

Bogotá, D. C.

Doctora
PAULA JOHANNA RUIZ QUINTANA
Directora Distrital de Doctrina y Asuntos Normativos
Secretaría Jurídica Distrital
pjruiq@secretariajuridica.gov.co
Carrera 8 No 10-65
Ciudad



CONCEPTO

Referencia	2021ER010028O1
Descriptor general	Tesorería –
Descriptores especiales	Gravamen a los Movimientos Financieros. Marcación de cuentas bancarias para efectos de la exención tributaria. Traslado y retiro de cesantías.
Problema jurídico	¿Es procedente dar aplicación a la exención contenida en el numeral 9 del artículo 879 del Estatuto Tributario, al manejo financiero de los recursos públicos dispuestos para el pago del pasivo laboral en cesantías a través del patrimonio autónomo?
Fuentes formales	Numerales 9 y 31 del artículo 879 del Estatuto Tributario Nacional, Ley 2010 de 2019. Decreto 101 de 2004, Decreto 1625 de 2016, Decreto 1833 de 2016 Concepto Unificado – D. I. A. N. 1466 del 29 de diciembre de 2017, Oficio 331445 del 16 de abril de 2020.

IDENTIFICACIÓN DE LA CONSULTA

La Secretaría Jurídica Distrital solicita concepto jurídico respecto de la petición del Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones del Distrito Capital, en adelante FONCEP, relacionada con la aplicación de la exención del gravamen a los movimientos financieros, en adelante, GMF, descrita en el numeral 9 del artículo 879 del Estatuto Tributario Nacional, al manejo financiero de los recursos públicos dispuestos para el pago del pasivo laboral en cesantías a través del patrimonio autónomo.

Lo anterior debido a que en pronunciamientos emitidos por la Secretaría Distrital de Hacienda en los años 2016, 2018, 2019 y 2020 fue indicada la improcedencia de la exención respecto de los mencionados recursos; situación que, en principio, generaría una diferencia conceptual respecto de FONCEP.

ANTECEDENTES

El Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones del Distrito Capital – FONCEP es un establecimiento público que, entre otras funciones, reconoce y paga las cesantías de los servidores públicos del Distrito Capital con régimen de retroactividad, en desarrollo de las competencias asignadas por el artículo 65 del Acuerdo Distrital 257 de 2006.

Para el caso del FONCEP, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 9 del artículo 879 del Estatuto Tributario Nacional y en el artículo 1.4.2.2.3 del Decreto Nacional 1625 de 2016, hay lugar a que se marquen como exentas de GMF las cuentas bancarias del patrimonio autónomo desde las que se trasladan los recursos para el pago de cesantías, a esta misma entidad. Por lo anterior, elevó solicitudes a la Dirección Distrital de Tesorería con el fin de que se pronunciara frente a la marcación de las citadas cuentas, a lo cual, dicha Dirección respondió a través de los siguientes oficios:

1. Oficio 2016EE117484 del 28 de julio de 2016, en donde la Dirección Distrital de Tesorería señaló lo siguiente:

“No es procedente identificar las cuentas bancarias destinadas al pago de las cesantías de los empleados del Distrito de los empleados del Distrito Capital abiertas en el Banco GNB Sudameris a nombre de PAP FIDUPREVISORA SA FONCEP CESANTIAS NIT. 830053105, como exentas al GMF.”

A dicho oficio fue adjuntado el Concepto 2016IE15028O1 del 22 de julio de 2016, emitido por la Dirección Jurídica de la Secretaria Distrital de Hacienda, en el que concluyó que era improcedente identificar como exentas de GMF a las cuentas bancarias destinadas al pago de las cesantías de los empleados del Distrito Capital, abiertas en el Banco GNB Sudameris a nombre de PAP FIDUPREVISORA S.A. FONCEP CESANTIAS, por cuanto las únicas cuentas que puede identificar la Dirección Distrital de Tesorería como exentas, son aquellas de las cuales es titular la entidad territorial o entidades ejecutoras.

En este oficio igualmente se sugirió evaluar con el FONCEP los mecanismos y condiciones requeridas para que el giro de los recursos de cesantías a los beneficiarios se realice directamente desde la Dirección Distrital de Tesorería.

2. Posteriormente, el 28 de marzo de 2018, FONCEP, luego de detallar el origen de los recursos, así como exponer el impacto en el presupuesto distrital, reiteró a la Dirección Distrital de Tesorería la solicitud de marcación de la cuenta abierta por FIDUPREVISORA, a nombre del patrimonio autónomo de cesantías que está generando el GMF. A esta solicitud, la Dirección Distrital de Tesorería mediante

Oficio 2018EE66126 del 26 de abril del mismo año, reiteró la improcedencia de identificar las cuentas bancarias de titularidad de la Fiduprevisora – Patrimonio Autónomo Cesantías 2017 como exentas del GMF, de conformidad con el concepto jurídico de 22/07/2016 y enfatizando en el hecho de que Foncep no había justificado ninguna situación diferente a aquella expuesta en el año 2016 que, permitiese realizar otro análisis.

3. El 12 de abril de 2019, mediante Oficio 2019EE73241, la Dirección Distrital de Tesorería respondió a FONCEP respecto a la sugerencia hecha por la Dirección Jurídica de la SHD, relacionada con la viabilidad de que el giro de las cesantías lo hiciera directamente la DDT, en los siguientes términos: [...] *examinada la normatividad superior analizada en este oficio, consideramos que la Dirección Distrital de Tesorería de la Secretaría Distrital de Hacienda carece de la competencia y funciones para asumir los giros de la cesantías distritales, función que por normas superiores corresponde cumplir directamente el FONCEP.*
4. El 28 de febrero de 2020, con ocasión de la expedición de la Ley 2010 de 2019¹, que adicionó el artículo 879 del Estatuto Tributario con la exención 31 relacionada con que los traslados y retiros totales o parciales de auxilio de cesantías y los intereses sobre cesantías realizados mediante abono en cuenta de ahorro, efectivo y/o cheque de gerencia estarán exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros, FONCEP solicitó a la Dirección Distrital de Tesorería, reconsiderar si con la nueva exención, habría lugar a la marcación de la cuenta de ahorros 309037430 del BBVA cuyo titular es el Patrimonio Autónomo de Cesantías.

En respuesta a la solicitud, a través del Oficio 2020EE3858 del 11 de marzo de 2020, se dijo que mediante Oficio DDT 2018EE66126, se había comunicado la improcedencia de la marcación de la cuenta, para efectos de la exención tributaria. De igual forma, mencionó que esta dirección emitió el Concepto Jurídico 20161E15028 del 22 de julio de 2016, en cual se concluyó que por haberse girado los recursos distritales a un patrimonio autónomo con ejecución presupuestal y con transferencia de dominio, era improcedente identificar las cuentas bancarias de titularidad de Fiduprevisora – Patrimonio Autónomo Cesantías 2017, como exentas del gravamen a los movimientos financieros – GMF. Adicionalmente, se expuso que dicho pronunciamiento jurídico no se ha modificado, puesto que tampoco ha cambiado el texto de la norma en cuyo análisis se sustentó, esto es, el numeral 9 del artículo 879 del E. T.

¹ “Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones.”

Sumado a lo anterior, se expuso que en el texto de la norma invocada (numeral 31 del artículo 879 del Estatuto Tributario) no se encontraba una autorización impartida a los tesoreros de las entidades territoriales para identificar como exentas las cuentas destinadas a los movimientos de recursos requeridos para el posterior pago de cesantías; razón por la cual, la Dirección Distrital de Tesorería no podía asumir una competencia que no le había sido asignada.

5. De igual manera, FONCEP preguntó a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, si en virtud del numeral 31 del artículo 879 del Estatuto Tributario Nacional, quedan exentos del gravamen a los movimientos financieros aquellos traslados de recursos públicos que necesariamente se realizan desde el patrimonio autónomo que respalda la reserva del Distrito Capital para el pago de cesantías de los servidores públicos con régimen de retroactividad, dispuesto por el FONCEP, hacia la cuenta bancaria cuyo titular es igualmente el FONCEP, traslados que son indispensables para proceder al pago final del auxilio de cesantía a los servidores públicos distritales.

Esta consulta fue resuelta mediante Oficio DIAN 331445 del 16 de abril de 2020, en el cual se dijo que:

“de esta manera, siempre que sean (i) traslados y retiros totales o parciales del auxilio de Cesantías y los intereses sobre cesantías (ii) que se realicen mediante abono en cuenta de ahorro, efectivo y/o cheque de gerencia dichos traslados y retiros totales o parciales están exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros.

Por lo tanto, si los traslados que se realizan desde un patrimonio autónomo hacia una cuenta bancaria cumplen los anteriores requisitos, estos estarán exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros, de conformidad con el numeral 31 del artículo 879 Estatuto Tributario. Nótese que ésta exención exige que los traslados y retiros de dichos conceptos se realicen mediante el abono en cuenta de ahorro, efectivo y/o cheque de gerencia.”

Con sustento en el recuento precedente, para FONCEP la exención consagrada en el numeral 31 del artículo 879 del E.T. no aplica a los traslados que FIDUPREVISORA hace de la cuenta de ahorros del Patrimonio Autónomo de Cesantías a la cuenta de ahorros del FONCEP porque los mismos no constituyen retiros totales o parciales del auxilio de cesantías y sus intereses.

Aclara FONCEP que en auditoria de desempeño PAD 2020 - Código 87, la Contraloría Distrital determinó un hallazgo administrativo con incidencia fiscal y presunta incidencia disciplinaria por falta de gestión jurídica y tributaria, frente al pago del Gravamen a los Movimientos Financieros, por valor de \$287.703.111, generado en el

Patrimonio Autónomo como consecuencia del traslado de recursos para el pago de cesantías entre FIDUPREVISORA y FONCEP.

En opinión de los servidores públicos investigadores de la Contraloría Distrital, FONCEP no dio aplicabilidad a las normas precitadas en el Estatuto Tributario y en la Ley 2010 de 2019, para la aplicación del Gravamen Movimientos Financieros que taxativamente señalan que los traslados y retiros de cesantías e intereses sobre estas que se realicen mediante abono en cuenta de ahorro estará exento del GMF.

Luego de transcribir los numerales 3² y 9³ del artículo 879 del Estatuto Tributario, relacionados con exenciones al GMF aplicables al manejo de recursos públicos que hagan la Dirección del Tesoro Nacional y las Tesorerías de las entidades territoriales, respectivamente, la Contraloría concluyó que los recursos recaudados y administrados por la fiducia a través del patrimonio público son recursos del Distrito Capital.

Esto, en atención a que, estos recursos fueron entregados a FONCEP para su administración, como recursos no propios y que por ende se encuentran exentos del GMF, según lo previsto en el numeral 9 del artículo 879 del Estatuto Tributario y el Artículo 1.4.2.2.3. del Decreto 1625 de 2016.

Por lo expuesto, y al evidenciar una diferencia conceptual entre la Dirección Distrital de Tesorería de la Secretaría Distrital de Hacienda y FONCEP, la Dirección Distrital de Doctrina y Asuntos Normativos remite a esta Dirección Jurídica la solicitud de FONCEP, con el objeto que se emita un concepto jurídico sobre la aplicación del numeral 9 del artículo 879 del Estatuto Tributario Nacional.

CONSIDERACIONES

En primera medida se precisa que la Dirección Jurídica de la Secretaría Distrital de Hacienda cuando se ha referido al GMF, por ser un tributo del orden nacional, se ha sustentado en las normas del Estatuto Tributario Nacional, la jurisprudencia tributaria y la doctrina emitida por la DIAN.

² 3. Las operaciones que realice la Dirección del Tesoro Nacional, directamente o a través de los órganos ejecutores, incluyendo las operaciones de reporto que se celebren con esta entidad y el traslado de impuestos a dicha Dirección por parte de las entidades recaudadoras; así mismo, las operaciones realizadas durante el año 2001 por las Tesorerías Públicas de cualquier orden con entidades públicas o con entidades vigiladas por las Superintendencias Bancaria* o de Valores*, efectuadas con títulos emitidos por Fogafín para la capitalización de la Banca Pública.

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

Por motivos de carácter metodológico, se procederá establecer las funciones del FONCEP relacionada con las cesantías, luego se precisará si hay lugar a aplicar las exenciones señaladas en los numerales 9 y 31 del artículo 879 del Estatuto Tributario en el caso concreto y finalmente se darán las conclusiones del caso.

1. Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones FONCEP

El Fondo de Ahorro y Vivienda Distrital FAVIDI fue creado mediante los Decretos 552 y 952 de 1974, ambos expedidos por la Alcaldía Mayor de Bogotá y posteriormente, subrogados mediante la expedición del Acuerdo Distrital 002 de 1977 del Concejo de Bogotá, en donde se le caracterizó como un Establecimiento Público descentralizado, con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa.

Mediante el artículo 60⁴ del Acuerdo Distrital 257 de 2006⁵, el Fondo de Ahorro y Vivienda Distrital FAVIDI fue transformado en el Fondo de Prestaciones, Cesantías y Pensiones – FONCEP, establecimiento público del orden Distrital, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio, con las siguientes funciones básicas: i) liquidar y reconocer las cesantías a los empleados con régimen de retroactividad; ii) ordenar el gasto para el pago de las cesantías que será expedido por el jefe de recursos humanos, quien la remitirá al FONCEP; iii) disponer de forma oportuna de los recursos por concepto de aportes para pagar las referidas cesantías y; iv) aplicar el reglamento que expida el Gobierno Distrital para el trámite de las cesantías retroactivas, el cual es obligatorio para todos los servidores con dicho régimen.

Dentro de las funciones relacionadas con el reconocimiento y pago de las cesantías de los servidores públicos distritales, el artículo 9 del Decreto Distrital 101 de 2004⁶, se estableció lo siguiente:

ARTÍCULO 9º. Asignar a las entidades de la Administración Central y Descentralizada afiliadas a FAVIDI, las funciones de dirigir, coordinar y ejecutar las actividades de reconocimiento, liquidación, sustanciación, validación, custodia de los expedientes y en general de todas las actuaciones previas que sean necesarias para autorizar a FAVIDI

⁴ “Artículo 60. Transformación del Fondo de Ahorro y Vivienda Distrital FAVIDI en el Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP. Transfórmese el Fondo de Ahorro y Vivienda Distrital - FAVIDI el cual en adelante se denominará Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP establecimiento público del orden distrital, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio, adscrito a la Secretaría Distrital de Hacienda.”

⁵ “Por el cual se dictan normas básicas sobre la estructura, organización y funcionamiento de los organismos y de las entidades de Bogotá, Distrito Capital, y se expiden otras disposiciones”

⁶ “Por el cual se establecen unas asignaciones en materia de personal a los organismos del sector central de la Administración Distrital”

el pago de las Cesantías. FAVIDI asesorará a las entidades, a solicitud de éstas, en el trámite operativo de liquidación y reconocimiento de cesantías.

[...] PARÁGRAFO 1º. FAVIDI podrá contratar el manejo financiero de los recursos destinados al pago del pasivo laboral en cesantías y los pagos de cesantías, a través de un patrimonio autónomo en los términos del parágrafo 2º del artículo 41 de la Ley 80 de 1993.[...] (Resaltado fuera de texto)

De la anterior norma se desprende lo siguiente:

- a) A las entidades del nivel central y descentralizado del Distrito Capital afiliadas a FAVIDI (hoy FONCEP), les fueron asignadas las funciones de dirigir, coordinar y ejecutar las actividades de reconocimiento, liquidación, sustanciación de las actuaciones previas al pago de cesantías que corresponden a la administración central y descentralizada.
- b) De igual forma, se otorgó a FONCEP la facultad de contratar el manejo financiero de los recursos destinados al pago del pasivo laboral en cesantías y los pagos de cesantías, entre otros, a través de un patrimonio autónomo.

Igualmente, vale la pena destacar que de conformidad con la expresión “podrá” dispuesta en el parágrafo 1 del citado artículo 9 del Decreto Distrital 101 de 2004, la contratación de un patrimonio autónomo para el manejo de los recursos de cesantías, es una de las posibles alternativas a las que Foncep puede acudir para administrar estos recursos; luego, al momento de definir cuál herramienta se usaría para la administración de los recursos de las cesantías distritales, Foncep cuenta con la posibilidad de hacer uso de la figura del “patrimonio autónomo”, o bien acudir a otras figuras que, desde el respetivo análisis financiero, también resultarán pertinentes.

- c) El patrimonio autónomo que se habilitó contratar a Foncep corresponde a un tipo contractual especial, regulado en parágrafo 2º del artículo 41 de la Ley 80 de 1993:

Artículo 41. Del perfeccionamiento del contrato. Los contratos del Estado se perfeccionan cuando se logre acuerdo sobre el objeto y la contraprestación y éste se eleve a escrito.

(...)Parágrafo 2o. Operaciones de crédito público. Sin perjuicio de lo previsto en leyes especiales, para efectos de la presente ley se consideran operaciones de crédito público las que tienen por objeto dotar a la entidad de recursos con plazo para su pago, entre las que se encuentran la contratación de empréstitos, la emisión, suscripción y colocación de bonos y títulos valores, los créditos de proveedores y el otorgamiento de garantías para obligaciones de pago a cargo de las entidades estatales.

Así mismo, las entidades estatales podrán celebrar las operaciones propias para el manejo de la deuda, tales como la refinanciación, reestructuración, renegociación, reordenamiento, conversión, sustitución, compra y venta de deuda pública, acuerdos de pago, cobertura de riesgos, las que tengan por objeto reducir el valor de la deuda o mejorar su perfil, así como las de capitalización con ventas de activos, titularización y aquellas operaciones de similar naturaleza que en el futuro se desarrollen. Para efectos del desarrollo de procesos de titularización de activos e inversiones se podrán constituir patrimonios autónomos con entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria, lo mismo que cuando estén destinados al pago de pasivos laborales.

Cuando las operaciones señaladas en el inciso anterior se refieran a operaciones de crédito público externo o asimiladas, se requerirá autorización previa del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que podrá otorgarse en forma general o individual, dependiendo de la cuantía y modalidad de la operación.” (Resaltado fuera del texto)

A su vez, se destaca que el citado párrafo 2º del artículo 41 de la Ley 80 de 1993 fue reglamentado, a través del artículo 6 del Decreto Nacional 941 de 2002⁷, compilado en el artículo 2.2.8.8.25 del Decreto Nacional 1833 de 2016⁸, cuyo texto es el siguiente:

Artículo 2.2.8.8.25. Selección de administradores por parte de las entidades estatales.

Para la selección de los administradores de los patrimonios autónomos por parte de las entidades estatales se aplicará lo establecido en el párrafo 2º del artículo 41 de la Ley 80 de 1993, con sujeción a las disposiciones presupuestales. Los recursos que se destinen al patrimonio autónomo deberán haber sido apropiados con dicho objeto y su entrega al patrimonio constituirá ejecución de la respectiva partida presupuestal.

Lo anterior no impedirá que para efectos de buscar una gestión más eficiente de los recursos se acuerde que las inversiones de los patrimonios autónomos de diferentes empleadores se administren conjuntamente, sin perjuicio de que en todo caso estén claramente identificados los derechos de cada patrimonio sobre las diversas inversiones. En estos eventos, cuando se trate de entidades estatales, las mismas podrán, previo el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables, adherirse a un mecanismo conjunto de: inversión de estos patrimonios autónomos ya existente, para lo cual deberán realizar el proceso de contratación que corresponda, o adelantar conjuntamente con otras entidades estatales el proceso de contratación respectivo. (Resaltado fuera de texto).

⁷ “Por el cual se adoptan unas medidas de intervención y se reglamentan parcialmente el artículo 41 de la Ley 550 de 1999, el párrafo 2º del artículo 41 de la Ley 80 de 1993, y el artículo 283 de la Ley 100 de 1993.”

⁸ “Por medio del cual se compilan las normas del Sistema General de Pensiones.”

Como se observa, el primer inciso de la norma transcrita establece que los recursos que se destinen al patrimonio autónomo, en virtud del contrato deberán haber sido apropiados con dicho objeto y su entrega al patrimonio constituirá ejecución de la respectiva partida presupuestal.

En desarrollo de lo dispuesto en el artículo 9 del Decreto Distrital 101 de 2004, fue celebrado el contrato 231 de 2017 entre FONCEP y la sociedad fiduciaria FIDUPREVISORA, esta última, administradora de los recursos públicos destinados al pago de las cesantías, a través del patrimonio autónomo de cesantías.

Este tipo de negocio fiduciario, de conformidad con el documento de Administración de Recursos Públicos en Fiducias, emitido por la Contraloría General de la República – Contraloría Delegada Gestión Pública e Instituciones Financieras, aprobado en junio de 2017⁹, consiste en lo siguiente:

Fiducia Mercantil Pública. Por vía de excepción, y por autorización expresa y especial de la Ley, las entidades públicas pueden celebrar contratos de fiducia mercantil con la constitución de patrimonios autónomos.¹⁰ Los recursos salen formalmente del patrimonio del fideicomitente, para garantizar el cumplimiento de la finalidad pretendida en el contrato, pero no forman parte del patrimonio del fiduciario, por cuanto sólo se pueden destinar a dicha finalidad.

En cuanto a la definición y efectos de la fiducia mercantil, el Consejo de Estado¹¹ en pronunciamiento reciente expuso lo siguiente:

“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 constitutivo¹².”

⁹<https://observatoriofiscal.contraloria.gov.co/Publicaciones/Administracion%20de%20Recursos%20P%C3%ABlicos%20en%20Fiducias%202017.pdf>

¹⁰ Ley 80 de 1.993 art. 41, par. 2º, inc. 2º

¹¹ 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

¹² Código de comercio, artículo 1233.

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 autónomo¹³.

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”¹⁴ y que, además, “para todos los efectos legales, los bienes fideicomitados 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”¹⁵, 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 fideicomitados”¹⁶.

*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”¹⁷.*

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.

¹³ 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”.

¹⁴ Artículo 1227 del Código de Comercio.

¹⁵ Artículo 1233 del Código de Comercio.

¹⁶ Artículo 1244 del Código de Comercio.

¹⁷ Sentencia del 13 de agosto de 2009, exp. 16510, C.P. William Giraldo Giraldo.

De esta manera, cuando se trasladan los recursos para pago directo de las cesantías parciales y definitivas de los servidores públicos con régimen de retroactividad, desde las entidades afiliadas al Fondo de Prestaciones, Cesantías y Pensiones - FONCEP, al patrimonio autónomo administrado por la sociedad fiduciaria FIDUPREVISORA, estos salen real y jurídicamente del patrimonio de FONCEP, para garantizar las obligaciones contraídas en el cumplimiento de la finalidad perseguida.

Posteriormente, FONCEP, en calidad de representante del patrimonio autónomo de cesantías, imparte instrucciones a la FIDUPREVISORA para que traslade los recursos de la cuenta bancaria del patrimonio autónomo de cesantías a la cuenta bancaria del FONCEP, para que este, a su vez, atienda los pagos del pasivo laboral en cesantías. Sobre dichos traslados la respectiva entidad bancaria cobra y descuenta el Gravamen a los Movimientos Financieros - GMF. Con base en este recuento normativo, jurisprudencial y doctrinario, se procede a revisar lo relacionado con este impuesto, desde el punto de vista normativo y con base en los conceptos que ha expedido la 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 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 31; esta última, adicionada por el artículo 99 de la Ley 2010 de 2019.

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.

31. <Numeral adicionado por el artículo 99 de la Ley 2010 de 2019. Los traslados y retiros totales o parciales del auxilio de cesantías y los intereses sobre cesantías que se realicen mediante abono en cuenta de ahorro, efectivo y/o cheque de gerencia estarán exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros. (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 hechos que la ley no ha mencionado, esto es, es improcedente aplicarlas por analogía. Así lo ha precisado el Consejo de Estado¹⁸ al señalar lo siguiente:

[]hora 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

¹⁸ 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.

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 la actual Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, en el caso del Distrito, la Dirección Distrital de Tesorería.

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.

Ahora bien, 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.

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 24¹⁹ 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

¹⁹ *“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.”*

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:

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 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 Foncep al patrimonio autónomo de la Fiduprevisora supone que dichos recursos han sido ya ejecutados presupuestalmente.

Así las cosas, la exención a la que se refiere el numeral 9 del artículo 879 del ETN, va hasta la transferencia de los recursos del sistema por parte de las entidades ejecutoras del presupuesto, por lo cual, los recursos de las entidades distritales del nivel central destinado al pago de cesantías de los servidores públicos del Distrito Capital, manejados por parte de FONCEP, a través del patrimonio autónomo constituido en virtud de contrato de fiducia mercantil celebrado por la FIDUPREVISORA S. A., una vez ingresan o están en el patrimonio autónomo, se encuentran sujetos al gravamen a los movimientos financieros (GMF), en la medida en que este último no es una entidad ejecutora del Presupuesto Distrital.

En tal sentido, frente a la cuenta bancaria, cuyo titular es la P. A. P. FIDUPREVISORA S. A. FONCEP CESANTÍAS, no es procedente 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 Hacienda²⁰, como por la Dirección Distrital de Tesorería²¹. Como ya se ha mencionado, esta posición se ha soportado adicionalmente en los conceptos tributarios emitidos por la DIAN.

Una vez aclarada la inexistencia de la exención tributaria en los términos del numeral 9 del artículo 879 del Estatuto Tributario Nacional, se pasa a revisar los aspectos relacionados con la exención tributaria contemplada en el numeral 31 de la misma norma.

2.2 Los traslados y retiros totales o parciales del auxilio de cesantías y los intereses sobre cesantías que se realicen mediante abono en cuenta de ahorro, efectivo y/o cheque de gerencia

Como se precisó renglones atrás, el artículo 99 de la Ley 2010 de 2019 adicionó en numeral 31 al artículo 879 del Estatuto Tributario Nacional, en donde estableció que los traslados y el retiro totales o parciales del auxilio de cesantías y los intereses sobre cesantías que se realicen mediante abono en cuenta de ahorro, efectivo y/o cheque de gerencia, estarán exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros.

²⁰ Concepto 2016IE1502801 del 22 de julio de 2016

²¹ 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

Respecto a cómo se configura la exención, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – D. I. A. N., en concepto que adjunta a la solicitud enviada a la Secretaría Distrital de Hacienda, precisó lo siguiente:

“En este orden de ideas, el artículo 99 de la Ley 2010 de 2019 adicionó el numeral 31 al artículo 879 del Estatuto Tributario, el cual establece:

“31. Los traslados y retiros totales o parciales del auxilio de cesantías y los intereses sobre cesantías que se realicen mediante abono en cuenta de ahorro, efectivo y/o cheque de gerencia estarán exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros.”

De esta manera, siempre que sean (i) traslados y retiros totales o parciales del auxilio de cesantías y los intereses sobre cesantías, (ii) que se realicen mediante abono en cuenta de ahorro, efectivo v/o cheque de gerencia, dichos traslados y retiros totales o parciales están exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros.

Por lo tanto, si los traslados que se realizan desde un patrimonio autónomo hacia una cuenta bancaria cumplen los anteriores requisitos, éstos estarán exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros, de conformidad con el numeral 31 del artículo 879 del Estatuto Tributario. Nótese que ésta exención exige que los traslados y retiros de dichos conceptos se realicen mediante el abono en cuenta de ahorro, efectivo y/o cheque de gerencia.

Lo anterior sin perjuicio del numeral 9 del artículo 879 del Estatuto Tributario, el cual establece que estarán exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros “El manejo de recursos públicos que hagan las tesorerías de las entidades territoriales.” Esta exención se encuentra reglamentada en el artículo 1.4.2.2.3. del Decreto 1625 de 2016, que señala:[...] (Resaltado original)

Se desprende del concepto citado que si los traslados del auxilio de cesantías y los intereses sobre cesantías, que se realicen desde un patrimonio autónomo, se efectúan mediante el depósito en una cuenta de ahorro, efectivo y/o cheque de gerencia, aquellos estarán exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros.

Nótese que esta norma destaca que, para acceder a la exención se deben establecer dos hechos: i) el recurso debe tener la naturaleza de auxilio de cesantías o intereses de cesantías; ii) tratarse de traslados y retiros totales o parciales, mediante abono en cuenta de ahorro, efectivo y/o cheque de gerencia.

Es importante destacar que, según el Diccionario de la Real Academia Española, la letra “y” en su acepción 1²², es una conjunción copulativa usada para unir palabras o

²² 1. conj. copulat. U. para unir palabras o cláusulas en concepto afirmativo. Si se coordinan más de dos vocablos o miembros del período, solo se expresa, generalmente, antes del último.

clausulas en concepto afirmativo. Así, cuando el numeral 31 del artículo 879 del Estatuto Tributario contempló la exención, esta empezó a operar tanto para traslados como para retiros parciales o totales de auxilio de cesantías y los intereses de estos, siempre y cuando se realicen mediante abono en cuenta de ahorro, efectivo y/o cheque de gerencia.

Como en este caso, FONCEP, en calidad de representante del patrimonio autónomo de cesantías, imparte instrucciones a la FIDUPREVISORA para que traslade los recursos de la cuenta bancaria del patrimonio autónomo de cesantías a la cuenta bancaria del FONCEP, dicho depósito de recursos se encuentra exento del GMF, en los términos del numeral 31 del artículo 879 del Estatuto Tributario.

Con todo, es importante resaltar que de conformidad con el artículo 1.4.2.2.3. del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, la Dirección Distrital de Tesorería, sólo es competente para señalar las cuentas bancarias como exentas que acrediten los requisitos dispuestos en el numeral 9 del artículo 879 del Estatuto Tributario.

La Dirección Distrital de Tesorería de la Secretaria Distrital de Hacienda no cuenta con la competencia para solicitar la marcación de exención tributaria del GMF, relacionada con lo dispuesto en el artículo 31 del citado artículo 879 del ETN.

En este sentido, para acceder a la exención tributaria del numeral 31 del mencionado artículo 879 del ETN, se sugiere que la solicitud respectiva la formule directamente el representante legal de la sociedad fiduciaria, ante el banco, con el nombre e identificación del patrimonio autónomo, además de precisar la naturaleza del recurso.

CONCLUSIONES

La Dirección Jurídica de la Secretaria Distrital de Hacienda reitera el criterio expuesto en el Concepto del 28 de julio de 2016, en donde se señaló que no es jurídicamente viable aplicar la exención al GMF dispuesta en el numeral 9 del artículo 879 del ET, a una cuenta bancaria, cuyo titular es el Patrimonio autónomo de la FIDUPREVISORA S. A. FONCEP CESANTÍAS.

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 del sistema 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

Ciudades, villas, lugares y aldeas. El mucho dormir quita el vigor al cuerpo, embota los sentidos y debilita las facultades intelectuales.

movimientos financieros por cuanto pasan a ser ejecutados, valga la redundancia, por una entidad que no es ejecutora presupuesto. Esta conclusión se soporta en el citado numeral 9 del artículo 979 del ETN 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 31 del artículo 879 del Estatuto Tributario Nacional, se aclara que tiene su origen en una situación diferente al manejo tesorero y, en consecuencia, se reitera que la Dirección Distrital de Tesorería no cuenta con la competencia para proceder a la marcación de exención del GMF, respecto de los supuestos previstos en dicho numeral. Para efectos de la marcación de la cuenta, esta se debe solicitar directamente al banco por parte del representante legal de la sociedad fiduciaria, bajo los parámetros mencionados en la parte considerativa.

Cordialmente,

LEONARDO ARTURO PAZOS GALINDO

Director Jurídico

lpazos@shd.gov.co

Revisó: Manuel Ávila Olarte

Proyectó: Carol Murillo Herrera