Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, Providencia: Junio 30 de 2022 (publicación autorizada el 24 de agosto de 2022, Referencia: Rad. 11001-03-06-000-2022-00066-00 (00005)

"El principio de legalidad de los tributos se encuentra previsto en los artículos 150300 y 338301 de la Constitución política, según los cuales los tributos deben ser 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"302.

Dentro de este marco, se ha determinado que303 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 particular304 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 señalado305:

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 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 pecuniaria (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 pasivo306.

En relación con este elemento esencial del tributo, la Sección Cuarta del Consejo de Estado307 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”308.

Por su parte la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha explicado309 que la base gravable constituye la dimensión del hecho gravado o de algunos de sus 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.

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 señalado310:

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 [...].

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 im- portantes 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 trata- miento fiscal de patrimonios autónomos, en el caso de algunos tributos. Así, pueden mencionarse los siguientes:

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 transparencia311, el cual tiene como propósito que la utilización de la fiducia mercantil, frente a los resultados de una operación negocial y el fideicomitente o beneficiario, no altere los efectos tributarios312. 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 negocia! 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".

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:

Artículo 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 anónima314.

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 declaraciones315.

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"316.

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 ingresos317.

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 moratorias 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.

3. 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 parágrafo 2° 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 1°. La remuneración y explotación de los contratos de concesión para la construcción de obras de infraestructura continuará sujeta a todos los impuestos directos que tengan como hecho generador los ingresos del contratista, incluidos los provenientes del recaudo de ingresos.

Parágrafo 2°. Frente al impuesto a cargo de los patrimonios autónomos los fideicomitentes y/o beneficiarios, son responsables por las obligaciones formales y sustanciales del impuesto. en su calidad de sujetos pasivos. En los contratos de cuenta de participación el responsable del cumplimiento de la obligación de declarar es el socio gestor; en los consorcios, socios o partícipes de los consorcios, uniones temporales, lo será el representante de la forma contractual. Todo lo anterior, sin perjuicio de la facultad Tributaria respectiva de señalar agentes de retención frente a tales ingresos.

Parágrafo 3°. 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.

Como puede observarse, el parágrafo 2° 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".