo con el contrato de fiducia, el único patrimonio de COMMSA S.A., está conformado por el patrimonio autónomo constituido por la UNIÓN TEMPORAL, por lo tanto la Concesionaria no tiene patrimonio embargable salvo el del patrimonio autónomo.

La Cláusula Trigésima del mencionado Contrato establece que la Fiduciaria es la que debe pagar los gravámenes que se generen como consecuencia de la actividad que realice el fideicomitente, pues es claro que si el fideicomiso no puede cubrirlos, los asume el fideicomitente, quien responderá ante la fiducia.

Así las cosas, el Estado no puede exigir en forma coactiva las deudas fiscales de la contratista, si se mira únicamente quién posee los recursos provenientes de la ejecución del contrato.

Los dineros embargados son los únicos que recibió la ejecutada, están administrados por una fiducia y constituyen la prenda general de bienes con los que debe responder al Estado por sus obligaciones tributarias que no ha pagado en forma voluntaria. Además, se trata de deudas fiscales posteriores a la constitución de la fiducia.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** solicitó que se revocara la decisión y se accediera a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

No se discute sobre la naturaleza del acto por medio del cual se dio respuesta a la petición de desembargo, pues el Tribunal consideró que se trataba de un acto definitivo contra el cual procedía el recurso de reconsideración, por lo tanto, la actuación de la DIAN de rechazar el recurso no se ajustó a derecho. Sin embargo, la demandada no apeló esta decisión, razón por la cual quedó en firme y no es materia de discusión en la segunda instancia. No obstante lo anterior, el Tribunal en la parte resolutive debió declarar la nulidad de los oficios que inadmitieron los recursos.

En la contestación de la demanda, la DIAN guardó silencio sobre los puntos de fondo, por lo tanto, constituye un indicio en su contra conforme el artículo 95 del Código de Procedimiento Civil.

No obstante el Tribunal reconoce que está probado que las inversiones embargadas son del Fideicomiso y que éste es diferente de la Concesionaria, resolvió negar las pretensiones de la demanda con base en un punto que no era materia de litis ni fue expuesto en los actos acusados, como es el considerar que la Concesionaria no tiene recursos para pagar sus deudas tributarias a las DIAN, tema que no era el debatido, máxime que las deudas no guardan relación alguna con el fideicomiso.

El Tribunal exonera de responsabilidad a la DIAN en el embargo de las inversiones pues señala que el error en el registro por la Unión Temporal con el NIT de la concesionaria, ocasionó el embargo de sumas que no son del fideicomitente, sino del fideicomiso, pero se contradice cuando concluyó que los dineros sí son de la ejecutada y que la Unión Temporal debe demostrar cómo va a pagar los impuestos de la sociedad.

El Tribunal, se deja confundir por el argumento conveniente de la Concesionaria de que sus únicos recursos para pagar impuestos adeudados a la DIAN están en el fideicomiso, pues con base en él considera que si se ordena el reintegro del dinero, la demandada no podría asegurar el pago de los impuestos. El Tribunal no advirtió que los dineros que integran el Fideicomiso fueron aportados por el INVIAS y a él deben ser devueltos cuando se liquide el contrato. De manera que si se mantienen los embargos y con ellos se pagan las deudas del concesionario, quien realmente está pagando tales deudas es el mismo Estado Colombiano. Los mínimos aportes que efectuó la concesionaria al fideicomiso equivalen a la cláusula penal por el incumplimiento del contrato y dichas sumas se compensan al momento de liquidar el contrato.

No es cierto que la Unión Temporal esté obligada a asumir con recursos del fideicomiso, el pago de los impuestos de la concesionaria causados por operaciones de esa sociedad y ajenas a las operaciones del fideicomiso, pues, el fideicomiso se constituyó para administrar los recursos del proyecto y facilitar la ejecución de la obra y no como caja menor del fideicomitente. De acuerdo con el Código de comercio, el Estatuto Tributario y el contrato de fiducia, la Unión

Temporal no se obligó a pagar los impuestos del fideicomitente por actividades ajenas al fideicomiso.

El fallo da vía libre a una teoría peligrosa, conforme a la cual, cualquier acreedor de un concesionario puede embargar los recursos que se encuentran en el patrimonio autónomo para pagar sus acreencias.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

La **demandada** solicitó que se declarara la legalidad de los actos demandados, pues, los impuestos adeudados por la Concesionaria Magdalena Medio S.A., deben ser cancelados con los dineros embargados y puestos a órdenes de la DIAN.

Los bancos pusieron esas sumas a órdenes de la administración, previa solicitud de retención de ellas, por corresponder al NIT 830-038-906 cuyo titular es la concesionaria, a quien se le dictaron los mandamientos de pago. La única actuación de la DIAN fue ordenar el embargo de las sumas de dinero cuyo titular fue la concesionaria.

Dada la magnitud de la cifra de las inversiones y que no es un solo título, sino varios, es inadmisibles que el error se hubiere presentado en todos los casos.

El reintegro de las sumas embargadas y el costo de oportunidad son improcedente, ya que la medida surgió como consecuencia del no pago de impuestos de la concesionaria quien aparece como propietaria de los títulos embargados.

En el evento de que el Consejo de Estado revoque la decisión con base en el error en la apertura de los CDT's se debe reconocer también, que el error fue cometido exclusivamente por la sociedad actora y por tanto, no le cabe responsabilidad alguna a la demandada, ya que no puede alegar su propia culpa para buscar un beneficio injusto e ilegal.

El **Ministerio Público** solicitó que se revocara la decisión, toda vez que los bienes embargados son de un patrimonio autónomo constituido para cumplir con la finalidad contemplada en el contrato de fiducia y es una prohibición perseguir los

bienes que lo conforman por deudas del fideicomitente posteriores a la constitución de dicho contrato.

Aunque el Tribunal reconoce que las sumas de dinero son del fideicomiso y que fueron embargadas como producto de un error, no ordena reintegrarlas con fundamento en tesis contrarias a las normas mercantiles y las pruebas del proceso.

No es correcto afirmar que la fiduciaria está en la obligación de pagar los gravámenes generados por la actividad del fideicomitente y menos que las deudas se originaron una vez constituida la fiducia, pues, ello desconoce la completa independencia que caracteriza al patrimonio autónomo de los bienes y las obligaciones de la fiduciaria, como quiera que el patrimonio fideicomitado debe destinarse al cumplimiento de la finalidad indicada.

No hay prueba en el expediente de que el cobro de los impuestos adeudados hayan tenido origen en actividades propias del patrimonio autónomo, es decir, de los bienes fideicomitados, por lo tanto, no hay razón para mantener el embargo sobre los dineros que hacen parte de un patrimonio autónomo que no generó las obligaciones cobradas, y que por lo mismo, no puede responder por las deudas de la sociedad concesionaria.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación de la demandante se decide si procede el desembargo de los CDT's constituidos por el FIDEICOMISO MAGDALENA MEDIO II embargados por la DIAN por deudas de la CONCESIONARIA DEL MAGDALENA MEDIO S.A., COMMSA S.A., por concepto de impuestos nacionales.

Los actos administrativos demandados fueron expedidos dentro del proceso de cobro coactivo adelantado por la DIAN contra COMMSA S.A. (Fideicomitente), por petición de desembargo que hiciera la actora a la DIAN, toda vez que las medidas cautelares decretadas recayeron en títulos valores de su propiedad, pues, cuando se constituyeron los CDT's se informó erróneamente el NIT del fideicomitente y por tal razón las entidades financieras cumplieron la orden de embargo sobre tales valores.

La DIAN por medio del oficio 00-031-061-814 de 30 de mayo de 2003 (primer acto demandado) negó la solicitud de desembargo porque el NIT con que habían

registrado las inversiones embargadas era el de la Concesionaria del Magdalena Medio S.A. Cuando la Unión Temporal recurrió este acto, la Administración rechazó el recurso por improcedente ya que no era una decisión de fondo.

Ahora bien, contrario a lo señalado por la DIAN, el oficio mencionado responde de manera definitiva la solicitud de la contribuyente, constituye una manifestación de la voluntad administrativa que produce efectos jurídicos para la actora, en el sentido de que se niega a restituir las sumas correspondientes a los títulos, que a su juicio, fueron indebidamente embargados, lo cual impedía seguir con esta actuación. Se trata por tanto de un acto administrativo definitivo frente al cual procedía la vía gubernativa y era susceptible de control jurisdiccional, como lo decidió el Tribunal.

De otra parte, la controversia versa sobre actos administrativos dictados dentro de un proceso de cobro coactivo, que si bien no son las resoluciones que fallan excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución, señaladas por el artículo 835 del Estatuto Tributario como las únicas demandables ante la Jurisdicción, la Sala ha considerado que tales actos sí son susceptibles de control judicial, pues, existen ciertas decisiones de la Administración en este tipo de procesos que los administrados pueden controvertir y que de no ser así quedarían desprovistas de tutela jurídica y de control jurisdiccional⁴.

En efecto, con este criterio se pretende dar protección jurídica a controversias independientes originadas en la aplicación de normas tributarias especiales o recientes, o las surgidas con posterioridad a la expedición y notificación de las 'resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución', esto es, aquéllas que surgen por actuaciones como los embargos de que trata el artículo 86 de la Ley 6 de 1992 (ad. art. 839-1, E.T.), o el remate de bienes del ejecutado, la aprobación del mismo, su cumplimiento y el pago al acreedor, situaciones a las que a falta de norma en el sistema tributario específico, cabe aplicar las pertinentes del Código de Procedimiento Civil, conforme a lo previsto por los artículos 839-2 y 840 del Estatuto Tributario.

⁴ Autos de fechas 1 de julio de 1994, Exp. 5591, C.P. Dr. Jaime Abella Zarate y 24 de septiembre de 1994, Exp. 5590, C.P. Dr. Delio Gómez Leyva, reiterados entre otros, por auto de 19 de julio de 2002, Exp. 12733, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié y sentencia de 29 de enero de 2004, Exp. 12498, C.P. Dra. Ligia López Díaz y 28 de junio de 2007, Exp. 15391, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

De acuerdo con lo anterior, el oficio por medio del cual se negó la solicitud de desembargo es un acto definitivo y enjuiciable a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, como fue la ejercida por la actora.

Precisado lo anterior, se observa según los antecedentes del proceso que dentro del trámite de cobro coactivo adelantado por la DIAN contra la CONCESIONARIA DEL MAGDALENA MEDIO S.A., por concepto de retención en la fuente de los períodos 2 y 3 de 2002, el 1 de agosto de 2002 se decretó el embargo y retención de las sumas de dinero que a cualquier título, posea o llegare a poseer la mencionada sociedad en bancos, corporaciones de ahorro y vivienda, compañías de financiamiento comercial y cooperativas. El límite de la medida fue de \$6.271.000, el cual fue ampliado por medio de resolución de 18 de septiembre de 2002 a \$2.261.439.000.

Una vez comunicada la medida a las entidades financieras, se abonaron en la cuenta de depósitos judiciales del Banco Agrario títulos valores por \$1.471.173.260, entre los cuales, fueron consignados los siguientes CDT's, según comunicaciones de DECEVAL S.A.⁵;

Emisor	Valor nominal \$
Banco Davivienda	619.316.787
Banco Popular	435.685.229
Banco Granahorrar	241.076.285
Banco Granahorrar	109.270.038
Banco Granahorrar	23.264.116
Total	1.428.612.455

El 9 de mayo de 2003 FIDUIFI S.A., en representación de la UNIÓN TEMPORAL FIDUIFI-FIDUESTADO (hoy UNIÓN TEMPORAL FIDUAGRARIA - FIDUESTADO)⁶ solicitó el desembargo y restitución de tales valores, porque pertenecían al Patrimonio Autónomo FIDEICOMISO MAGDALENA MEDIO II y no a la ejecutada, sin embargo la DIAN negó la petición porque el NIT que consta en los títulos valores es de la Concesionaria del Magdalena Medio S.A.

⁵ Folios 182 a 190.

⁶ Por Fusión de Fiduagraria con Fiduifi.

Sobre los antecedentes que rodean este proceso es necesario mencionar que mediante el contrato de concesión 0388 de diciembre de 1997, suscrito entre el INSTITUTO NACIONAL DE VÍAS INVÍAS y LA SOCIEDAD CONCESIONARIA DEL MAGDALENA MEDIO S.A. COMMSA, para la realización de obras de rehabilitación, construcción, operación, mantenimiento y prestación de servicios del proyecto vial El Vino - Tobía Grande - Puerto Salgar - Villeta - Honda - La Dorada - San Alberto, en los Departamentos de Cundinamarca, Tolima, Caldas, Santander y Cesar, se estableció la constitución de un fideicomiso irrevocable (Fideicomiso I) en una Fiduciaria, en cuya virtud se creara un patrimonio autónomo para la administración de todos los recursos necesarios para la ejecución del Contrato. Este fideicomiso estaba conformada por el aporte inicial de capital entregado por el INVÍAS.

A partir de la etapa de construcción se podría constituir el Fideicomiso II en el que el INVÍAS depositaría los aportes anuales de capital con el fin de que a través de él se manejaran los dineros de la concesionaria, incluyendo los recursos que debe obtener por la financiación y la administración de todos los recursos necesarios para la ejecución del Contrato⁷.

En cumplimiento de lo anterior, la CONCESIONARIA DEL MAGDALENA MEDIO S.A. y las Fiduciarias DEL ESTADO S.A. e INDUSTRIAL FIDUIFI S.A.⁸, celebraron un Contrato de Fiducia Mercantil, en el que se estipuló, conforme al contrato de concesión, que los recursos y bienes que se fideicomiten mediante este contrato, se encuentran integrados y discriminados de conformidad con los siguientes Fideicomisos:

a) FIDEICOMISO I: Lo constituirán los siguientes bienes:

- 1º. **Aporte inicial de capital por parte del INVÍAS**, de conformidad con la cláusula sexta del contrato de concesión.
- 2º. Rendimientos financieros, que por la constitución y ejecución de este Fideicomiso se generan.

b) FIDEICOMISO II: Estará constituido por los siguientes bienes:

- 1º. **Aportes anuales de capital por parte del INVÍAS**
- 2º. Recursos aportados por los Fideicomitentes en calidad de EQUITY.
- 3º. Recursos de crédito obtenidos por el Fideicomitente,....

⁷ "ESQUEMA FINANCIERO/FONDOS DEL CONTRATO" Cláusula SEXTA del contrato de concesión (folio 76 c.ppal.).

⁸ Entre ambas Fiduciarias se firmó un contrato de Unión Temporal

4º. Rendimientos financieros generados en desarrollo del presente Fideicomiso.

5º. Ingresos provenientes de recaudo, en todas y cada una de las estaciones de peajes.

6º. Cualquier otro recurso generado por la operación de la vía...⁹”.

También se dejó expresamente consagrado que “los bienes que se entregan, tanto los adicionales y los que adquieran los fideicomisos forman dos (2) patrimonios autónomos afectos a las finalidades que más adelante se establecen, denominados FIDEICOMISO I MAGDALENA MEDIO y FIDEICOMISO II MAGDALENA MEDIO. Tales bienes se mantendrán separados del resto de los activos del fiduciario y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios. Los patrimonios autónomos, como centro tutelar de derechos y obligaciones, tendrán su propia contabilidad en los términos fijados por la Superintendencia Bancaria”¹⁰.

Pues bien, como lo señaló la Sala en la sentencia de 7 de mayo de 2008, que decidió sobre la legalidad de una instrucción dada por la Superintendencia Bancaria (hoy Financiera) en cuanto a la contabilización de los aportes a los Fideicomisos I y II, el contrato firmado por COMMSA con las Fiduciarias en cumplimiento del contrato de concesión suscrito por ella y el INVIAS, **es un típico contrato de Fiducia Mercantil** definido por el artículo 1226 del Código de Comercio como *“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”*¹¹.

Una vez el fiduciante transfiere los bienes al fiduciario, se forma con ellos un **patrimonio autónomo**, separado del resto de activos de la entidad y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios. Este patrimonio autónomo está afecto a la finalidad para la cual fue creado (artículo 1233 ib.) y no forma parte de la garantía general de los acreedores del fiduciario, de manera que los bienes fideicomitidos sólo garantizan las obligaciones contraídas en el cumplimiento de la finalidad perseguida (artículo 1227 ib). Además, los bienes fideicomitidos no pueden ser perseguidos por los acreedores del fiduciante, a menos que sus acreencias sean anteriores a la constitución del mismo (artículo 1238 ib.).

⁹ Cláusula Segunda.- Recursos y bienes que conforman el Fideicomiso (folio 129 c.ppal.).

¹⁰ Cláusula Tercera.- Patrimonios Autónomos (folio 130 c.ppal.).

¹¹ Sentencia de 7 de mayo de 2008, Exp. 13917. C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

La exigencia de la separación de los “**bienes fideicomitidos**” del resto del activo de una Fiduciaria¹², busca que ese patrimonio no se confunda con el del fiduciario ni con otros patrimonios igualmente constituidos.

Como se precisó en la sentencia que se ha citado, en la constitución de estos patrimonios autónomos, el fideicomitente fue COMMSA y el INVIAS era quien transfería los recursos al FIDEICOMISO I (aportes inicial de capital del INVIAS) y al FIDEICOMISO II (aportes anuales de capital por parte del mismo Instituto), razón por la cual se ajustó a derecho y a la realidad de los contratos de concesión y de fiducia mercantil, la instrucción de contabilizar tales recursos como un pasivo a cargo de la Unión Temporal, pues, estos recursos sí son una deuda del patrimonio, que en caso de reclamarse por el INVIAS deben devolverse.

Con fundamento en lo anterior, no se pueden confundir las obligaciones tributarias que adquiere el fideicomitente, como persona jurídica independiente y distinta que desarrolla un objeto para el cual fue creado, con las obligaciones tributarias, en caso de existir, en cabeza del fideicomiso, como consecuencia de que en relación con los bienes fideicomitidos y en encargo del patrimonio autónomo, se realice un hecho generador de una obligación tributaria.

Igual reflexión cabe en relación con la actividad de la sociedad fiduciaria, la cual responde por los hechos que realiza en su propio nombre como persona jurídica que es y no por los hechos que pueda realizar el fideicomiso.

En el presente caso, es claro que las deudas que a través del proceso coactivo pretende cobrar la DIAN están en cabeza de la CONCESIONARIA DEL MAGDALENA MEDIO S.A., y está probado con las Órdenes de Tesorería de la Fiduciaria del Estado y con las constancias de Depósito de DECEVAL S.A.¹³, que los CDT's que se embargaron dentro de ese proceso son de propiedad del FIDEICOMISO MAGDALENA MEDIO II y que la orden de embargo fue cumplida por las entidades financieras porque las inversiones se registraron erróneamente con el NIT del fideicomitente.

Lo anterior lo confirma tanto el Representante Legal y la Contadora, como el revisor fiscal de la sociedad CONCESIONARIA DEL MAGDALENA MEDIO S.A.,

¹² Cfr. Artículo 146 numeral 7 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero: “Separación Patrimonial de los fondos recibidos en fideicomiso. Toda sociedad fiduciaria que reciba fondos en fideicomiso deberá mantenerlos separados del resto de activos de la entidad”.

¹³ Folios 80 y ss. del c.a.

que certifican que tal sociedad no es ni ha sido propietaria de esos títulos. Por su parte el revisor fiscal del FIDEICOMISO II MAGDALENA MEDIO certifica la propiedad de tales inversiones en cabeza de éste¹⁴.

De acuerdo con lo anterior, el embargo que se efectuó sobre tales títulos valores fue ilegal, pues, fue sobre bienes de un tercero y por tal razón procedía levantar la medida cautelar.

En efecto, causa extrañeza que el Tribunal luego de encontrar demostrados los anteriores hechos, mantenga la legalidad de los actos demandados con fundamento en una responsabilidad tributaria extensiva para el patrimonio autónomo respecto de las obligaciones tributarias de la Concesionaria, cuando el texto del Cláusula Trigésima del contrato de fiducia mercantil, en la que soporta la decisión, precisamente se refiere a los impuestos, tasas y contribuciones de los “BIENES FIDEICOMITIDOS”, es decir, del patrimonio autónomo y, no del fideicomitente, como al parecer lo confunde el Tribunal.

Es desacertado el criterio del *a quo*, cuando advierte que la fideicomitente no tiene patrimonio propio diferente al que conforma el fideicomiso, pues, las normas mercantiles son claras en establecer esa diferencia y en proteger los bienes del fideicomiso, tanto de los bienes del fiduciario, como de la prenda general de los acreedores del fiduciante (artículos 1233 y 1238 del Código de Comercio), por lo tanto, las obligaciones del fiduciante no se pueden satisfacer con los bienes del patrimonio autónomo o fideicomiso.

Así las cosas, se evidencia la ilegalidad del embargo decretado sobre los CDT's del FIDEICOMISO MAGDALENA MEDIO II, por las deudas tributarias de la CONCESIONARIA MAGDALENA MEDIO S.A., por lo que se impone revocar la sentencia apelada y, en su lugar, anular los actos acusados. A título de restablecimiento del derecho, se ordenará que se levante la medida de embargo y se restituyan \$1.471.173.260.41 que corresponden a los siguientes CDT's embargados junto con sus rendimientos, según lo informó la DIAN en el acto acusado y lo certifica el revisor fiscal del Fideicomiso:

Emisor	Valor nominal \$	Valor redención \$
Banco de Crédito	13.049.820	13.049.820

¹⁴ Folios 176 y 177 c.ppal. y 1 c.a.

Banco Davivienda	619.316.787	630.170.314
Banco Popular	435.685.229	447.013.044
Banco Granahorrar	241.076.285	245.759.191
Banco Granahorrar	109.270.038	111.444.512
Banco Granahorrar	23.264.116	23.736.378
Total	1.428.612.455	1.471.173.260

No se accederá a la solicitud de ordenar el reintegro de la suma mencionada más el costo de oportunidad solicitada en la demanda con base en la tasa DTF vigente a la fecha del reintegro, pues, se trata de una sentencia que condena a la devolución de una cantidad líquida de dinero, que se rige por el artículo 177 del Código Contencioso Administrativo. Por lo tanto, se ordenará que la devolución se efectúe junto con los intereses moratorios a partir de la ejecutoria de la providencia, pues con base en el fallo de la Corte Constitucional C-188 de 1999, M.P. José Gregorio Hernández, que declaró inexecutable algunos apartes del artículo 177 del Código Contencioso Administrativo, no hay lugar al pago de intereses comerciales *“a menos que la sentencia que impone la condena señale un plazo para el pago”* y sin perjuicio, dice también la Corte en la citada decisión, *“de la aplicación del término de dieciocho (18) meses que el precepto contempla para que la correspondiente condena sea ejecutable ante la justicia ordinaria.”*

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

F A L L A

REVÓCASE el fallo de 23 de febrero de 2006 proferido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de la UNIÓN TEMPORAL FIDUAGRARIA- FIDUESTADO contra la DIAN. En su lugar, dispone:

ANÚLANSE los Oficios 00-031-061-814 de 30 de mayo de 2003, 00-31-066-0277 de 1 de agosto de 2003 y 00-31-066-0296 de 25 de agosto de 2003 expedidos por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN.

A título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** a la demandada reintegrar a la actora la suma de MIL CUATROCIENTOS SETENTA Y UN MILLONES CIENTO SETENTA Y TRES MIL DOSCIENTOS SESENTA PESOS MONEDA

LEGAL (\$1.471.173.260M/L), correspondientes a los CDT's y sus rendimientos que fueron embargados ilegalmente por la DIAN, junto con los intereses de mora a partir de la ejecutoria del fallo, en los términos del artículo 177 del Código Contencioso Administrativo.

RECONÓCESE a la abogada Nidia Amparo Pabón Pérez como apoderada de la demandada.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ