**OFICIO 734 (Int. 173) DE 2023**

(febrero 9)

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

<Publicado en la página web de la DIAN: 13 de febrero de 2023>

**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Área del Derecho

Tributario

Banco de Datos

Contribuciones Parafiscales

Descriptores

Patrimonios autónomos

Fuentes Formales

LEY 1753 DE 2015 ART. [245](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/ley_1753_2015.htm#245)

LEY 80 DE 1993 ART. 2

Extracto

De conformidad con el artículo [55](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/decreto_1742_2020.htm#55) del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las peticiones de reconsideración de conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina, en materia tributaria, aduanera o de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Mediante el radicado de la referencia, la peticionaria solicita la reconsideración del Oficio No. 0[30896](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_30896_2018.htm#INICIO) del 23 de octubre de 2018 y del sub-numeral [2.1.1](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/concepto_tributario_dian_0000585_2020.htm#2.1.1) del Concepto General Unificado - Estampilla Pro Universidad Nacional No. 007546 - interno 585 del 10 de noviembre de 2020 (adicionado mediante el Concepto No. 902454 - interno 541 del 13 de diciembre de 2021), con base -particularmente- en los siguientes argumentos:

i) Que, habiéndose consultado “acerca de la aplicación de la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia» a contratos de obra realizados en ejecución de contratos de fiducia mercantil, estos últimos celebrados entre el Fondo Nacional de Vivienda - FONVIVIENDA y sociedades fiduciarias” (subrayado fuera de texto), la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado concluyó -en concepto del 30 de junio de 2022, radicación interna 11001030600020220006600- que, en tal caso, “no se configura el hecho generador de la estampilla «Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia»”

ii) Que los mencionados pronunciamientos contienen una conclusión que se aleja de la normativa legal vigente, excediéndose la labor interpretativa para pasar a determinar elementos jurídicos del gravamen que no se encuentran reglados en la Ley.

En el Oficio No. 0[30896](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_30896_2018.htm#INICIO) de 2018 se indicó:

“(...) la contribución especial por obra pública como la Estampilla Pro-Universidad Nacional, recaen (sic) sobre los contratos de obra pública que se celebren con recursos públicos por entidades públicas.

De esta manera, al ser la Agenda (sic) Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas una entidad pública, habilitada para realizar contratos de fiducia mercantil para el desarrollo de obras públicas, en los términos del artículo [245](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/ley_1753_2015.htm#245) de la Ley 1753 del 9 de junio de 2015, los contratos de obra pública que se ejecuten en virtud de ello estarán sometidos a la contribución especial por obra pública y a la Estampilla Pro-Universidad Nacional.

(...)

Las fiducias constituidas tienen como propósito que entidades públicas (Nación, departamentos, distritos, municipios, y áreas metropolitanas), se pueden vincular como fideicomitentes beneficiarios, en las fiducias que la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas estructure para sus proyectos, los cuales son estrictamente obras públicas ejecutadas con recursos públicos.

(...)

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

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

En el mismo sentido, la naturaleza de contratos de obra no es discutible, puesto que no hay duda que se trata de recursos públicos, que cuentan con su correspondiente certificado de disponibilidad presupuestal, se someten a normas especiales de manejo de recursos públicos, se entienden ejecutados por una entidad pública y tienen como objeto la ejecución de proyectos exclusivamente para el sector público, atendiendo las finalidades de la Ley [1753](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/ley_1753_2015.htm#INICIO) de 2015.

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

Al respecto, conviene precisar que el Concepto General Unificado - Estampilla Pro Universidad Nacional No. 007546 - interno 585 de 2020 “recoge la doctrina proferida por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (UAE-DIAN) hasta la fecha y revoca todos los conceptos y oficios expedidos relacionados con la Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia” (subrayado fuera de texto).

Por ende, en el presente pronunciamiento únicamente se analizará lo atinente al referido Concepto General Unificado, específicamente su sub-numeral 2.1.1, en el cual se expresó:

“2.1.1. Entidades del orden nacional que celebran contratos de obra pública por medio de estructuras con sociedades fiduciarias y otros terceros que hagan sus veces

La Estampilla Pro-Universidad Nacional recae sobre todos los contratos de obra pública que se celebren por entidades públicas del orden nacional.

Por lo cual, todas las entidades públicas del orden nacional que estén habilitadas por la ley para celebrar fiducias públicas, encargos fiduciarios o cualquier otra figura jurídica que permita la tercerización para el desarrollo de obras públicas, cumplen con el presupuesto para dar lugar al hecho generador de la Estampilla respecto al elemento subjetivo del hecho generador, puesto que éstas actúan en representación de la entidad pública del orden nacional, ejecutando una obra de naturaleza pública que, en principio, compete a la entidad pública del orden nacional.

En este punto, se precisa que, si bien, la entidad pública mediante un vínculo jurídico contractual permitido por la ley hace uso de una figura para encomendar a un tercero la suscripción de los contratos de obra pública, esto no significa que la labor deje de depender de dicha entidad pública, no haga parte de sus funciones y, además, pierda la naturaleza de obra pública, o que por usar a un tercero que hace sus veces para la suscripción de los mismos, no se configure el hecho generador del tributo.

Así las cosas, los contratos de obra pública que se ejecuten en virtud de encargos fiduciarios, fiducias públicas, fiducias mercantiles o cualquier otra figura jurídica que permita la tercerización como un simple medio para la contratación y ejecución de obras públicas a cargo de entidades del orden nacional, estarán sometidos a la Estampilla.

En este punto, vale la pena destacar que, de conformidad con la Ley [489](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/ley_0489_1998.htm#INICIO) de 1998, todos los organismos y entidades de la Rama Ejecutiva del Poder Público y de la Administración Pública y los servidores públicos que por mandato constitucional o legal tengan a su cargo la titularidad y el ejercicio de funciones administrativas, prestación de servicios públicos o provisión de obras y bienes públicos y, en lo pertinente, a los particulares cuando cumplan funciones administrativas, están sujetos a la función pública. En consecuencia, siendo el objetivo de la función administrativa del Estado la satisfacción de las necesidades generales de todos los habitantes de conformidad con los principios, finalidades y cometidos consagrados en la Constitución Política, los organismos, entidades y personas encargadas, de manera permanente o transitoria, del ejercicio de funciones administrativas deben ejercerlas consultando el interés general y cumpliendo a cabalidad con las obligaciones que de dicha función se desprenden.

Así las cosas, toda vez que la ejecución de la obra pública competencia de la entidad pública del orden nacional es ejecutada a través de un tercero que está en función pública ejecutando recursos, dicho tercer obra en calidad de la entidad que representa.

Por lo tanto, se entiende que el tercero, quien suscribe el contrato de obra en nombre de la entidad pública del orden nacional, hace las veces de la misma y debe reportar a dicha entidad la información necesaria a efectos de cualquier requerimiento sobre la configuración, base gravable, tarifa y retención efectuada respecto de la Estampilla Pro Universidad Nacional y otras universidades de Colombia. Así como responder al Ministerio de Educación Nacional o a esta Entidad, cualquier requerimiento sobre la obligación de recaudación de dicho tributo.

Lo anterior aplica para el caso de los contratos de fiducia pública o encargos fiduciarios, ya que la entrega de los bienes materiales que son de naturaleza pública se efectúa en calidad de administración o en mero encargo de gestión de los mismos, pero el tercero no pasa a ser propietario de los recursos; es decir, no existe un cambio en la propiedad, menos aún, implica que se mute la naturaleza pública de los recursos, ni que la finalidad de la ejecución de las obras varíe, por lo que las mismas siguen siendo obras públicas a cargo de la entidad pública.

En este mismo sentido, en el caso de las fiducias mercantiles, el ejercicio de la actividad contractual deriva de las instrucciones dadas por una entidad pública en calidad de administradora y propietaria de los recursos públicos, quien actúa a través de un vocero (sociedad fiduciaria o cualquier tercero) que sirve como instrumento para el ejercicio de la función pública. Ello debido a que el objeto de las obras contratadas se ejecuta en el marco de las funciones de la entidad pública del orden nacional, en particular, la cual, en esencia es la titular de los recursos con los que se ejecutará la obra pública, cualquiera sea su denominación y cuyo gasto hará parte de la ejecución presupuestal a cargo de la misma.

Por ende, la naturaleza de contratos de obra como públicos no será discutible, cuando no haya duda que se trata de recursos de la entidad pública del orden nacional, que cuentan con sus correspondientes certificados de disponibilidad presupuestal, se someten a normas especiales para su manejo y, en este orden, se entienden ejecutados por la entidad pública del orden nacional, que tiene como objetivo el cumplimiento de los proyectos de obra pública que se destinan exclusivamente al sector público.

Como ejemplo de lo anterior, se presenta el caso de los contratos de obra celebrados por sociedades fiduciarias en calidad de administradoras de patrimonios autónomos y en nombre de la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas, la cual es una entidad pública, habilitada para realizar contratos de fiducia mercantil para el desarrollo de obras públicas, en los términos del artículo [245](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/ley_1753_2015.htm#245) de la Ley 1753 del 9 de junio de 2015 y tiene por objeto social: “(...) identificar, promover, gestionar, gerenciar y ejecutar proyectos de renovación y de desarrollo urbano, en Bogotá u otras ciudades del país, así como construir o gestionar, mediante asociaciones público-privadas o contratación de obras, inmuebles destinados a entidades oficiales del orden nacional y a otros usos complementarios que pueda tener el mismo proyecto”; como se observa de la norma, dichos contratos a pesar de que son derivados de la fiducia mercantil, tienen por objeto llevar a cabo obras públicas que están a cargo de la entidad pública del orden nacional.

Así, toda vez que el sujeto pasivo de la Estampilla es el contratista y la entidad que actúa como vocera del patrimonio es una intermediaria, esta última se constituye en un instrumento para el cumplimiento de las funciones públicas de la entidad pública del orden nacional ejecutora y propietaria de los recursos públicos, los cuales están destinados a la ejecución de la obra pública y, por ende, da lugar al hecho generador de la Estampilla.

Para finalizar, se precisa que, situación diferente ocurre cuando el patrimonio autónomo se constituye en virtud de la ejecución de recursos cuyos propietarios o fideicomitentes no son exclusivamente las entidades públicas del orden nacional, como es el caso de aquellos que se originan por el uso del mecanismo de pago de obras por impuestos de que trata el artículo [238](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/ley_1819_2016.htm#238) de la Ley 1819 de 2016. Lo anterior, ya que estos patrimonios autónomos surgen con ocasión a la estructuración de proyectos de obra que, en esencia, son financiados por el contribuyente que hace uso del citado mecanismo de pago del impuesto sobre la renta y complementarios. Por lo tanto, no se trata de un contrato de obra que suscribe la entidad pública del orden nacional como ejecutora de recursos públicos a su cargo, sino que, por el contrario, se trata de una herramienta de pago que ha creado la ley para que el contribuyente del impuesto sobre la renta pueda cumplir con su deber de contribuir haciendo posible la ejecución de una obra pública. Tan es así que la norma (artículo [238](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/ley_1819_2016.htm#238) de la Ley 1819 de 2016) dispuso que es el contribuyente quien asume la realización de la obra en forma directa. En consecuencia, en este último caso no se configura el hecho generador de la Estampilla Pro Universidad Nacional y otras universidades de Colombia.” (subrayado fuera de texto)

Sobre el particular, considera este Despacho:

1. **Consideraciones previas. (i) La doctrina de la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN es de carácter general y no particular. (ii) Los conceptos de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado no son vinculantes.**

De acuerdo con el inciso 2 del numeral 1 del artículo [55](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/decreto_1742_2020.htm#55) del Decreto 1742 de 2020 “la doctrina emitida por la Subdirección de Normativa y Doctrina será de carácter general y no se referirá a asuntos particulares y se someterá a las disposiciones consagradas en el artículo [131](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/ley_2010_2019.htm#131) de la Ley 2010 de 2019 o las normas que la modifiquen o sustituyan.” En la misma línea, la función de la Dirección de Gestión Jurídica en relación con la doctrina corresponde a “aboslver las peticiones de reconsideración de conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina, en materia tributaria, aduanera o de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la Entidad.” Así las cosas, la Dirección de Gestión Jurídica no tiene competencia para pronunciarse sobre casos particulares en el ejercicio de su función doctrinal. Por este motivo, este pronunciamiento es de carácter general y abstracto, a diferencia de lo que resolvió la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en el concepto del 30 de junio de 2022 con radicado número 11001030600020220006600.

De otra parte, de acuerdo con lo previsto en el artículo [112](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/ley_1437_2011.htm#112) de la Ley 1437 de 2011, los conceptos de la Sala de Consulta y Servicio Civil no son vinculantes. En consecuencia, aunque la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado aseveró, en el concepto del 30 de junio de 2022, radicación interna 11001030600020220006600, que no se configura el hecho generador de la estampilla sub examine cuando una sociedad fiduciaria suscribe -como vocera de un patrimonio autónomo- un contrato de obra o conexo al de obra en el desarrollo de un contrato de fiducia mercantil celebrado por una entidad pública del orden nacional, este Despacho tiene otra posición sobre la materia por lo que se apartará de ese pronunciamiento por los motivos que se explican a continuación.

2. **Descripción de la operación objeto de consulta.**

De conformidad con lo previsto en el concepto del 30 de junio de 2022, la operación objeto de análisis es la siguiente:



De conformidad con lo previsto en el artículo 23 de la Ley 1469 de 2011,

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

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

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

El primer inciso del artículo transcrito permite ver que la constitución del patrimonio autónomo mediante la celebración de un contrato de fiducia mercantil obedece a la obligación legal de que Fonvivienda desarrolle sus funciones a través de tales instrumentos. En este sentido, para la constitución del patrimonio autónomo, necesariamente se requiere del aporte de dinero para su constitución (Paso 1) Ver: Artículo 1226, Código de Comercio.. Una vez los recursos que integrarán el patrimonio autónomo son transferidos a la sociedad fiduciaria, esta conforma el patrimonio autónomo con ellos y los afecta a la finalidad prevista por el constituyente; es decir, el cumplimiento de las funciones del Fonvivienda (Paso 2) Ver: Artículos 1226 y 1233, Código de Comercio..

Teniendo en cuenta que los patrimonios autónomos, por regla general, carecen de personería jurídica, la sociedad fiduciaria debe actuar como su representante y vocera (Paso 3.) Ver: Artículo 1234, Código de Comercio sobre los deberes del fiduciario.. En este punto es importante tener presente el alcance del concepto de representación en la relación entre la sociedad fiduciaria y el patrimonio autónomo. Cárdenas Mejía (2014, pp. 58-59) se ha referido a este asunto en los siguientes términos:

“Cuando la fiduciaria actúa como titular del patrimonio autónomo compromete a dicho patrimonio y es, por consiguiente, dicho patrimonio es (sic) el que soportará las obligaciones que se asumen y recibe los activos.

A este respecto es importante recordar que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia ha señalado que, cuando la fiduciaria actúa por un patrimonio autónomo, no existe en puridad representación, pues esta última supone la existencia de dos personas (sentencia del 3 de agosto de 2005, Exp. No. 1909).

A pesar de su regulación, el régimen del contrato de fiducia presenta vacíos que es necesario llenar, particularmente en cuanto se refiere al actuar de la fiduciaria por fuera de sus facultades en contradicción con el interés de la fiducia. Por lo anterior, a pesar de que no exista representación, es claro que se trata de una situación análoga, pues una persona actúa realizando actos jurídicos procediendo en un interés que no es el suyo y vinculando un patrimonio que, si bien se encuentra en su cabeza, no es el propio, lo cual justifica que se acuda a los principios que rigen la representación para llenar los vacíos en el régimen fiduciario.

Siguiendo los principios que rigen la representación se podría señalar que para que el patrimonio autónomo se vea comprometido por el actuar de la fiduciaria, es necesario i) que la fiduciaria tenga facultades para realizar el acto, por lo que el patrimonio autónomo en principio no quedará vinculado cuando el acto claramente no se encuentra incluido en las facultades de aquella o está prohibido por el contrato o por la ley, ii) que la fiduciaria exprese su voluntad y iii) que al actuar manifieste que obra como titular del patrimonio autónomo.”

Las consideraciones expuestas dan cuenta de la separación patrimonial que existe entre la fiduciaria y el patrimonio autónomo, y entre éste último y el patrimonio del fideicomitente. Como consecuencia de esta separación patrimonial, el actuar de la fiduciaria solo vinculará al patrimonio autónomo cuando esta tenga facultades para realizar el acto, que la fiduciaria exprese su voluntad y que al hacerlo manifieste que lo hace como titular del patrimonio autónomo. Así, es clara la aplicación de las reglas propias de la institución de la representación en el caso de la fiducia, aunque en puridad de términos la fiduciaria no representa al patrimonio autónomo dado que carece de personería jurídica.

Así las cosas, en el Paso 4. la fiduciaria celebra los contratos de obra necesarios para el desarrollo de la finalidad del patrimonio autónomo; es decir, ejercer las facultades otorgadas legalmente a Fonvivienda. El Paso 5., por su parte, supone la ejecución de las obras contratadas. Finalmente, el Paso 6. consiste en la entrega de las obras a los beneficiarios.

Con base en la descripción de la operación y las funciones asignadas a Fonvivienda, puede concluirse que el actuar de la fiduciaria, a pesar de que es una exigencia legal, tiene un carácter meramente instrumental y sirve únicamente para que los patrimonios autónomos que se constituyan cumplan con su propósito; es decir, ejecutar las facultades atribuidas al Fonvivienda de acuerdo con el artículo 23 citado con los recursos que el Fonvivienda destine para el efecto.

Por último, es de la mayor importancia recalcar que todos los efectos de los contratos celebrados por la fiduciaria actuando como representante y vocera del patrimonio autónomo recaen sobre este último.

3. **Los patrimonios autónomos tienen el carácter de entidades estatales**

Uno de los aspectos medulares alrededor de la Estampilla Pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades públicas consiste en determinar si los patrimonios autónomos son entidades del orden nacional definidas por el artículo 2 de la Ley 80 de 1993 en atención a lo previsto en el artículo 5 de la Ley 1697 de 2013.

Lo primero que se debe determinar es qué se entiende, de acuerdo con lo previsto en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993, por entidades estatales. Especial relevancia tiene el literal b) de dicho numeral que establece que son entidades estatales “en general, los organismos o dependencias del Estado a los que la ley otorgue capacidad para celebrar contratos.”

En las sentencias C-374 de 1994 y C-949 de 2001 la Corte explicó el alcance de dicha expresión con base en la exposición de motivos de la Ley 80 de 1993 así:

“[e]l proyecto respecto de la competencia para contratar alude a entidades estatales, sin que sean identificadas con la noción de personalidad jurídica. Lo anterior significa que al referirse a la competencia y por tanto, a los sujetos del contrato, no se hable “solamente de personas como ocurría en el pasado, sino por lo que hace al sector oficial de la contratación, a la parte pública del contrato, al extremo público del contrato hablamos de entidades públicas y al hablar de entidades públicas no es necesario que ellas tengan personería jurídica.” (Gaceta del Congreso No. 75 de septiembre 23 de 1992, pág. 16).”

El aparte de la sentencia muestra dos puntos relevantes para la discusión que se presenta en este caso; de una parte, el concepto de entidad estatal está intrínsecamente ligado al de entidad pública; de hecho, de acuerdo con la exposición de motivos son sinónimos. De otra parte, es claro que el concepto de entidad estatal no está atado a la existencia de una personería jurídica. Así, aunque los patrimonios autónomos carecen, por regla general, de personería jurídica, tienen plena capacidad para contratar solo que para hacerlo debe necesariamente intervenir la sociedad fiduciaria como su representante y vocera en línea con lo expuesto arriba. En la misma línea, los patrimonios autónomos son, a la luz de la jurisprudencia constitucional, verdaderas entidades estales en los términos del artículo 2 de la Ley 80 de 1993.

De otra parte, como lo reconoce expresamente el concepto del 30 de junio de 2022 de la Sala de Consulta y Servicio Civil, la jurisprudencia de la Sección Tercera del Consejo de Estado tiene sentado que, al menos para efectos del recurso extraordinario de anulación de laudos arbitrales, “el patrimonio autónomo constituido como consecuencia del contrato de fiducia mercantil podía considerarse como una entidad pública. Lo anterior debido a que dicho patrimonio: i) era centro de imputación de responsabilidad contractual (al recaer sobre él los efectos de las decisiones que se adoptaran) y ii) sus recursos eran públicos, tanto en su origen, como en su manejo y destinación, naturaleza que no se modifica por el hecho de celebrarse un contrato de fiducia mercantil.” Sala de Consulta y Servicio Civil. Consejo de Estado. Concepto del 30 de junio de 2022. Pág. 66.

Nótese que para la Sección Tercera del Consejo de Estado, el carácter de entidad estatal; o lo que es igual, un patrimonio autónomo puede ser o no una entidad pública. Esto, en última instancia, dependerá de si el patrimonio es un centro de responsabilidad contractual y si maneja recursos públicos en su origen, manejo y destinación.

Una tercera definición de entidad estatal es la prevista en el parágrafo del artículo [104](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/ley_1437_2011.htm#104) de la ley 1437 de 2011 que establece que “[p]ara los solos efectos de este Código, se entiende por entidad pública todo órgano, organismo o entidad estatal, con independencia de su denominación; las sociedades o empresas en las que el Estado tenga una participación igual o superior al 50% de su capital; y los entes con aportes o participación estatal igual o superior al 50%.”

A la luz del parágrafo transcrito, los patrimonios autónomos derivados del artículo 23 de la Ley 1469 de 2011 también serían una entidad pública ya que el Fonvivienda sería el dueño de la totalidad de los aportes que lo constituyen.

A partir de lo expuesto, la Sala de Consulta y Servicio Civil sintetizó los criterios jurisprudenciales para determinar en qué circunstancias un patrimonio autónomo tiene la calidad de entidad estatal Sala de Consulta y Servicio Civil. Consejo de Estado. Concepto del 30 de junio de 2022. Pág. 69.. En la tabla que se presenta a continuación se lista cada uno de los requisitos y se analiza a la luz de lo expuesto y, en especial, el artículo 23 de la Ley 1469 de 2011.

|  |  |
| --- | --- |
| **Requisito para que un patrimonio autónomo sea considerado como una entidad estatal** | **Comentario asociado a los patrimonios autónomos derivados del artículo 23 de la Ley 1469 de 2011** |
| a) Es un centro de imputación de responsabilidad contractual. | Se cumple ya que todos los efectos de la gestión que desarrolle la fiduciaria como representante y vocera del patrimonio autónomo recaen sobre el patrimonio autónomo. |
| b) Sus recursos son públicos, tanto en su origencomo en su manejo y destinación; naturaleza que no se modifica por el hecho de celebrarse un contrato de fiducia mercantil. | Se cumple ya que Fonvivienda aporta la totalidad de los recursos para la constitución del patrimonio autónomo y para la consecución de su objeto. |
| c) Los recursos del patrimonio autónomo tienecomo propósito la satisfacción de fines estatales. | Se cumple ya que los patrimonios autónomos que Fonvivienda constituye tienen por objeto el desarrollo de las facultades otorgadas a Fonvivienda. |
| d) El constituyente del patrimonio autónomo es una entidad pública. | Se cumple ya que Fonvivienda es una entidadpública de acuerdo con el artículo 1 del Decreto 555 de 2003. |
| e) En el ámbito del artículo [104](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/ley_1437_2011.htm#104) del CPACA, elpatrimonio público es una entidad pública cuando cuenta con aportes y participación estatal igual o superior al 50%. | Se cumple ya que la totalidad de los aportes de los patrimonios autónomos celebrados al amparo del artículo 23 de la Ley 1469 de 2011 son exclusivamente del Fonvivienda. |

Ahora bien, es importante mencionar que los criterios que mencionó la Sala en el Concepto del 30 de junio de 2022 no tienen la misma fuerza vinculante que aquellos recién expuestos. De una parte, la Sala toma como referencia un concepto de la misma Sala que, como ya se advirtió no es vinculante. En el mismo sentido, acude a un concepto del Departamento Administrativo de la Función Pública que tampoco es vinculante y, por último, retoma parte de los argumentos expuestos en aclaraciones y salvamentos de voto manifestados en la sentencia de la Sala Plena de la Sección Tercera del Consejo de Estado. En este último punto, la Sala de Consulta y Servicio Civil, pretende dar mayor peso a esas manifestaciones que a la decisión mayoritaria.

En conclusión, para este Despacho es claro que los patrimonios autónomos celebrados por Fonvivienda a la luz del artículo 23 de la Ley 1469 de 2011 son verdaderas entidades del orden nacional, definidas por el artículo 2o de la Ley 80 de 1993.

4. **Conclusión - Confirmación del subnumeral**[2.1.1](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/concepto_tributario_dian_0000585_2020.htm#2.1.1)**del Concepto General Unificado - Estampilla Pro Universidad Nacional No. 007546 - interno 585 de 2020.**

A la luz de lo que se ha expuesto, para este Despacho es necesario confirmar lo expuesto en el numeral [2.1.1](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/concepto_tributario_dian_0000585_2020.htm#2.1.1) del Concepto General Unificado - Estampilla Pro Universidad Nacional No. 007546 - interno 585 de 2020.

En efecto, el hecho generador de la estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia está constituido por todo contrato de obra (y conexos al de obra) suscritos por “las entidades del orden nacional, definidas por el artículo 2o de la Ley 80 de 1993”, tal y como lo prevé el artículo 5o de la Ley 1697 de 2013. Así, teniendo en cuenta que:

a. Según se concluyó en la sección 3. de este escrito los patrimonios autónomos derivados del artículo 23 de la Ley 1469 de 2011 son verdaderas entidades estatales del orden nacional en los términos del artículo 2 de la Ley 80 de 1993,

b. Todos los efectos de los contratos de obra celebrados por la fiduciaria de dichos patrimonios autónomos en su condición instrumental como vocera y representante recaen sobre dichos patrimonios autónomos, y

c. Que el mismo concepto del 30 de junio de 2022 de la Sala de Consulta y Servicio Civil explicó que “los patrimonios autónomos creados con ocasión de los contratos de fiducia mercantil celebrados por FONVIVIENDA con las sociedades fiduciarias son los que celebran los contratos de obra y conexos.”

Para este Despacho se configura el hecho generador del tributo en cuestión en los precisos términos del artículo 5 de la Ley 1697 de 2013. En efecto, no se observa que el elemento subjetivo del hecho generador -que involucra la participación de una entidad pública del orden nacional- se vea alterado por la utilización de un vehículo contractual, como lo es la fiducia mercantil. Esto, ya que el fideicomitente es la entidad y el patrimonio autónomo está constituido por recursos públicos, destinados a una específica finalidad como lo es la ejecución de un contrato de obra o conexo al de obra.

Si bien el fiduciario puede ir en contra de la finalidad para la que se constituyó el patrimonio autónomo, de acuerdo con lo previsto en los numerales 1, 3 y 4 del artículo 1234 del Código de Comercio y en el artículo [2.5.2.1.1](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/decreto_2555_2010.htm#2.5.2.1.1). del Decreto 2555 de 2010, no se debe perder de vista que dicho acto constitutivo comprende una finalidad dispuesta por el mismo fideicomitente que, en el caso analizado, involucra la suscripción de los contratos de obra o conexos al de obra, hecho generador de la estampilla aquí analizada. Es decir, el fiduciario cumple con sus deberes de acuerdo con el acto constitutivo del negocio fiduciario y, adicionalmente, cumple con lo ordenado por el fideicomitente en la ejecución del contrato de fiducia y con la celebración -meramente instrumental se reitera- del respectivo contrato de obra.

Por último, incluso si no se aceptara la conclusión recién expuesta, y se acogiera el criterio de la Sala de Consulta y Servicio Civil, es necesario tener presente que en la Sentencia C-[015](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/c-015_1993.htm#INICIO) de 1993, la Corte Constitucional explicó cómo debía interpretarse la legislación tributaria teniendo en cuenta los hechos fiscalmente relevantes. De acuerdo con la Corte Constitucional

“[l]a legislación tributaria no puede interpretarse literalmente. Los hechos fiscalmente relevantes deben examinarse de acuerdo con su sustancia económica; si su resultado material, así comprenda varios actos conexos, independientemente de su forma jurídica, es equivalente en su resultado económico a las circunstancias y presupuestos que según la ley generan la obligación tributaria, las personas a las cuales se imputan, no pueden evadir o eludir, el pago de los impuestos. El principio de prevalencia del derecho sustancial, no puede ser ajeno al sistema tributario.”

Por lo anterior, incluso aceptando los planteamientos de la Sala de Consulta y Servicio Civil, no puede perderse de vista que el patrimonio autónomo es utilizado para hacer uso de ciertos bienes de la Nación, para cumplir las finalidades ordenadas por la Ley. Así las cosas, en esta interpretación, la fiducia mercantil es tan solo un medio que permite a la entidad pública del orden nacional (Fonvivienda), con arreglo a los principios que rigen la contratación estatal (cfr. artículos 23 y siguientes de la Ley 80 de 1993), llevar a cabo una función pública que le es propia, siendo pertinente recordar al respecto que “Ninguna autoridad del Estado podrá ejercer funciones distintas de las que le atribuyen la Constitución y la ley” (cfr. artículo 121 de la Constitución Política).

Por ende, teniendo en cuenta que en esta interpretación el patrimonio autónomo es un medio para cumplir una finalidad, **no puede perderse de vista que la sustancia económica de este negocio, que es que la entidad pública es quien suscribe el contrato a través de un patrimonio autónomo y los recursos que se emplean para dicho contrato son recursos de la Nación.**

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaría expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el icono de “Normatividad” -“técnica”-, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.