

Bogotá, D. C.

Doctora
SANDRA DEL PILAR NARVÁEZ CASTILLO
 Tesorera Distrital
 Secretaría Distrital de Hacienda
snarvaez@shd.gov.co
 Ciudad



CONCEPTO

Referencia	2021IE007433O1
Descriptor general	Tesorería
Descriptores especiales	Exención – Gravamen a los Movimientos Financieros. Transacciones financieras derivadas de subsidio familiar de vivienda
Problema jurídico	¿Es procedente aplicar alguna de las exenciones tributarias contempladas en los numerales 9 o 22 del artículo 879 del Estatuto Tributario Nacional a los recursos del subsidio de vivienda distrital que se manejan a través de patrimonio autónomo?
Fuentes formales	<p>Artículo 51 de la Constitución Política; Ley 1537 de 2012; Ley 388 de 1997; artículo 879 del Estatuto Tributario Nacional</p> <p>Decreto 1077 de 2015, modificado por el Decreto 1533 de 2019; Decreto 1625 de 2016; Decreto 213 de 2020</p> <p>Concepto Unificado – D. I. A. N. 1466 del 29 de diciembre de 2017, Oficio 331445 del 16 de abril de 2020.</p> <p>Consejo de Estado, Sentencia de Unificación, Expediente 25000-23-37-000-2012-00375-02(23540)2020CE-SUJ-4-006 de 3 de diciembre de 2020, C. P. Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez;</p> <p>Sentencia del 11 de julio de 2013. Expediente 44001-23-31-000-2004-00331-02(18773). C. P. Carmen Teresa Ortiz De Rodríguez (E).</p> <p>Corte Constitucional. Sentencia T – 526 del 27 de septiembre de 2016. Magistrado ponente Jorge Iván Palacio Palacio;</p> <p>Sentencia C – 569 del 08 de junio de 2004. M. P. (E) Rodrigo Uprimny Yepes</p>

IDENTIFICACIÓN DE LA CONSULTA:

Esta Dirección recibió la solicitud de concepto enviada por parte de la Dirección Distrital de Tesorería respecto a la viabilidad de que, en ejercicio de la competencia dispuesta en el numeral 9 del artículo 879 del Estatuto Tributario Nacional, se marque

como exenta del gravamen a los movimientos financieros la cuenta bancaria de un patrimonio autónomo para la administración de recursos del proyecto de “Oferta preferente para las viviendas VIP y VIP”, adelantado por la Secretaría Distrital de Hábitat.

De igual forma, solicita que en el evento de una respuesta negativa a la primera pregunta, se conceptúe si es posible considerar que la Secretaría Distrital de Hábitat pueda acudir a otras exenciones tributarias al Gravamen a los Movimientos Financieros, en adelante GMF, reguladas en el citado artículo 879 del E. T., como aquella dispuesta en el numeral 22 de dicho artículo.

Con el fin de resolver estos interrogantes planteados, procedemos a indicar los antecedentes de la consulta.

ANTECEDENTES

El artículo 77 del Acuerdo Distrital 761 de 2020, que adopta el Plan de Desarrollo Distrital, estableció que la Secretaría Distrital del Hábitat diseñará el procedimiento y reglamentación para que, previo a la enajenación de vivienda de interés prioritario o de interés social, se otorgue a esa entidad la primera opción de separar las unidades habitacionales con destino a los hogares priorizados que cumplan con los requisitos para la asignación de subsidios y que cuenten con el cierre financiero.

Con el propósito de regular lo dispuesto en el mencionado artículo fue expedido el Decreto Distrital 213 de 2020.¹ En dicho decreto se indica que las constructoras que esperan desarrollar proyectos de viviendas VIS y VIP en el perímetro urbano de la ciudad de Bogotá, 15 días hábiles previos a iniciar la etapa de preventas, informarán a la Secretaría Distrital de Hábitat la ubicación, características urbanísticas, arquitectónicas y comerciales, el precio de comercialización de las unidades de vivienda por tipología y/o área, el estado del licenciamiento, la información de la fiducia de preventa y demás datos.

En el evento de que la mencionada secretaría considere las viviendas ajustadas a sus intereses, tendrá derecho a ejercer la primera opción (oferta preferente) en la separación de estas viviendas. El monto de separación de cada unidad habitacional será de 10 SMLMV; sin perjuicio de que los beneficiarios de estos subsidios, quienes corresponden a hogares vulnerables, con enfoque diferencial y poblacional con ingresos familiares de hasta dos (2) SMLMV, accedan a subsidios por un valor adicional (artículo 5 del Decreto Distrital 213 de 2020).

¹ Por el cual se establecen los lineamientos para la adopción y operación del Manual de Oferta de Vivienda de Interés Social e Interés Prioritario al que hace referencia el artículo 77 del Acuerdo Distrital 761 de 2020, y se toman otras determinaciones”

Con todo, en el aludido decreto no se definió el vehículo financiero que se usaría para la administración de los recursos de este proyecto. En este contexto, la Secretaría Distrital de Hábitat elevó consulta a la Secretaría Jurídica Distrital, respecto a la viabilidad de celebrar un contrato de fiducia mercantil con el fin de constituir un patrimonio autónomo para administrar los recursos de subsidios de vivienda de interés social.

En el concepto jurídico de esta última entidad se concluyó que la fiducia a la que hace referencia el artículo 36 de la Ley 388 de 1997 es mercantil; luego, esta corresponde a una excepción a la fiducia pública regulada en la Ley 80 de 1993.

De igual forma, indicó que el programa de Viviendas de Interés Social (VIS) al que hace referencia el citado artículo 36 de la Ley 388 de 1997 incluye la entrega de subsidios para el acceso a viviendas de interés prioritario; por lo que la misionalidad y objetivos perseguidos por la Secretaría Distrital de Hábitat en virtud del Decreto Distrital 213 de 2020, encaja dentro de los conceptos regulados en el artículo 36 de la Ley 388 de 1997.

Respecto a la constitución de patrimonios autónomos para administrar recursos girados por el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio para proyectos de VIP, artículo 6 de la Ley 1537 de 2012, se menciona que esta figura es aplicable para las VIS. Esto, en virtud de una interpretación analógica realizada por la Secretaría Jurídica Distrital, ya que en su concepto, las viviendas VIP son una modalidad de las VIS; razón por la cual, para administrar los recursos del artículo 6 de la Ley 1537 de 2020, es jurídicamente viable acudir a un mismo contrato de fiducia mercantil que cobije los recursos de las viviendas VIP y VIS.

Dicha conclusión se confirma con lo dispuesto en el concepto del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, en el cual se concluyó que los negocios fiduciarios del artículo 36 de la Ley 388 de 1997 correspondían a fiducias mercantiles y les eran aplicables las disposiciones del Código de Comercio y el artículo 13 de la Ley 1150 de 2007.

En reunión sostenida entre servidores públicos de la Dirección Distrital de Tesorería y de la Secretaría Distrital de Hábitat fueron expuestas las necesidades a satisfacer a través de estos vehículos financieros.²

² i) Elaborar y suscribir los contratos de separación de unidades habitacionales con las fiduciarias que administran los recursos de preventa de los proyectos de vivienda seleccionados por el fideicomitente en el marco del Esquema de Oferta Preferente; ii) recibir y administrar los recursos aportados por el fideicomitente al Patrimonio Autónomo; iii) realizar los giros necesarios para la ejecución del Esquema de oferta preferente; iv) invertir transitoriamente, de acuerdo con las instrucciones que imparta el Comité Fiduciario y las disposiciones del Decreto 1068 de 2015, los recursos administrados; v) adelantar las gestiones correspondientes para efectuar la cesión de derechos fiduciarios de las viviendas separadas a los hogares seleccionados.

Producto de dicha reunión, la Secretaría Distrital de Hábitat consultó lo siguiente: i) ¿cuáles son las características de los convenios de administración de recursos que la Secretaría Distrital de Hacienda suscribe con las demás entidades del distrito?; ii) ¿es viable que a través de un convenio de este tipo se cumplan las obligaciones, en materia de administración de recursos y gestión de separación de viviendas que demanda este programa? en tal caso que se constituya un Patrimonio Autónomo para la administración de estos recursos de subsidios y se transfieran a éste, a través de una única orden de pago por vigencia, ¿podrían estar exentos del GMF?; iii) ¿existe un concepto de la Secretaría Distrital de Hacienda con referencia a las restricciones para la inversión de estos recursos que se trasladan a los patrimonios autónomos?; iv) ¿se toman en cuenta lo dispuesto por el Decreto 1068 de 2015 con relación a este tema?

El 14 de abril de 2021 fue realizada una reunión entre la Dirección Distrital de Presupuesto, la Dirección Distrital de Tesorería y esta Dirección, con el propósito de resolver los interrogantes y, en esta, se dio respuesta a la primera pregunta, se brindó una respuesta parcial sobre las preguntas 2 y 3, con la precisión de que sería elevada solicitud de concepto respecto de la viabilidad de la exención del GMF sobre el patrimonio autónomo que administraría los recursos del proyecto de “Oferta preferente”.

CONSIDERACIONES:

En primera medida se precisa que la Dirección Jurídica de la Secretaría Distrital de Hacienda cuando se ha referido al Gravamen a los Movimientos Financieros, que es un tributo del orden nacional, se ha basado en las normas del Estatuto Tributario Nacional, la jurisprudencia tributaria y la doctrina emitida por la DIAN.

Por motivos de carácter metodológico, se procederá a aclarar cómo funciona el patrimonio autónomo dentro del esquema de oferta preferente, luego se precisará si hay lugar a aplicar las exenciones tributarias señaladas en los numerales 9 y 22 del artículo 879 del Estatuto Tributario en el caso concreto y en este sentido se señalarán las conclusiones a la pregunta formulada.

1. Patrimonio autónomo en el esquema de oferta preferente, dentro de la política de subsidio de vivienda

Conforme con lo indicado en el aparte de antecedentes, el esquema de “Oferta preferente” busca otorgar soluciones de vivienda VIS y VIP a las familias pobres y vulnerables de Bogotá a través de la entrega de subsidios de vivienda que serán administrados mediante un patrimonio autónomo que realice los giros, invierta y además elabore y suscriba los contratos de separación de unidades habitacionales, así como la cesión de derechos fiduciarios.

Ahora bien, el fundamento normativo para acudir a la figura del patrimonio autónomo se encuentra en i) el artículo 36 de la Ley 388 de 1997,³ modificado por el artículo 28 de la Ley 2079 de 2021⁴ y ii) el artículo 6 de la Ley 1537 de 2012,⁵ lo cual se encuentra acorde con las respuestas dadas en las consultas elevadas al Ministerio de Vivienda y a la Secretaría Jurídica Distrital. Las mencionadas normas indican lo siguiente:

[...]Artículo 36º.- Modificado por el artículo 28, Ley 2079 de 2021. Actuación urbanística. Son actuaciones urbanísticas la parcelación, urbanización y construcción de inmuebles. Cada una de estas actuaciones comprenden procedimientos de gestión y formas de ejecución con base en las decisiones administrativas contenidas en la acción urbanística, de acuerdo con los contenidos y criterios de prevalencia establecidos en los artículos 13, 15, 16 y 17 y demás disposiciones de la presente ley.

*[...] Igualmente, **las entidades municipales, distritales** y las áreas metropolitanas podrán participar en la ejecución de **proyectos de urbanización y programas de vivienda de interés social**, mediante la celebración, entre otros, **de contratos de fiducia con sujeción a las reglas generales y del derecho comercial**. (Resaltado fuera de texto)*

*[...]ARTÍCULO 6º. FINANCIACIÓN Y DESARROLLO PARA LOS PROYECTOS DE VIVIENDA DE INTERÉS PRIORITARIO. Los recursos mencionados en el artículo anterior podrán ser transferidos directamente a los patrimonios autónomos que constituyan Fonvivienda, Findeter, **las entidades públicas de carácter territorial** o la entidad que determine el Gobierno Nacional.*

*Para la constitución de patrimonios autónomos el Director o Representante Legal de la entidad respectiva celebrará directamente contratos de fiducia mercantil en los que las entidades del sector central y descentralizado por servicios del nivel nacional y **territorial**, o cualquier persona natural o jurídica, podrán ser aportantes de bienes o recursos, a título gratuito. Tanto la selección del fiduciario, como la celebración de los contratos para la constitución de los patrimonios autónomos y la ejecución y liquidación de los proyectos por parte de los referidos patrimonios, se regirá exclusivamente por las normas del derecho privado.*

Las transferencias de recursos de Fonvivienda, o de la entidad que haga sus veces, a los patrimonios autónomos se tendrán como mecanismo de ejecución del Presupuesto General de la Nación.

Los patrimonios autónomos cuya constitución se autoriza en la presente ley podrán a su vez contratar fiducias mercantiles para la administración de los recursos aplicables a los proyectos de construcción de Vivienda de Interés Social prioritario, a las cuales podrán aportar activos fideicomitidos.

³ Por la cual se modifica la Ley 9ª de 1989, y la Ley 3ª de 1991 y se dictan otras disposiciones.

⁴ POR MEDIO DE LA CUAL SE DICTAN DISPOSICIONES EN MATERIA DE VIVIENDA Y HÁBITAT

⁵ Por la cual se dictan normas tendientes a facilitar y promover el desarrollo urbano y el acceso a la vivienda y se dictan otras disposiciones.

Los patrimonios autónomos que se constituyan, de acuerdo con el presente artículo, podrán adelantar procesos de convocatoria y selección de los constructores interesados en desarrollar los proyectos de vivienda y/o para la adquisición de proyectos de Vivienda de Interés Prioritario. Tales procesos se rigen por el derecho privado. Las condiciones y criterios para la convocatoria, evaluación y selección de las propuestas para el desarrollo de los proyectos, así como las actividades de seguimiento y control de los mismos, serán definidas por el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio.

Con cargo a los recursos administrados por los patrimonios autónomos, estos asumirán los costos en que se incurra para el manejo y control de los recursos, los gastos de operación, y cualquier otro contrato que se requiera para la estructuración, desarrollo e implementación de esquemas previstos en esta ley. Igualmente, con los recursos administrados, los patrimonios autónomos podrán asumir el pago de los impuestos que recaigan sobre los inmuebles, hasta el momento de su entrega a los beneficiarios del Subsidio Familiar de Vivienda, y los impuestos que se generen por la transferencia de los inmuebles a los patrimonios autónomos y de estos a los beneficiarios del Subsidio Familiar de Vivienda.[...] (Resaltado fuera del texto)

Como se observa, las normas citadas habilitan, entre otras, a las entidades distritales a suscribir contratos de fiducia mercantil, regidos por el derecho comercial, para la realización de proyectos de urbanización y programas de interés social.

La fiducia mercantil se encuentra regulada en los artículos 1226 y siguientes del Código de comercio, cuya definición y efectos han sido señalados por el Consejo de Estado⁶ en los siguientes términos:

“El artículo 1226 del Código de Comercio define la fiducia mercantil como el negocio jurídico en el cual el fiduciante o fideicomitente transfiere uno o más bienes al fiduciario para que este los administre o enajene, según la finalidad determinada por el constituyente del fideicomiso. El provecho se determina a favor del constituyente o de un tercero, denominado beneficiario o fideicomisario. Los bienes fideicomitados se mantienen separados del resto del activo del fiduciario y de los que corresponden a otros negocios fiduciarios, y forman un patrimonio autónomo afecto a la finalidad señalada en el acto constitutivo⁷.”

Por la celebración del contrato de fiducia, el fideicomitente adquiere derechos fiduciarios que son bienes inmateriales que representan la participación de este en el patrimonio autónomo⁸.”

⁶ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Expediente 25000-23-37-000-2012-00328-00(20611). Sentencia del 03 de septiembre de 2020. Consejero ponente Milton Chaves García

⁷ Código de comercio, artículo 1233.

⁸ Superintendencia de sociedades. Concepto 115007389 de 2010. “De la celebración del contrato de fiducia surgen a la vida jurídica los derechos fiduciarios, los cuales, al menos en principio, le corresponderán al fideicomitente. Tales derechos no son otra cosa que aquellos que le corresponden al fideicomitente con relación al patrimonio autónomo, derechos que tienen la característica de ser bienes inmateriales”.

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”⁹ 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”¹⁰, 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”¹¹.

*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 Comercio”¹².*

De conformidad con el aparte parcialmente transcrito, la fiducia mercantil supone una transferencia de bienes por parte de un constituyente para que con estos se cumpla una finalidad específica indicada en el acto constitutivo y se conforme un patrimonio autónomo con el objeto de depositar estos recursos. En consecuencia, los bienes salen real y jurídicamente del patrimonio del fideicomitente – titular del dominio- con destino al patrimonio autónomo, con el objetivo de garantizar el cumplimiento de las obligaciones contraídas en desarrollo de la finalidad perseguida.

De esta manera, cuando se trasladan los recursos del subsidio de vivienda Distrital por parte de la Secretaría Distrital de Hábitat al patrimonio autónomo para su administración, estos salen real y jurídicamente del patrimonio de la mencionada secretaría, para garantizar las obligaciones contraídas en el cumplimiento de la finalidad perseguida.

Posteriormente, en caso de que la Secretaría Distrital de Hábitat decida ejercer la primera opción de separación de las unidades habitacionales, en calidad de

⁹ Artículo 1227 del Código de Comercio.

¹⁰ Artículo 1233 del Código de Comercio.

¹¹ Artículo 1244 del Código de Comercio.

¹² Sentencia del 13 de agosto de 2009, exp. 16510, C.P. William Giraldo Giraldo.

fideicomitente del patrimonio autónomo, imparte instrucciones para que se realice el giro de recursos del subsidio de vivienda (de 10 hasta 30 s. m. l. m. v.) a la fiducia de preventas del proyecto inmobiliario, con la cual haya suscrito el acuerdo de separación.

Con base en la anterior claridad respecto al funcionamiento de la fiducia mercantil y la operación de esta dentro del esquema de oferta preferente, se procede a revisar lo relacionado con el gravamen a los movimientos financieros desde el punto de vista normativo y con base en los conceptos que ha expedido la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

2. Exenciones al gravamen a los movimientos financieros – G. M. F.

El gravamen a los movimientos financieros (GMF) es un tributo indirecto del orden nacional y administrado por la DIAN, aplicado a las transacciones financieras mediante las cuales se disponga de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros, así como en cuentas de depósito en el Banco de la República y los giros de cheque de gerencia.

Dentro del marco legal correspondiente a este impuesto también se contempló un régimen de exenciones tributarias contenido en el artículo 879 del Estatuto Tributario Nacional, de las cuales resultan relevantes para el caso en estudio las contenidas en los numerales 9 y 22; esta última, adicionada por el artículo 39 de la Ley 1537 de 2012.

Los mencionados numerales disponen:

“ARTICULO 879. EXENCIONES DEL GMF. Se encuentran exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros:

9. El manejo de recursos públicos que hagan las tesorerías de las entidades territoriales. [...]

22. <Numeral adicionado por el artículo 39 de la Ley 1537 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Las transacciones que se efectúen con los recursos del subsidio familiar de vivienda asignado por el Gobierno Nacional o las Cajas de Compensación Familiar, independientemente del mecanismo financiero de recepción, así como las transacciones que de estos mecanismos se realicen a los oferentes, y las transacciones que se realicen en el marco del esquema fiduciario previsto para el desarrollo de proyectos de Vivienda de Interés Social prioritario (resaltado fuera del texto)

Es importante tener presente que las exenciones tributarias deben tener soporte legal, estar expresamente contempladas en la ley y son taxativas y, por ende, de aplicación restrictiva, lo cual impide extender beneficios a sujetos o que la ley no ha mencionado, esto es, es improcedente aplicarlas por analogía. Así lo ha precisado el Consejo de Estado¹³ al señalar lo siguiente:

¹³ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 28 de agosto de 2014. Expediente 11001-03-27-000-2011-00033-00(19105). Consejera ponente Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

[...] Ahora bien, el artículo 154 de la Constitución Política, establece que las leyes que “decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales” sólo podrán ser “reformadas o dictadas por iniciativa del gobierno”. De lo anterior se deriva que las exenciones son de creación legal, expresas y taxativas y, por ende, de aplicación restrictiva, lo cual impide extender el beneficio a sujetos o hechos que la ley no ha mencionado, es decir, no es posible aplicarlas por analogía.”

Dado su carácter restrictivo, pasaremos a explicar cuándo hay lugar a acceder a las exenciones tributarias mencionadas.

2.1. Manejo de recursos públicos que hagan las tesorerías de las entidades territoriales

Como se mencionó renglones atrás, estarán exentos del gravamen a los movimientos financieros el manejo de recursos públicos que hagan las tesorerías de las entidades territoriales. Respecto a la identificación de estos recursos, el artículo 1.4.2.2.3. del Decreto 1625 de 2016, “*Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria*”, indicó:

“ARTÍCULO 1.4.2.2.3. Identificación de las cuentas por parte de las tesorerías de las entidades territoriales. Para efectos del numeral 9 del artículo 879 del Estatuto Tributario se entenderá como “manejo de recursos públicos” aquellas operaciones mediante las cuales se efectúa la ejecución del Presupuesto General Territorial en forma directa o a través de sus órganos ejecutores respectivos, salvo que se trate de recursos propios de los establecimientos públicos del orden territorial los cuales no están exentos de gravamen a los movimientos financieros y como “tesorerías de las entidades territoriales” aquellas instancias administrativas del orden territorial asimilables en cuanto a sus funciones legales a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional.

Se tiene de lo anterior, que se entenderá como manejo de recursos públicos aquellas operaciones mediante las cuales se efectúa la ejecución del presupuesto general territorial en forma directa o través de sus órganos ejecutores respectivos, excepto que se trate de recursos propios de los establecimientos públicos del orden territorial, por cuanto éstos no estarán exentos del gravamen a los movimientos financieros. De igual manera, se precisó que se entienden como tesorerías de las entidades territoriales las instancias administrativas del orden territorial, cuyas funciones sean asimilables a las realizadas por Dirección General del Tesoro Nacional, que, en el caso del Distrito, son las realizadas por la Dirección Distrital de Tesorería de esta entidad.

Adicionalmente, se otorgó la competencia a los tesoreros departamentales, municipales o distritales para la identificación ante los establecimientos de crédito

respectivos, de las cuentas corrientes o de ahorros, en las que se manejen exclusivamente recursos públicos del Presupuesto General Territorial.

En este sentido, en desarrollo de las premisas tratadas con anterioridad, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN -, mediante Concepto Unificado sobre el Gravamen a los Movimientos Financieros 1466 del 29 de diciembre de 2017, indicó:

“Se puede dar el caso que un fondo público celebre contratos con organismos no gubernamentales, empresas asociativas de trabajo o cualquier otro organismo de gestión, para la administración de los recursos y esos entes abran una cuenta bancaria -corriente o de ahorro- para el manejo de los dineros, como la exención está prevista para las operaciones que realicen las entidades ejecutoras del presupuesto nacional, se concluye que las cuentas que abran las entidades de gestión privadas para administrar recursos públicos, se encuentran sometidas al gravamen a los movimientos financieros -GMF al no ser ejecutores de presupuesto.”

[...] Por otra parte, el artículo 1.4.2.2.3. del Decreto 1625 de 2016, señala que para efectos del numeral 9º del artículo 879 del Estatuto Tributario, se entenderá como “manejo de recursos públicos”, aquellas operaciones mediante las cuales se efectúa la ejecución del presupuesto general territorial en forma directa o a través de sus órganos ejecutores respectivos, salvo que se trate de recursos propios de los establecimientos públicos, los cuales no están exentos, y como tesorerías de las entidades territoriales aquellas instancias administrativas del orden territorial asimilables en cuanto a sus funciones legales a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional.

Para el caso materia de análisis resulta necesario analizar si se ajusta a una operación mediante la cual se efectúa la ejecución del Presupuesto General de la Nación.

Lo anterior teniendo en cuenta que este despacho ha señalado que son relevantes, para efectos de la exención, las operaciones mediante las cuales se ejecute el presupuesto nacional o territorial por los órganos ejecutores.

En ese sentido, una apropiación presupuestal se ejecuta por regla general cuando se contrata, se comprometen los recursos y se ordenan los gastos, de acuerdo con el programa de gastos aprobados en la ley de presupuesto para el nivel nacional, tema explicado en la Sentencia de la Corte Constitucional C-192 de 1997, Magistrado Ponente Dr. Alejandro Martínez Caballero.

Así las cosas, la exención del gravamen a los movimientos financieros -GMF va hasta la transferencia de los recursos del sistema por parte de las entidades ejecutoras, no a los contratistas o partes ejecutoras contractuales, ya sea con ocasión de un contrato o convenio; razón por la cual, en este caso, la disposición de recursos provenientes de cuentas corrientes, de ahorro, o de depósito de las cuales sea titular la ESP y la ESE no está cubierta por la exención de este impuesto. (Resaltado fuera del texto)

Se desprende de la norma legal y del concepto anterior que, para efectos de la exención tributaria, como esta se encuentra prevista para las operaciones que realicen

las entidades ejecutoras del presupuesto nacional o territorial, las cuentas que abran las entidades de gestión privadas para administrar recursos públicos se encuentran sometidas al gravamen a los movimientos financieros –GMF, al no ser ejecutores de presupuesto nacional o territorial.

Al respecto, es importante destacar que, de conformidad con el concepto tributario expuesto, una apropiación presupuestal se ejecuta, por regla general, cuando se contrata, se comprometen los recursos y se ordenan los gastos.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a través del mencionado Concepto Unificado sobre el Gravamen a los Movimientos Financieros 1466 del 29 de diciembre de 2017, se pronunció respecto a si la constitución de una fiducia para la ejecución de los contratos de proyectos de concesión bajo la modalidad de APP, a que se refiere el artículo 24¹⁴ de la Ley 1508 de 2012, se ajusta a una operación mediante la cual se ejecuta el Presupuesto General de la Nación.

En relación con este punto, reiteró que la exención va hasta la transferencia de los recursos del sistema por parte de las entidades ejecutoras, no a los contratistas o partes ejecutoras contractuales, ya sea con ocasión de un contrato o convenio, como se expuso en renglones anteriores. En este concepto, se sostuvo lo siguiente:

“Para el caso materia de análisis, las ejecuciones de los contratos de proyectos de concesión bajo la modalidad de APP implican el desembolso de recursos públicos, que en los términos de la Ley 1508 de 2012 y el artículo 2.2.2.1.3.1 del Decreto 1082 de 2015, son erogaciones del Tesoro Nacional provenientes del Presupuesto General de la Nación, del Presupuesto de las Entidades Territoriales, entidades descentralizadas o de otros Fondos Públicos, tales como el Sistema General de Regalías.

Sobre el particular, el numeral 1.16. de la “Parte General del Contrato del contrato de concesión de cuarta generación” que celebra la Agencia Nacional de Infraestructura - ANI, cuando define los aportes que ésta hace (que hacen parte de la subcuenta “Aportes ANI” de la “Cuenta ANI”) señala:

¹⁴ **“ARTÍCULO 24. PATRIMONIO AUTÓNOMO.** Los recursos públicos y todos los recursos que se manejen en el proyecto deberán ser administrados a través de un patrimonio autónomo constituido por el contratista, integrado por todos los activos y pasivos presentes y futuros vinculados al proyecto. La entidad estatal tendrá la potestad de exigir la información que estime necesaria, la cual le deberá ser entregada directamente a la solicitante por el administrador del patrimonio autónomo, en los plazos y términos que se establezca en el contrato. Los rendimientos de recursos privados en el patrimonio autónomo pertenecen al proyecto.

PARÁGRAFO. Constituido el patrimonio autónomo, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes, la fiduciaria deberá reportar a la Unidad de Información y Análisis Financiero “UIAF” el nombre del fideicomitente, del beneficiario, el valor de los recursos administrados a través del patrimonio autónomo constituido por el contratista y la demás información que esta Unidad requiera.”

Son los montos correspondientes al perfil de aportes anuales solicitados por el Concesionario en su Oferta, expresados en Pesos constantes de la fecha que se señale en la Parte Especial (de acuerdo con lo señalado en las reglas de participación del Proceso de Selección) con respecto a los recursos del Presupuesto General de la Nación. (...)

En consecuencia, este despacho considera que la exención cobijará la disposición de los recursos en cuentas de ahorro o corriente, al igual que la realización de transacciones financieras con ocasión a la ejecución de los mismos por parte de la Agencia Nacional de Infraestructura -ANI cuando hacen parte del presupuesto y provengan de cuentas exentas marcadas, y no cuando estos recursos lleguen o estén en el patrimonio autónomo, cuyas cuentas bancarias se constituyan en desarrollo del contrato de fiducia mercantil, de conformidad con lo exigido en la Ley 1508 de 2012, razón por la cual los pagos que realice la sociedad fiduciaria a terceros con ocasión del desarrollo del contrato de fiducia, cuando dispone del anticipo, no se encuentran exentos del gravamen a los movimientos financieros -GMF.” (Resaltado fuera del texto)

Se desprende de lo expuesto, que la exención tributaria cobijará la disposición de los recursos en cuentas de ahorro o corriente, al igual que la realización de transacciones financieras cuando hagan parte de la ejecución del presupuesto y provengan de cuentas exentas marcadas, y no cuando estos recursos lleguen o estén en el patrimonio autónomo, cuyas cuentas bancarias son constituidas en desarrollo del contrato de fiducia mercantil.

Adicionalmente, es importante traer de nuevo a colación lo dispuesto en el artículo 2.2.8.8.25 del Decreto Nacional 1833 de 2016, en relación con la ejecución presupuestal que se efectúa al girar recursos a los patrimonios autónomos creados para la administración de pasivos laborales, pues en esta disposición se señaló que esta entrega de recursos al patrimonio autónomo **“constituirá ejecución de la respectiva partida presupuestal”**. En consecuencia, es claro que el giro de los recursos realizado por la Secretaría Distrital de Hábitat al patrimonio autónomo implica ejecución presupuestal de dichos recursos. .

Así las cosas, la exención a la que se refiere el numeral 9 del artículo 879 del E. T. N., va hasta la transferencia de los recursos por parte de las entidades ejecutoras del presupuesto, por lo cual, los recursos destinados al subsidio de vivienda manejados a través del patrimonio autónomo, una vez ingresan o están en el patrimonio autónomo, se encuentran sujetos al gravamen a los movimientos financieros, en la medida en que este último no es una entidad ejecutora del Presupuesto Distrital.

En tal sentido, frente a la cuenta bancaria de la cual sea titular el patrimonio autónomo es improcedente la marcación por parte de la Dirección Distrital de Tesorería, en virtud de la exención indicada en el numeral 9 del artículo 879 del Estatuto Tributario Nacional, como se precisó en este concepto, y se había hecho mención en los diversos oficios proferidos tanto por la Dirección Jurídica de la Secretaría Distrital de

Hacienda,¹⁵ como por la Dirección Distrital de Tesorería.¹⁶ Como ya se ha indicado, esta posición se ha soportado adicionalmente en los conceptos tributarios emitidos por la DIAN. Una vez aclarado el alcance de la exención tributaria contemplada en el numeral 9 del artículo 879 del Estatuto Tributario Nacional, se pasa a revisar los aspectos relacionados con la exención tributaria descrita en el numeral 22 de la misma norma.

2.2 Transacciones que se realicen con los recursos de los subsidios de vivienda

El artículo 51 de la Constitución Política establece que todos los colombianos tienen derecho a vivienda digna y que el Estado fijará las condiciones necesarias para hacer efectivo este derecho y promoverá planes de vivienda de interés social, sistemas adecuados de financiación a largo plazo y formas asociativas de ejecución de estos programas de vivienda.

Respecto al contenido de la mencionada norma, la Corte Constitucional¹⁷ ha expresado lo siguiente:

“2.5.7. El derecho a la vivienda digna. Naturaleza jurídica y contenido de este derecho.

2.5.7.1. De conformidad con lo prescrito el artículo 51 de la Carta:

“Todos los colombianos tienen derecho a vivienda digna. El Estado fijará las condiciones necesarias para hacer efectivo este derecho y promoverá planes de vivienda de interés social, sistemas adecuados de financiación a largo plazo y formas asociativas de ejecución de estos programas de vivienda.”(Negrillas y subrayas fuera del original).

La ubicación de esta norma superior en el Capítulo 2 del Título I de la Constitución, relativo a los “derechos sociales, económicos y culturales”, no deja duda acerca de la naturaleza del derecho en cuestión. En cuanto a su contenido, la misma norma constitucional prescribe que el Estado tiene ciertas obligaciones en la materia, como fijar las condiciones necesarias para hacerlo efectivo, promover planes de vivienda de interés social y sistemas adecuados de financiación a largo plazo, así como formas asociativas de ejecución de los mismos. No obstante, la jurisprudencia ha indicado que estas obligaciones a cargo del Estado, expresamente señaladas por el artículo 51 superior, no agotan el contenido del derecho.”

¹⁵

¹⁶ Oficio 2016EE117484 del 28 de julio de 2016; Oficio 2018EE66126 del 26 de abril de 2018; Oficio 2019EE73241 del 12 de abril de 2019; Oficio 2020EE3858 del 11 de marzo de 2020

¹⁷ Corte Constitucional. Sentencia C – 444 del 08 de junio de 2009. Magistrado Ponente Jorge Ignacio Pretelt Chaljub

Del aparte parcialmente transcrito se desprende que el Estado tiene la obligación de fijar las condiciones necesarias para hacer efectivo el derecho a la vivienda digna, tales como, promover planes de vivienda de interés social y sistemas adecuados de financiación a largo plazo, así como formas asociativas de ejecución de los mismos.

Una de las maneras de hacer efectivo el derecho a la vivienda digna es mediante el ofrecimiento de soluciones de vivienda, entendidas, de acuerdo al artículo 5 de la Ley 3 de 1991,¹⁸ como el conjunto de operaciones que permiten a un hogar disponer de habitación en condiciones sanitarias satisfactorias de espacio, servicios públicos y calidad de estructura, o iniciar el proceso para obtenerlas en el futuro.

Por su parte, el artículo 6 de la misma norma precisa que se establece el Subsidio Familiar de Vivienda como un aporte estatal en dinero o en especie, otorgado por una sola vez al beneficiario, con el objeto de facilitarle una solución de vivienda de interés social, sin cargo de restitución siempre que el beneficiario cumpla con las condiciones que establece esta ley.

Ahora bien, el Decreto 1168 de 1996,¹⁹ que reglamentó parcialmente la Ley 3 de 1991, dispone que *[...] los subsidios para vivienda de interés social que los municipios decidan otorgar en forma complementaria a la Ley 3 de 1991, podrán ser en dinero o en especie, según lo determinen las autoridades municipales competentes. [...]*

Por su parte, la Ley 388 de 1997,²⁰ modificatoria de la Ley 9 de 1989 y la Ley 3 de 1991, determina que son otorgantes del subsidio familiar de vivienda, entre otros, *"[...] las instituciones públicas constituidas en las entidades territoriales y sus institutos descentralizados establecidos conforme a la ley y cuyo objetivo sea el apoyo a la vivienda de interés social en todas sus formas, tanto para las zonas rurales como urbanas.*

Por su parte, el artículo 2.1.1.1.1.2. del Decreto Nacional 1077 de 2015, "Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Vivienda, Ciudad y Territorio" sobre definiciones y alcances, define el subsidio familiar de vivienda así:

[...] 2.3. Subsidio Familiar de Vivienda. El Subsidio Familiar de Vivienda de que trata esta sección es un aporte estatal en dinero entregado por la entidad otorgante del mismo, que se otorga por una sola vez al beneficiario, sin cargo de restitución, que constituye un complemento del ahorro y/o los recursos que le permitan acceder a una

¹⁸ Por la cual se crea el Sistema Nacional de Vivienda de Interés Social, se establece el subsidio familiar de vivienda, se reforma el Instituto de Crédito Territorial, ICT, y se dictan otras disposiciones.

¹⁹ Por el cual se reglamentan parcialmente la Ley 3a de 1991 y la Ley 60 de 1993, en materia de subsidios municipales para vivienda de interés social

²⁰ Por la cual se modifica la Ley 9ª de 1989, y la Ley 3ª de 1991 y se dictan otras disposiciones.

solución de vivienda de interés social y que puede ser cofinanciado con recursos provenientes de entidades territoriales. (Resaltado fuera del texto)

Respecto al objetivo de los subsidios de vivienda, la Corte Constitucional²¹ ha indicado lo siguiente:

“Al ocuparse del régimen general de los subsidios de vivienda, la Corte ha reiterado en varias ocasiones que se trata de una herramienta *“con que cuenta el Estado, para lograr que los ciudadanos, con escasos recursos económicos, puedan acceder a una vivienda en condiciones dignas, dando así aplicación al derecho consagrado constitucionalmente en el artículo 51”*, y que *“es un aporte estatal que se entrega por una sola vez al beneficiario, el cual puede estar representado en especie o en dinero, y está dirigido a que personas con escasos recursos económicos puedan acceder a una vivienda o a mejorar la que ya tiene”*²² ²³.

Resulta oportuno recordar que esta Corte ha indicado que *“El subsidio familiar de vivienda (SFV) pretende que los colombianos más necesitados puedan adquirir una solución de vivienda, por lo cual se han creado los mecanismos administrativos necesarios para que las personas que lo soliciten, en condiciones estrictas de igualdad, tengan las mismas oportunidades para recibirlo”*²⁴.

De lo expuesto, para la Corte el subsidio de vivienda se encamina a apoyar a personas de *“escasos recursos económicos”*, a los *“hogares de bajos recursos”* y, en general, a la *“población [económicamente] más pobre”*²⁵.

Se desprende de lo anterior que el subsidio familiar de vivienda es una herramienta con la que cuenta el Estado para lograr que los ciudadanos, con escasos recursos económicos, puedan acceder a una vivienda en condiciones dignas, dando así aplicación al derecho consagrado constitucionalmente en el artículo 51.

Dicho subsidio está constituido por el aporte estatal que se entrega por una sola vez al beneficiario, puede estar representado en especie o en dinero, y está dirigido a que personas con escasos recursos económicos puedan acceder a una vivienda o a mejorar la que ya tienen, además constituye un complemento del ahorro y/o los recursos que le permitan acceder a una solución de vivienda de interés social y que puede ser cofinanciado con recursos proveniente de entidades territoriales.

²¹ Corte Constitucional. Sentencia T – 526 del 27 de septiembre de 2016. Magistrado ponente Jorge Iván Palacio Palacio

²² Véase, entre otras, la sentencia T-140 de 2015.

²³ Sentencia T-140 de 2015.

²⁴ Sentencia T-291 de 2004.

²⁵ Sentencia T-311 de 2016.

Ahora bien, cofinanciado,²⁶ bajo el contexto anterior, significa que el gobierno nacional como las entidades territoriales financian para la adquisición de una solución de vivienda de interés social.

La competencia precedente se encuentra en armonía con lo señalado en los numerales 76.2.1. y 76.2.2 del artículo 76 de la Ley 715 de 2001²⁷ respecto a la habilitación dada a los municipios por cuantos estos deben [...] [p]articipar en el Sistema Nacional de Vivienda de Interés Social y [p]romover y apoyar programas o proyectos de vivienda de interés social, otorgando subsidios para dicho objeto, de conformidad con los criterios de focalización nacionales, si existe disponibilidad de recursos para ello.

En cuanto a qué se entiende por viviendas de interés social, el artículo 91 de la Ley 388 de 1997, dispone:

“ARTICULO 91. Se entiende por viviendas de interés social aquellas que se desarrollen para garantizar el derecho a la vivienda de los hogares de menores ingresos. En cada Plan Nacional de Desarrollo el Gobierno Nacional establecerá el tipo y precio máximo de las soluciones destinadas a estos hogares teniendo en cuenta, entre otros aspectos, las características del déficit habitacional, las posibilidades de acceso al crédito de los hogares, las condiciones de la oferta, el monto de recursos de crédito disponibles por parte del sector financiero y la suma de fondos del Estado destinados a los programas de vivienda.

En todo caso, los recursos en dinero o en especie que destine el Gobierno Nacional, en desarrollo de obligaciones legales, para promover la vivienda de interés social se dirigirá prioritariamente a atender la población más pobre del país, de acuerdo con los indicadores de necesidades básicas insatisfechas y los resultados de los estudios de ingresos y gastos.”

El artículo 85 de la Ley 1955 de 2019, “Plan Nacional de Desarrollo 2018- 2022”, precisa que, de conformidad con lo previsto en el artículo 91 de la Ley 388 de 1997, la vivienda de interés social es aquella que se desarrolla para garantizar el derecho a la vivienda de los hogares de menores ingresos, que cumple con los estándares de calidad en diseño urbanístico, arquitectónico y de construcción sostenible y cuyo valor no exceda de 135 salarios mínimos mensuales legales vigentes, excepto en las grandes aglomeraciones urbanas donde no podrá superar la suma de 150 salarios mínimos mensuales legales vigentes y en programas y/o proyectos de renovación urbana en las cuales podrá tener un precio de hasta 175 salarios mínimos mensuales

²⁶ cofinanciar

1. tr. Dicho de dos o más personas o entidades: Financiar una actividad conjuntamente. <https://dle.rae.es/cofinanciar>
- 2.

²⁷ Por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 (Acto Legislativo 01 de 2001) de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros

legales vigentes. Aunado a ello se estableció que el valor máximo de la Vivienda de Interés Prioritario será de 90 salarios mínimos mensuales legales vigentes, excepto en renovación urbana donde podrá ser de 110 salarios mínimos mensuales legales vigentes.

A tono con lo precedente, en el Plan de Desarrollo Distrital, Acuerdo Distrital 761 de 2020, dentro de su estructura se destacó como logro aumentar el acceso a vivienda digna, para lo cual, se busca facilitar la adquisición y acceso a la vivienda para favorecer a los hogares con menores ingresos de la población, razón por la cual, en el artículo 77 del acuerdo en mención, dispone "Manual de Oferta de Vivienda de Interés Social e Interés Prioritario, según el cual, la Secretaría Distrital del Hábitat diseñará el procedimiento y reglamentación para que previo a la enajenación de vivienda de Interés Prioritario o de Interés Social, se otorgue a esta entidad la primera opción de separar las unidades habitacionales con destino a los hogares priorizados que cumplan con los requisitos para la asignación de subsidios y que cuenten con cierre financiero.

Mediante el Decreto 213 de 2020, fueron establecidos los lineamientos para la adopción y operación del Manual de Oferta de Vivienda de Interés Social e Interés Prioritario al que hace referencia el artículo 77 del Acuerdo Distrital 761 de 2020.

En la justificación para la expedición del mencionado decreto se indicó lo siguiente:

“Teniendo en cuenta los resultados del análisis técnico, es imprescindible que la administración distrital diseñe e implemente diversos mecanismos que faciliten a la población más vulnerable el acceso a una vivienda digna. Por ello, en cumplimiento de sus funciones, establecidas en el artículo 3º del Decreto Distrital 121 de 2008, la Secretaría Distrital del Hábitat diseñará y expedirá un Manual de Oferta de Vivienda de Interés Social e Interés Prioritario sobre la materia, teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

1. El mercado de vivienda social en Bogotá genera restricciones que limitan el acceso de los hogares de menores ingresos a una solución de vivienda digna, tanto desde el lado de la oferta como de la demanda.

2. Con respecto a la demanda, existen limitantes asociadas a la insuficiencia e informalidad en los ingresos, la poca bancarización y la limitada capacidad de ahorro, restringiendo las posibilidades que tienen los hogares de menores ingresos de adquirir una solución de vivienda digna y sesgando su acceso a viviendas de interés prioritario o viviendas de interés social con un precio máximo de 120 SMLMV.

3. Otro de los aspectos relevantes del mercado de vivienda social es que además de su escasa producción, la provisión de vivienda per se no es un mecanismo suficiente para garantizar el acceso a la vivienda a los hogares de menores ingresos, toda vez que este tipo de vivienda se encuentra regulada exclusivamente por su precio de venta, de tal manera que se generan potenciales distorsiones, ya que puede ser adquirida por hogares que no se encuentran en condición de vulnerabilidad y realizan la compra con

fines de inversión. Bajo este escenario, los hogares de menores ingresos no pueden competir por las viviendas de bajo costo en condiciones de libre mercado, razón por la cual se requiere un instrumento de política pública que permita focalizar la oferta existente.

4. Aun cuando las políticas habitacionales actuales de subsidios a la demanda e incentivos a la oferta son necesarias para reducir el déficit habitacional cuantitativo, no resultan suficientes para generar un acceso efectivo a la vivienda por parte de los hogares vulnerables”

En lo relacionado con los hogares beneficiados y en qué consiste la primera opción de separación preferente, los artículos 2 y 6 del Decreto Distrital 213 de 2020 señalan lo siguiente:

“Artículo 2°.- Opción de separación preferente. La Secretaria Distrital del Hábitat ejercerá la primera opción de separación de unidades de vivienda de interés prioritario y de interés social que se produzcan y se comercialicen en el perímetro urbano de la ciudad de Bogotá D. C.

Parágrafo: *La separación preferente aplicará hasta el 50% de las unidades de vivienda de interés prioritario - VIP y hasta el 30% de las unidades de vivienda de interés social - VIS, de los proyectos que desarrollen estos tipos de vivienda.*

[...]

Artículo 6°- Hogares beneficiarios. Las unidades de vivienda que se separen se asignarán a hogares vulnerables, con enfoque diferencial y poblacional, con ingresos familiares de hasta 2 salarios mínimos mensuales legales vigentes, que cumplan con los requisitos para acceder al subsidio distrital y que cuenten con el cierre financiero para adquirir la vivienda, de conformidad con el reglamento establecido por la Secretaria Distrital del Hábitat.”

Todo el recuento efectuado para señalar que la opción de separación preferente permite el acceso al subsidio distrital de vivienda por parte de los hogares vulnerables, con enfoque diferencial y poblacional, con ingresos familiares de hasta 2 salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Esto además quiere decir que la misionalidad y objetivos perseguidos por la Secretaría Distrital de Hábitat, en virtud del Decreto Distrital 213 de 2020, encaja dentro de los conceptos regulados en el artículo 36 de la Ley 388 de 1997. Lo cual, además, se encuentra acorde con lo afirmado por el Consejo de Estado en la sentencia de Unificación SUJ 4 006²⁸ sobre la interpretación de la expresión autorización específica del artículo 74 de la Ley 388 de 1997, en la cual se dijo:

²⁸Consejo de Estado, Sentencia de Unificación, Expediente No. 25000-23-37-000-2012-00375-02(23540)2020CE-SUJ-4-006 de 3 de diciembre de 2020, C.P. Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez.

“Igualmente, las entidades municipales, distritales y las áreas metropolitanas podrán participar en la ejecución de proyectos de urbanización y programas de vivienda de interés social, mediante la celebración, entre otros, de contratos de fiducia con sujeción a las reglas generales y del derecho comercial.”

Así, el Distrito Capital, en ejercicio de sus competencias, está facultado para promover y apoyar programas o proyectos de vivienda de interés social, mediante el otorgamiento de subsidios para dicho objeto, de conformidad con los criterios de focalización nacionales.

En ese sentido, el subsidio de vivienda distrital que se pretende otorgar para la adquisición de vivienda, a la población vulnerable, aunque es otorgado por el Distrito Capital, va dirigido al mismo propósito del otorgado por el Gobierno Nacional, al punto que es complementario de este. Lo cual, además, va en armonía con el propósito constitucional indicado en el artículo 51, dirigido promover, entre otros, planes de vivienda de interés social con el fin último de proporcionar soluciones de vivienda.

Con la claridad anterior, se pasa a estudiar la exención al gravamen a los movimientos financieros contenida en el numeral 22 del artículo 879 del Estatuto Tributario, la cual fue adicionada por el artículo 39 de la Ley 1537 de 2012, “Por la cual se dictan normas tendientes a facilitar y promover el desarrollo urbano y el acceso a la vivienda y se dictan otras disposiciones”.

Es pertinente señalar que el objeto de la citada ley es el siguiente:

“ARTÍCULO 1o. OBJETO DE LA LEY. *La presente ley tiene como objeto señalar las competencias, responsabilidades y funciones de las entidades del orden nacional y territorial, y la confluencia del sector privado en el desarrollo de los proyectos de Vivienda de Interés Social y proyectos de Vivienda de Interés Prioritario destinados a las familias de menores recursos, la promoción del desarrollo territorial, así como incentivar el sistema especializado de financiación de vivienda.*

La presente ley tiene los siguientes objetivos:

- a) Establecer y regular los instrumentos y apoyos para que las familias de menores recursos puedan disfrutar de vivienda digna.*
- b) Definir funciones y responsabilidades a cargo de las entidades del orden nacional y territorial.*
- c) Establecer herramientas para la coordinación de recursos y funciones de la Nación y las entidades territoriales.*
- d) Definir los lineamientos para la confluencia del sector privado en el desarrollo de los proyectos de Vivienda de Interés Social y Vivienda de Interés Prioritario.*
- e) Establecer mecanismos que faciliten la financiación de vivienda.*
- f) Establecer instrumentos para la planeación, promoción y financiamiento del desarrollo territorial, la renovación urbana y la provisión de servicios de agua potable y saneamiento básico.*

g) Incorporar exenciones para los negocios jurídicos que involucren la Vivienda de Interés Prioritario.” (Resaltado fuera del texto)

Se destaca que de los varios objetivos traídos por la ley, entre otros, se encuentra el de definir funciones y responsabilidades a cargo de las entidades del orden nacional y territorial, así como incorporar exenciones para los negocios jurídicos que involucren la vivienda de interés prioritario.

En cumplimiento del último objetivo, fue adicionado el numeral 22 al artículo 879 del Estatuto Tributario, en el Capítulo VI de la Ley 1537 de 2012, denominado “Estímulos y exenciones para vivienda.”

“**ARTÍCULO 39.** Adiciónese un numeral al artículo 879 del Estatuto Tributario, así:

22. Las transacciones que se efectúen con los recursos del subsidio familiar de vivienda asignado por el Gobierno Nacional o las Cajas de Compensación Familiar, independientemente del mecanismo financiero de recepción, así como las transacciones que de estos mecanismos se realicen a los oferentes, y las transacciones que se realicen en el marco del esquema fiduciario previsto para el desarrollo de proyectos de Vivienda de Interés Social prioritario.” (Resaltado fuera del texto)

De conformidad con lo establecido en la norma anterior, se encuentran establecidas 3 hipótesis diferentes para la exención tributaria:

i) las transacciones que se efectúen con los recursos del subsidio familiar de vivienda asignado por el Gobierno Nacional o las Cajas de Compensación Familiar, independientemente del mecanismo financiero de recepción;

ii) las transacciones que de estos mecanismos se realicen a los oferentes

y iii) las transacciones que se realicen en el marco del esquema fiduciario previsto para el desarrollo de proyectos de Vivienda de Interés Social prioritario.

Respecto a esta exención tributaria, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en Concepto Unificado 1466 del 29 de diciembre de 2017, distingue las tres hipótesis que se han mencionado:

“8.30. DESCRIPTOR: Exenciones Transacciones recursos del subsidio familiar de vivienda Las transacciones que se efectúen con los recursos del subsidio familiar de vivienda asignado por el Gobierno nacional o las Cajas de Compensación Familiar, independientemente del mecanismo financiero de recepción, así como las transacciones que de estos mecanismos se realicen a los oferentes, y las transacciones que se realicen en el marco del esquema fiduciario previsto para el desarrollo de proyectos de Vivienda de Interés Social prioritario, se encuentran exentas del gravamen a los movimientos financieros -GMF.”

En el informe de ponencia para primer debate al Proyecto de Ley 223 de 2012 Cámara, 236 de 2012 Senado en comisiones séptimas conjuntas, que después se convirtiera en la Ley 1537 de 2012, se enfatiza en el objetivo de aliviar la carga tributaria del Gravamen a los Movimientos Financieros, en relación con el subsidio familiar de vivienda. :

“Con la modificación del artículo 879 del Estatuto Tributario se pretende aliviar la carga a que se encuentran sujetos los diferentes actores que intervienen en la materialización del subsidio familiar de vivienda entregado a los beneficiarios, garantizando así el derecho a la vivienda digna e incentivado la construcción de vivienda de interés social. Las personas de escasos recursos ven disminuidos los valores de los subsidios familiares de vivienda en cada una de las transacciones financieras que se realizan para la materialización y consolidación de su solución de vivienda, teniendo que asumir dichas disminuciones.”

Se observa que la norma busca aliviar la carga a que se encuentran sujetos los diferentes actores que intervienen en la materialización del subsidio familiar de vivienda entregado a los beneficiarios, por cuanto estos ven disminuidos los valores de los subsidios en cada una de las transacciones financieras que se realizan para materializar y consolidar su solución de vivienda.

En el presente caso se tiene que las transacciones que con el subsidio de vivienda se realicen dentro del esquema fiduciario previsto para el desarrollo de proyectos de Vivienda de Interés Social y de Vivienda de Interés Social prioritario, se encuentran exentas del gravamen a los movimientos financieros -GMF.

Dicha prescripción normativa se explica además, en la aplicación del principio de equidad tributaria²⁹ que constituye una manifestación específica del principio de igualdad en el campo impositivo, pues desarrolla este principio constitucional que las transacciones a realizar con los recursos del subsidio familiar de vivienda asignado por el Distrito Capital, por el Gobierno Nacional o las Cajas de Compensación Familiar estén exentas, en la medida en que tanto la Nación como Distrito y las Cajas de Compensación Familiar persiguen el mismo propósito, esto es, brindar soluciones de vivienda a la población vulnerable.

Aunado a lo anterior, el esquema de oferta preferente para otorgar soluciones de vivienda por parte de la Secretaría Distrital de Hábitat será manejado a través de una fiducia mercantil y dado que la exención tributaria opera para las transacciones que se realicen en el marco del esquema fiduciario previsto para el desarrollo de proyectos de Vivienda de Interés Social prioritario, el tercer supuesto de la exención contenida

²⁹ El principio de equidad tributaria constituye una manifestación específica del principio de igualdad en el campo impositivo. El principio de igualdad parte de las condiciones concretas de cada uno de los grupos que se comparan y de las razones por las cuales se consideran discriminatorias las diferencias que se derivan para cada uno de ellos con ocasión de la disposición demandada en nulidad. Consejo de Estado. Sentencia del 11 de julio de 2013. Expediente 44001-23-31-000-2004-00331-02(18773). Consejera ponente Carmen Teresa Ortiz De Rodríguez (E).

en el numeral 22 del artículo 879 del Estatuto Tributario, resulta aplicable al caso consultado por la Secretaría Distrital de Hábitat.

Como argumento adicional, dicha norma, como se indicó en el aparte de la exposición de motivos de la Ley 1537 de 2012, busca que las personas de escasos recursos no vean disminuidos los valores de los subsidios familiares de vivienda en cada una de las transacciones financieras que se realizan para la materialización y consolidación de su solución de vivienda.

Así, en aplicación del principio del efecto útil de las normas jurídicas,³⁰ que han reconocido la jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, se ha de preferir, entre las diversas interpretaciones de la disposición aplicable al caso, aquella que produzca efectos sobre aquella que no los produzca.

En la situación bajo estudio, el efecto útil del artículo 39 de la Ley 1537 de 2012, consiste justamente en distinguir las tres hipótesis que se han mencionado, esto es, reconocer la aplicación de la exención tributaria al gravamen a los movimientos financieros a las transacciones a realizar dentro de la fiducia mercantil a constituir para el desarrollo del esquema de oferta preferente con los recursos del subsidio de vivienda familiar a otorgar por las distintas entidades, incluido el Distrito Capital.

No se puede perder de vista que de gravar con GMF cada transacción a realizar dentro del esquema de oferta preferente implicaría la disminución de los valores de los subsidios distritales otorgados a los hogares de escasos recursos, lo cual impacta en la materialización de las soluciones de vivienda.

Una interpretación contraria implicaría ir en contra del propósito del Plan de Desarrollo Distrital, Acuerdo Distrital 761 de 2020, el cual, dentro de su estructura, destacó como logro aumentar el acceso a vivienda digna, para lo cual, se busca facilitar la adquisición y acceso a la vivienda para favorecer a los hogares con menores ingresos de la población.

CONCLUSIONES:

La Dirección Jurídica de la Secretaría Distrital de Hacienda reitera el criterio expuesto en diversos conceptos anteriores, en donde se señaló que no es viable jurídicamente

³⁰ La fundamentación legal de la interpretación del Consejo de Estado (como elemento de la razonabilidad) se encuentra además respaldada por el uso de un criterio hermenéutico de especial importancia: el principio del efecto útil de las disposiciones jurídicas. Según este principio, en caso de perplejidades hermenéuticas, el operador jurídico debe preferir, entre las diversas interpretaciones de las disposiciones aplicables al caso, aquella que produzca efectos, sobre aquella que no, o sobre aquella que sea superflua o irrazonable. Este criterio hermenéutico encuentra indudables puntos de contacto con diversos principios constitucionales. Así por ejemplo, cuando se aplica a la interpretación de disposiciones constitucionales, es un desarrollo de los principios de supremacía y del carácter normativo de la Constitución; cuando se aplica a la interpretación de disposiciones legales, permite concretar la voluntad del legislador y, en consecuencia, salvaguardar el principio democrático. Corte Constitucional. Sentencia C – 569 del 08 de junio de 2004. Magistrado ponente (E) Rodrigo Uprimny Yepes.

aplicar la exención tributaria al GMF dispuesta en el numeral 9 del artículo 879 del ETN, a una cuenta bancaria, cuyo titular sea un patrimonio autónomo.

Lo anterior, en atención a que la exención mencionada en el citado numeral 9 del artículo 879 del Estatuto Tributario solo comprende la transferencia de los recursos por parte de las entidades ejecutoras del presupuesto al patrimonio autónomo. En consecuencia, una vez los recursos ingresan o están en el patrimonio autónomo, o se efectúen pagos a terceros, se encuentran sujetos al gravamen a los movimientos financieros, por cuanto pasan a ser ejecutados, valga la redundancia, por una entidad que no es ejecutora del presupuesto. Esta conclusión se soporta en el citado numeral 9 del artículo 979 del E. T. N. y en los conceptos de la DIAN que se han citado.

Por otro lado, en lo que respecta a la exención contemplada en el numeral 22 del artículo 879 del Estatuto Tributario Nacional, resulta aplicable por el tercer supuesto establecido por la norma, dado que las transacciones a realizar dentro del esquema de oferta preferente se harán en el marco del esquema fiduciario previsto para el desarrollo de proyectos de Vivienda de Interés Social prioritario.

En procura de impulsar la política de mejoramiento continuo en el procedimiento de Asesoría Jurídica de la Secretaría Distrital de Hacienda, solicito verifique si el concepto emitido contribuyó a resolver de fondo el problema jurídico planteado. De no ser así, por favor informe de manera inmediata a la Dirección Jurídica.

Cordialmente,

LEONARDO ARTURO PAZOS GALINDO

Director Jurídico

lpazos@shd.gov.co

Revisó: Manuel Ávila Olarte
Proyectó: Carol Murillo Herrera