



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C., siete (7) de septiembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Medio de control de nulidad
Radicación: 25000-23-37-000-2016-01853-01 (26488)
Demandante: Daniel Hernando Sarmiento Sánchez
Demandada: Departamento de Cundinamarca

Temas: Impuesto de registro. Base gravable. Contrato de fiducia mercantil.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 03 de junio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A que resolvió (f. 211 vto. cp1):

Primero. Se declara probada la excepción de legalidad propuesta por la parte demandada, y, en consecuencia, se niegan las pretensiones de la demanda, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

(...).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad, previsto en el artículo 137 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), el demandante solicitó la nulidad de la Circular nro. 000013, del 27 de mayo de 2016, proferida por la Secretaría de Hacienda – Gobernación de Cundinamarca, que dictó instrucciones «*sobre la liquidación del impuesto de registro en actos de constitución de fiducia con inmuebles y restitución de bienes inmuebles al fideicomitente*», en los siguientes términos (ff. 126 a 148 cp1):

Circular nro. 000013, del 27 de mayo de 2016.

(...)

El artículo 94 del Decreto Ordenanzal 066 del 2014, en sus numerales 2 y 3, estableció como funciones de la Dirección de Rentas y Gestión Tributaria de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca: (...)

A su vez, en la Resolución nro. 378, del 29 de abril de 2015 (Manual de funciones específico de la Secretaría de Hacienda), suscrita por el Gobernador de Cundinamarca, se señala como función del Director Financiero de la Dirección de Rentas y Gestión Tributaria: (...)

Así las cosas, teniendo en cuenta las facultades relacionadas y la necesidad que ha manifestado la Subdirección de Impuesto de Registro de fijar una política clara en cuanto a la determinación oficial del Impuesto de Registro causado por la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos de constitución de fiducia y restitución de bienes al fideicomitente en las Oficinas de Registro de



Instrumentos Públicos de la Jurisdicción Tributaria del Departamento de Cundinamarca, es que se emite la presente directriz.

En cuanto a los actos de constitución de contratos de fiducia y encargo fiduciario, se debe tener en cuenta que el artículo 7 del Decreto 650 de 1996, que reglamentó parcialmente la Ley 223 de 1995, cita:

Artículo 7.º. Contratos de fiducia mercantil. En la inscripción de los contratos de fiducia mercantil y encargo fiduciario sobre muebles o inmuebles, el impuesto se liquidará sobre el valor total de la remuneración o comisión pactada.

Cuando la remuneración al fiduciario se pacte mediante pagos periódicos de plazo determinado o determinable, el impuesto se liquidará sobre el valor total de la remuneración que corresponda al tiempo de duración del contrato. Cuando el contrato sea de término indefinido y la remuneración se pacte en cuotas periódicas, el impuesto se liquidará sobre el valor de las cuotas que correspondan a veinte (20) años.

Cuando la remuneración establecida en el contrato de fiducia mercantil consista en una participación porcentual en el rendimiento del bien entregado en fiducia y no sea posible establecer anticipadamente la cuantía de dicho rendimiento, el rendimiento se calculará, para efectos de la liquidación y pago del impuesto de registro, aplicando al valor del bien el DTF a 31 de diciembre del año anterior, ajustado a la periodicidad pactada.

Cuando el objeto del contrato de fiducia sea el arrendamiento de inmuebles y la remuneración del fiduciario consista en un porcentaje del canon de arrendamiento, y el valor del canon no pueda establecerse anticipadamente, dicho canon será, para efectos de la liquidación y pago del impuesto de registro, del uno por ciento (1%) mensual del valor del bien.

Para efectos de lo previsto en los incisos 3 y 4 del presente artículo, el valor de la remuneración del fiduciario por el tiempo de duración del contrato será certificado por el revisor fiscal de la entidad.

Si en desarrollo del contrato de fiducia mercantil los bienes objeto de la fiducia se transfieren a un tercero, aun en el caso de que sea heredero o legatario del fideicomitente, el impuesto se liquidará sobre el valor de los bienes que se transfieren o entregan. Cuando se trate de inmuebles, se respetará la base gravable mínima establecida en el inciso cuarto del artículo 229 de la Ley 223 de 1995.

Actualmente, la Administración Tributaria Departamental, a través de la Subdirección de Impuesto de Registro, está determinando el impuesto de registro contenido en los instrumentos públicos sujetos a inscripción en las Oficinas de Registro, siguiendo la regla establecida en el artículo 7, sin tener en cuenta la enajenación que opera en ejecución de los contratos de fiducia mercantil y encargo fiduciario sobre los bienes inmuebles.

Al respecto, resalta este despacho, que la base gravable mínima establecida en el inciso final del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, no puede desconocerse, pues la aplicación de la regla especial del artículo en cuestión es predicable en los casos de la inscripción de los contratos de fiducia mercantil y encargo fiduciario, cuando la ley exige su registro en escenarios distintos a la inscripción de la transferencia de inmuebles consecuencia de la ejecución de los referidos contratos.

Lo anterior, coincide con la posición expuesta por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, en auto del 13 de abril de 2015¹, con el cual se resolvió la solicitud de la medida cautelar de suspensión provisional en el proceso de nulidad de varios artículos del Decreto Reglamentario 650 de 1996; la Alta Corporación manifestó:

Comoquiera que el aparte acusado corresponde a la palabra «inmuebles» incorporada en el inciso primero del artículo 7 del Decreto Reglamentario 650 de 1996, es necesario aclarar que dicho aparte se refiere al acto de inscripción del contrato de fiducia mercantil y encargo fiduciario, que resulta ser diferente al de inscripción o registro del acto, contrato o negocio jurídico que se refiera a bienes inmuebles.

¹ Medio de control de nulidad contra el Decreto Reglamentario 650 de 1996. Radicado: 110010327-000-2014-00051-00 (21206). Asunto: decide medida cautelar de suspensión provisional. CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



Es decir, debe entenderse que el aparte acusado tiene que ver con el contrato de fiducia mercantil, que conforme con el numeral 3 del artículo 146 del Decreto 663 de 1993 -Estatuto Orgánico del Sistema Financiero-, requieren registro, en el caso de las fiducias o *“contratos que consten en documento privado y que correspondan a bienes cuya transferencia esté sujeta a registro deberán inscribirse en el Registro Mercantil de la Cámara de Comercio con jurisdicción en el domicilio del fiduciante, sin perjuicio de la inscripción o registro que, de acuerdo con la clase de acto o con la naturaleza de los bienes deba hacerse conforme a la ley”* (se subraya).

Con posterioridad a esta norma, en el artículo 123 de la Ley 1116 de 2006, se dispuso que *“[l]os contratos de fiducia mercantil que consten en documento privado deberán inscribirse en el Registro Mercantil de la Cámara de Comercio con jurisdicción en el domicilio del fiduciante, sin perjuicio de la inscripción o registro que, de acuerdo con la clase de acto o con la naturaleza de los bienes, deba hacerse conforme a la ley”*.

Es decir, se reiteró la necesidad de darle publicidad al contrato de fiducia mercantil que conste en documento privado, mediante inscripción en el Registro Mercantil de la Cámara de Comercio, dejando a salvo la suscripción o registro que, **tratándose de bienes inmuebles, debe realizarse conforme con lo previsto en el estatuto de registro de instrumentos públicos.**

Entonces, se trata de dos escenarios distintos: el previsto en el aparte acusado (inscripción del contrato de fiducia mercantil y encargo fiduciario) y el planteado por la parte demandante (la transferencia de dominio de bienes inmuebles en ejecución del contrato de fiducia mercantil).

En estas condiciones no se debe suspender el aparte demandado, porque se debe interpretar que se está refiriendo al registro del acto de inscripción del contrato de fiducia mercantil y encargo fiduciario, cuando la ley exija su registro, **más no al acto que está sujeto a registro por tratarse de la traslación o extinción de dominio u otro derecho principal o accesorio sobre los bienes inmuebles.**

Refuerza lo anterior, lo señalado en el inciso final del artículo 7 del Decreto Reglamentario 650 de 1996, que de manera específica se refiere al acto de transferencia del bien inmueble y precisa que en este caso se debe respetar la base gravable mínima señalada en el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, según el cual “[c]uando el acto, contrato o negocio jurídico se refiera a bienes inmuebles, el valor no podrá ser inferior al del avalúo catastral, el autoavalúo, el valor del remato o de la adjudicación, según el caro. Subraya y negrilla fuera del texto”.

Es decir, que en todos los casos, sin excepción, la base gravable del Impuesto de Registro causado por la solicitud de inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos en la Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos de la Jurisdicción Tributaria de Cundinamarca, en los que opera la transferencia del derecho de dominio, aunque la citada enajenación se produzca en ejecución de un contrato de fiducia mercantil o encargo fiduciario, debe respetar la base gravable mínima establecida en el inciso final del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, esto es el valor del avalúo catastral o autoavalúo.

Ahora bien, en cuanto a la calificación como un acto sin cuantía de la restitución de bienes al fideicomitente mencionado en el literal h) del artículo 6 del Decreto 650 de 1996, se debe entender que lo contenido en dicho artículo no aplica para la restitución de bienes inmuebles, pues para la administración tributaria es irrelevante, quién ostentó previamente el derecho real de dominio.

Lo que la norma ha pretendido, con la imposición de la base gravable mínima, es gravar la transferencia del derecho real de dominio o cualquier acto de enajenación de la titularidad sobre los bienes inmuebles, situación que evidentemente se da cuando se restituye un bien inmueble al fideicomitente.

Al igual que en los casos del artículo 7, existe pronunciamiento del Consejo de Estado, Sección Cuarta, al resolver la medida cautelar mencionada previamente. En este punto, menciona:

Conforme con el literal h) del artículo 6 del Decreto Reglamentario 650 de 1996, se consideran como actos, contratos o negocios jurídicos sin cuantía los actos mediante los cuales se restituyen los bienes al fideicomitente.



Esta disposición se refiere a los bienes, de manera genérica (muebles e inmuebles), que se restituyen al fideicomitente, que de manera previa los había enajenado para los fines civiles o comerciales que tuvo a bien.

Pues bien, tratándose de bienes inmuebles, es oportuno mencionar que el artículo 2 del Decreto 1250 de 1970, vigente para la fecha de expedición del decreto reglamentario demandado, decreto derogado por la Ley 1579 de 2012, norma actualmente vigente, dispone que está sujeto a registro la traslación o extinción del dominio u otro derecho real principal o accesorio sobre dichos bienes.

Cabe advertir que el inciso final del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, dispuso respecto del impuesto de registro: “[c]uando el acto, contrato o negocio jurídico se refiera a bienes inmuebles, el valor no podrá ser inferior al del avalúo catastral, el autoevalúo, el valor del remate o de la adjudicación, según el caso”.

El artículo 187 de la Ley 1607 de 2012 mantuvo el contenido del texto transcrito. El cambio consistió en adicionar lo referente a los actos sin cuantía, para indicar que, tratándose de sociedades, algunos negocios podían calificarse como tales -fusiones, escisiones, transformaciones y consolidación de sucursales extranjeras, si no hay aumento de capital ni cesión de cuotas o partes de interés-.

De manera que no existe lugar a duda en el sentido que el acto, contrato o negocio jurídico referido a bienes inmuebles, que deba someterse a registro según lo previsto en el estatuto de registro de instrumentos públicos, está sujeto a la regla prevista en el aparte final del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, es decir, que la base gravable para efecto del impuesto de registro tiene cuantía.

Si bien es cierto el literal h) del artículo 6 del Decreto Reglamentario 650 de 1996 no hace la distinción entre bienes muebles e inmuebles, no es menos cierto que esta disposición, en lo atinente al impuesto de registro, se refiere a aquellos actos o negocios jurídicos que versen sobre bienes sujetos al registro, distintos de los inmuebles.

Tanto es así que en el artículo 4 del citado decreto reglamentario, el Gobierno se refirió de manera expresa a la base gravable respecto de inmuebles y, de manera textual expuso lo siguiente: «[p]ara efectos de lo dispuesto en el inciso cuarto del artículo 229 de la ley 223 de 1995, se entiende que el acto, contrato o negocio jurídico se refiere a inmuebles cuando a través del mismo se enajena o transfiere el derecho de dominio. En los demás casos la base gravable estará constituida por el valor incorporado en el documento; de conformidad con lo dispuesto en el inciso primero del mismo artículo.

Por lo expuesto, se instruye a los funcionarios de la Subdirección de Impuesto de Registro, para que, en contratos de fiducia mercantil o encargos fiduciarios sobre inmuebles o restitución de bienes inmuebles al fideicomitente, procedan a determinar el Impuesto de Registro verificando el valor del avalúo de los inmuebles objeto de transferencia, para establecer como base gravable el mayor valor resultante entre este y el valor del acto que suministran los contratantes.

(...).

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 229 de la Ley 223 de 1995; 6.º y 7.º del Decreto 650 de 1996; 193, 194 y 195 de la Ordenanza 216 de 2014 (Estatuto de Rentas del Departamento de Cundinamarca, ET local); y 90 del Decreto Ordenanza 066 de 2015. El concepto de violación planteado en la demanda se sintetiza así (ff. 8 a 21 cp1):

Partió el demandante de precisar que el artículo 229 de la Ley 223 de 1995 reguló la base gravable del impuesto de registro, y que su decreto reglamentario 650 de 1996 regula la base gravable de los negocios fiduciarios, tanto al momento del aporte, como de la restitución, incluidos los casos en los cuales se aportan bienes inmuebles al patrimonio autónomo. Tras esto, señaló:



-La circular acusada fue expedida con infracción del artículo 7.º del Decreto 650 de 1996 y del artículo 194 de la Ordenanza nro. 216 de 2014 de Cundinamarca en los casos de aporte, normas en las que debía fundarse:

Sobre ese particular adujo que, aunque la circular reconoce que la base gravable en la inscripción del contrato de fiducia o encargo fiduciario se liquida conforme con el artículo 7.º del Decreto 650 de 1996, sobre el valor de la remuneración o comisión pactada, creó una «*excepción*» en los casos en que los contratos involucren bienes inmuebles, puesto que indicó que la base gravable del impuesto de registro no podía ser menor al avalúo catastral o autoavalúo.

En su criterio, el acto acusado desconoció la realidad económica de los negocios fiduciarios, porque cuando se hace un aporte a un patrimonio autónomo no se paga precio alguno, su «*valor real (cuantía) es la remuneración que pagará el fideicomitente (aportante) a la fiduciaria*», de ahí que, tratándose del impuesto de registro, la realidad económica del contrato no estaba expresada en el valor catastral de los inmuebles transferidos, al igual que ignoró la limitación de la propiedad fiduciaria al objeto señalado en el contrato, lo cual implicaba que la sociedad fiduciaria no pudiera «*ejercer libremente la propiedad del bien fideicomitado*».

Afirmó que tanto el Decreto 650 de 1996 como el ET local obedecen al principio de transparencia fiscal que opera en los patrimonios autónomos y que se consagra en el artículo 102 del ET, ignorando así la circular que, el resultado del negocio fiduciario es reportado por el beneficiario, y que «*el activo del fideicomitente o beneficiario siempre reflejará los bienes fideicomitados a través de los derechos fiduciarios, en virtud del principio de transparencia fiscal*».

También aseguró que el acto demandado violaba la «*jerarquía normativa*» y aplicaba incorrectamente la ley 223 de 1995, al igual que desconocía la presunción de legalidad del Decreto 650 de 1996 y el ET local en virtud de la cual, estos actos obligaban, agregó que tales actos fueron desconocidos «*sin fundamentar tal actuación en una providencia judicial*».

-La circular demandada fue expedida con infracción del artículo 6.º del Decreto 650 de 1996 y de los artículos 193 y 195 de la Ordenanza 216 de 2014 de Cundinamarca, que regulan los casos de restitución de los bienes fideicomitados al fideicomitente, normas en las que debía fundarse:

A esos efectos señaló que las disposiciones mencionadas establecían que «*los casos de restitución de los bienes fideicomitados al fideicomitente*» eran actos sin cuantía, no obstante para la Administración, esto no era predicable para los bienes inmuebles, pues resultaba «*irrelevante quien ostentó previamente el derecho real de dominio*», de manera que según la Circular, la restitución del inmueble fideicomitado tenía la naturaleza de un acto con cuantía, por lo que la base gravable del impuesto de registro era el avalúo o autoavalúo catastral del inmueble, al cual debía aplicarse la tarifa, lo que, aseguró «*no correspondía a lo establecido en el Decreto 650 de 1996 y en la Ordenanza 216 de 2014*».

Paralelamente, expresó que las normas violadas obedecían a la «*razonabilidad económica*» del negocio fiduciario, porque en la restitución al fideicomitente no se pagaba valor alguno, de manera que la cuantía era la remuneración en favor de la sociedad fiduciaria, de ahí que la realidad del contrato no estuviera reflejada en el valor catastral de los inmuebles transferidos. Además, los preceptos vulnerados, entendieron

que el ejercicio de la propiedad fiduciaria estaba limitado al objeto contractual, sin que la sociedad fiduciaria ejerciera libremente el derecho de dominio sobre el bien fideicomitado.

Reiteró lo señalado en el punto anterior en el sentido de que la normativa obedecía al principio de transparencia fiscal, en virtud del cual, el beneficiario del patrimonio autónomo debe reportar sus ganancias o pérdidas, y que el fideicomitente debe reflejar los bienes fideicomitados a través de los derechos fiduciarios. Adicionó que la restitución del inmueble al fideicomitente tenía «*un contenido económico neutro*», en la medida que este reemplazaba en su «*contabilidad*» un derecho fiduciario. Asimismo, dejaba de «*causarse*» la correspondiente comisión, por lo que era una «*transacción sin cuantía*».

Al igual que en el punto anterior, acusó la circular de desconocer la «*jerarquía normativa*» del Decreto 650 de 1996 y el ET local, de aplicar incorrectamente la Ley 223 de 1995, puesto que el decreto reglamentario la desarrolla, específicamente en las tarifas, por lo que en la restitución debía acatarse tal decreto. Adujo también que el acto acusado ignoró la presunción de legalidad de las prenotadas normas y contradujo lo allí dispuesto «*sin fundamentar tal actuación en una providencia judicial*».

-La circular demandada, es nula porque la Secretaría de Hacienda de Cundinamarca la expidió sin competencia,

Tras aludir al artículo 338 de la Constitución, y a las funciones de la Secretaría de Hacienda previstas en el Decreto Ordenanzal 066 de 2015², señaló que la Administración no estaba facultada para «*fijar la base gravable o tarifa de los impuestos departamentales*», de manera que había excedido su competencia al determinar una base gravable para de actos de constitución de fiducia con inmuebles y/o su restitución al fideicomitente, pues creó «*reglas especiales*» no previstas en la ley o reglamento. Para finalizar, dijo que la «*política departamental*» sobre el tributo no podía contravenir las normas superiores que lo regulan, porque desconocería «*la potestad tributaria territorial*», dado que la decisión modificó la base gravable y tarifa del impuesto sobre actos sin cuantía, cuando dicha atribución corresponde a la asamblea.

-La circular demandada es nula, por cuanto incurrió en falsa motivación por una “apreciación errada” del auto del 23 de abril de 2015 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, dentro del proceso de radicado 21206:

Al respecto manifestó que, la providencia no era pertinente para fundamentar la legalidad del acto demandado porque «*no era un auto definitivo*». Además, la postura de la corporación consistió en «*negar la suspensión provisional del literal h) del artículo 6.º y el artículo 7.º del Decreto 650 de 1996*», por lo que tales disposiciones conservaron vigencia y fuerza ejecutoria. Empero, la interpretación efectuada por el fisco «*adoleció totalmente de hermenéutica, toda vez que (...) apreció de manera irreal la providencia judicial*», pues asumió que la decisión suspendió la norma demandada.

Aseguró que el fundamento de la circular era contrario a lo señalado en el auto del Consejo de Estado, por lo que el fundamento era irreal, pues el auto estableció que el acto de inscripción referido por la norma demandada era «*el de la fiducia y encargo mercantil como aquellos que requieren de registro, más no como actos que fundamentan la transferencia del dominio*», y concluyó que los argumentos que sirvieron de sustento para negar la suspensión provisional de la disposición analizada por la Sala «*no podían fundamentar la creación de una base gravable especial para los casos de negocios fiduciarios sobre inmuebles*».

² En el cual fueron enumeradas las funciones de la Secretaría de Hacienda de la Gobernación de Cundinamarca.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 89 a 113 cp1). Propuso la excepción de legalidad de la circular acusada. Inicialmente, precisó que, según lo dispuesto en el artículo 226 de la Ley 223 de 1995 y la jurisprudencia de la Sala³, «*para que procediera el pago del impuesto de registro*» era necesaria la concurrencia de dos hechos, a saber: (i) la existencia de actos, contratos o negocios jurídicos en los cuales fueran parte o beneficiarios los particulares, y (ii) que los actos deban registrarse en las oficinas de registro de instrumentos públicos o las cámaras de comercio por mandato legal. A su turno, puntualizó las condiciones para la «*causación y pago*» del tributo según los artículos 228 *ibidem*, 4.° de la Ley 1579 de 2012, 2.° del Decreto 650 de 1996 y 188 de la Ordenanza 216 de 2014.

Sobre la base gravable, los artículos 229 (inciso cuarto) de la Ley 223 de 1995, 4.° del Decreto 650 de 1996 y 191 de la Ordenanza 216 de 2014 establecieron las reglas de determinación de dicho elemento de la obligación tributaria según el acto objeto de registro. Respecto del contrato de fiducia mercantil, el artículo 194 *idem* puntualizó que cuando los bienes objeto de fiducia fuesen transferidos a un tercero «*el impuesto se liquidará sobre el valor de los bienes que se transfieren o entregan. En los casos de inmuebles, se respetará la base gravable mínima establecida en el presente estatuto*», lo cual observó lo determinado en el artículo 7.° del Decreto 650 de 1996.

Por lo anterior, sostuvo que el acto demandado «*no incurrió en aplicación indebida de tales disposiciones ni en la creación de nuevas bases gravables*», sino que observó todas las normas aplicables y efectuó un análisis normativo «*en contexto y no de manera parcializada como (...) la parte actora*», porque aquel únicamente tuvo en cuenta las disposiciones que «*favorecían sus argumentos*». Por ejemplo, el demandante «*solo citó y transcribió la parte inicial*» del artículo 7.° del Decreto 650 de 1996; no obstante, omitió que el inciso final *idem* regulaba la transferencia de los bienes fideicomitidos a terceros, así como la «*base gravable mínima*» fijada para inmuebles, de ahí que la simple lectura de la citada norma evidenciara que la base gravable para liquidar el impuesto en actos que comporten inmuebles «*no podía ser inferior al avalúo o autoavalúo catastral*».

Siguiendo con lo planteado, expuso que su contraparte desatendió lo dispuesto en la letra *h.* del artículo 6.° del Decreto 650 de 1996, porque en el concepto de bienes estaban incluidos tanto los muebles como los inmuebles. Ahora bien, frente a estos últimos, la base gravable del impuesto debía tener en cuenta «*el avalúo o autoavalúo de los inmuebles*». Luego, precisó que la norma distinguió dos aspectos diferentes del impuesto: (i) la inscripción de los contratos de fiducia mercantil y encargo fiduciario sobre muebles o inmuebles, en los que el tributo se liquida «*sobre el valor total de la remuneración o comisión pactada*»; y (ii) cuando en desarrollo del contrato los bienes fideicomitidos son transferidos a un tercero, supuesto en el cual «*se respetará la base gravable mínima establecida en el artículo 229 de la Ley 223 de 1995*», tratándose de inmuebles.

En ese sentido, expresó que la circular «*no derogó ni modificó ninguna de las normas antes relacionadas y menos aún usurpó funciones propias de la asamblea respecto de la tributación*» en Cundinamarca, por lo cual también estaba desvirtuado el argumento vinculado a la expedición de la decisión sin competencia, porque los ordinales 2.° y 3.° del artículo 94 del Decreto Ordenanzal 066 de 2014 facultaron a la Administración a «*dirigir, coordinar y controlar el adecuado cumplimiento de las obligaciones rentísticas y*

³ Sentencia del 04 de septiembre de 1998, rad. 8705, CP: Daniel Manrique Guzmán.



tributarias departamentales de acuerdo con la ley y el Estatuto de Rentas», lo cual estaba acreditado en el presente asunto.

Por último, sostuvo que el acto administrativo no incurrió en falsa motivación frente a la interpretación efectuada al contenido del auto del 13 de abril de 2015, pues, contrario a lo expuesto en el cargo de nulidad, la providencia precisó parte del tratamiento del impuesto de registro en los negocios fiduciarios reglados en los artículos 6.º y 7.º del Decreto 650 de 1996, razón por la cual el fisco hizo *«buen uso»* de la decisión a efectos de ilustrar la forma adecuada para interpretar las normas analizadas por la Sala.

Sentencia apelada

El tribunal declaró probada la excepción de legalidad propuesta por la demandada y, en consecuencia, negó las pretensiones de la demanda a través del fallo del 03 de junio de 2021 (ff. 197 a 206 cp.1)⁴. A juicio del *a quo*, la Circular nro. 000013, del 27 de mayo de 2016, realizó un recuento normativo de las normas aplicables a los contratos de fiducia mercantil, fue debidamente motivada y su expedición no superó las competencias de la Administración.

En aras de resolver la controversia, trajo a colación las principales conclusiones sobre las implicaciones de la decisión demandada, así como lo dispuesto por los artículos 226, 228, 229 y 230 de la Ley 223 de 1995, 1.º, 2.º, 6.º y 7.º del Decreto 650 de 1996, y 188, 191, 193 y 194 de la Ordenanza 216 de 2014, que regularon elementos como el hecho generador, causación, base gravable y tarifas del impuesto de registro, así como el tratamiento aplicable a los contratos de fiducia mercantil. A este respecto, aseguró que, en su inscripción, ya sea sobre bienes muebles o inmuebles, el impuesto debe liquidarse *«sobre el valor total de la remuneración o comisión pactada»*. Ahora bien, si los bienes fideicomitidos son transferidos a terceros, el tributo correspondiente se calculará sobre el valor de los bienes transferidos o entregados, respetando *«la base gravable mínima establecida en la Ley 223 de 1995, (...) es decir, la suma no podrá ser inferior al valor del avalúo, autoavalúo catastral, remate o adjudicación, según corresponda»*.

Con fundamento en lo dispuesto en la sentencia del 24 de septiembre de 2020 (exp. 21206, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez [E]), concluyó que el acto demandado no creó una nueva base gravable para los contratos de fiducia mercantil y encargo fiduciario, porque la circular determinó que, en el evento que los bienes fideicomitidos (inmuebles) sean transferidos a un tercero, deberá respetarse la mencionada *«base gravable mínima»*. Por lo que, no podía confundirse la base imponible que se genera con la inscripción de los contratos, relativas a muebles e inmuebles, que se liquida sobre el total remuneración o comisión, con la base que aplica cuando los bienes son transferidos a un tercero *«que es el evento al que se refiere la Circular atacada»*.

Frente a la *«creación»* de una tarifa de impuesto de registro en el acto acusado, señaló, tomando nuevamente como premisa la referida providencia de la Sala, que la letra *h.* del artículo 6º del Decreto 650 de 1996 y el ordinal 6º del artículo 193 de la Ordenanza 216 de 2014 *« se refieren a que la restitución, únicamente de bienes muebles al fideicomitente es un negocio sin cuantía para efectos del impuesto de registro»*, pues una interpretación sistemática de las citadas normas evidencia que, tratándose de bienes inmuebles, debe observarse la base gravable fijada en el artículo 229 de la Ley 223 de 1995 y el ordinal 1º del artículo 191 de la Ordenanza 216 de 2014, en la medida que se trata de negocios jurídicos con cuantía y la base imponible *«no puede ser inferior al valor del avalúo o autoavalúo catastral, remate o adjudicación»* del bien, por lo que no existió

⁴ Esta providencia fue corregida oficiosamente mediante el auto del 12 de agosto de 2021 (ff. 210 a 211 vto. cp.1).



una modificación a la tarifa por parte del fisco.

Por último, señaló que el hecho de que se hubiera citado el auto de esta Sección, del 13 de abril del 2015, no implicaba que la circular estuviera viciada con falsa motivación, puesto que el mismo analizó de fondo la solicitud de suspensión provisional del literal h) del artículo 6º y del artículo 7º del Decreto 650 de 1996, para lo cual se *«efectuó un análisis jurídico completo que permitió negar tal medida cautelar»*. Además, la decisión *«sirvió a la Administración como fundamento para confirmar la interpretación normativa que efectuó, y que se ajusta a la ley»*. Tras esto, concluyó que la Administración *«no creó ni modificó base gravable o tarifa alguna del impuesto de registro»*, de ahí que tampoco usurpó las funciones de la asamblea departamental respecto de la determinación de los elementos del tributo, pues se limitó a impartir instrucciones sobre la liquidación del impuesto. Finalmente, el tribunal se abstuvo de condenar en costas a la parte vencida, porque no se demostró su causación.

Recurso de apelación

- El demandante apeló la decisión de primera instancia (ff. 218 a 226 cp1), para lo cual efectuó los siguientes planteamientos:

-El análisis del tribunal no correspondió a los hechos de la demanda, por cuanto concluyó que la circular «se refería a la base gravable del impuesto de registro en la enajenación de inmuebles a terceros» y que por tanto, no creó una base gravable diferente a la prevista en la ley, lo cual, señala la actora, no es cierto, puesto que el acto demandado no analizó dicho evento, sino la restitución de bienes al fideicomitente, de ahí que la sentencia apelada no respondió al objeto de la litis, consistente en que la circular creó una nueva base gravable determinada por el avalúo o autoavalúo, cuando se restituyen los bienes al fideicomitente, contrariando la ley y la ordenanza. Agregó que, aunado a lo anterior, se debatió que la circular señalara esta misma base especial para la inscripción del contrato de fiducia mercantil, cuando se aportan inmuebles, desconociendo el artículo 7º de la ordenanza.

Precisa el actor que no se cuestionó que, tratándose del *«traspaso»* de inmuebles a terceros en el marco del contrato de fiducia, el avalúo o autoavalúo catastral del inmueble, constituía la base del tributo, y que la demanda y los alegatos de conclusión reconocieron que ese era el único evento previsto para la utilización de tal base gravable. En ese orden, aseguró que la conclusión de la sentencia no respondió al *«objeto de la litis»*, razón por la que solicitó a la Sala efectuar el análisis correspondiente y revocar la providencia impugnada.

-La sentencia de primera instancia desconoce que la circular demandada fue proferida con infracción de las normas en que debía fundarse: luego de hacer un recuento de las disposiciones legales y reglamentarias del orden nacional para la determinación de la base gravable del impuesto de registro en contratos de fiducia mercantil, concluyó que la «base gravable mínima» solo aplicaba tratándose de bienes inmuebles fideicomitados transferidos a un tercero. Por el contrario, en el evento de restitución de bienes al fideicomitente, la letra h. del artículo 6.º del Decreto 650 de 1996 calificó esta circunstancia como un «acto sin cuantía», lo cual era aplicable tanto para bienes muebles como inmuebles, porque no existió diferenciación en la ley sobre el particular, razón por la cual mal haría el intérprete en «crear un alcance diferente». Asimismo, expuso que este entendimiento fue reiterado en el artículo 193 de la Ordenanza 216 de 2014.

No obstante, el acto cuestionado dispuso que el impuesto de registro vinculado a



contratos de fiducia mercantil (sobre bienes inmuebles) debía calcularse «*sobre el avalúo o autoavalúo sin excepción*», tanto en el registro para el «*aporte*» de los bienes, como en su restitución al fideicomitente, desconociendo que la base gravable en el primer momento correspondía al valor de la comisión fiduciaria y en el segundo momento correspondía a «*un acto sin cuantía*». Sin embargo, el tribunal resolvió que la circular estaba ajustada a derecho, pues, a su juicio, sólo la restitución de bienes muebles al fideicomitente era un acto sin cuantía, lo que a juicio del demandante es una «*conclusión equivocada*».

Al respecto, señaló que la razón de considerar el acto de restitución de bienes al fideicomitente como sin cuantía, era el principio de justicia tributaria, porque evitaba un «*doble pago*» del impuesto. Adujo que la tesis del *a quo* exigiría al fideicomitente la cancelación del impuesto al momento de aportar el bien al patrimonio autónomo y al de su restitución, derivando esto en un detrimento patrimonial, cuando la realidad era que el fideicomitente y el beneficiario eran la misma persona, quien entregó el bien para un determinado fin, estando obligado a registrar en la contabilidad y en la declaración las operaciones del fideicomiso en virtud del principio de transparencia fiscal (artículo 102 del ET), de ahí que no existiera un verdadero cambio de titular.

Expuso que la restitución del activo tenía un efecto tributario neutro, porque no se configuraba una enajenación para efectos fiscales, ni había ingreso en cabeza del fideicomitente, quien conservaba el «*costo fiscal*» del activo. De manera que al finalizar el contrato de fiducia y restituirse el inmueble, solo operaba el cambio de un activo por otro, sin transferencia de derechos a un tercero. el bien restituido, sin efectuar la transferencia del derecho de dominio a un tercero.

Luego, el apelante aseveró que, a través de la sentencia del 17 de septiembre de 2020 (exp. 23272, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), la Sala precisó que «*el avalúo o autoavalúo de los inmuebles solamente constituye la base gravable del impuesto de registro en los casos en que se transfiere el derecho de dominio a un tercero*». En caso contrario, el impuesto de registro del contrato de fiducia mercantil era liquidado tomando como base gravable el valor de la remuneración pactada, «*aun en el caso de los inmuebles*». Según el actor, aunque esta Sección no estudió formalmente la restitución de bienes al fideicomitente, determinó «*pautas claras*» para calcular el impuesto a cargo cuando el contrato versara sobre inmuebles, así: (i) si el contrato implicaba la transferencia de bienes a un tercero, regía la «*base gravable mínima*» del artículo 229 de la Ley 223 de 1995; y (ii) cuando el contrato no conllevara la transferencia del activo a un tercero, la base imponible era «*el valor de la comisión o remuneración pactada*».

En virtud de las consideraciones expuestas, concluyó que la circular era contraria a derecho, porque pretendía liquidar el impuesto de registro en el departamento de Cundinamarca, utilizando como base gravable única, el valor del avalúo o autoavalúo del inmueble, desconociendo las reglas previstas en el artículo 6.º del Decreto 650 de 1996, pues los actos de restitución de los inmuebles al fideicomitente eran actos sin cuantía, en los cuales no aplicaba la precitada base imponible. En consecuencia, el acto demandado creaba una base gravable que se apartaba de la realidad de los negocios fiduciarios y de las disposiciones relativas a la restitución al fideicomitente, de manera que el tribunal interpretó erradamente la legislación aplicable.

-La sentencia del tribunal hace una interpretación errada de la jurisprudencia del Consejo de Estado y desconoce el precedente jurisprudencial: afirmó que la interpretación efectuada por el *a quo* de la sentencia 24 de septiembre de 2020 (exp. 21206, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez [E]) fue «*errada*», porque el tribunal dispuso que «*base gravable*



mínima» debía aplicarse tanto en el aporte del inmueble al patrimonio autónomo, como al momento de su restitución al fideicomitente, en cambio, la Sala dispuso que *«la base gravable del impuesto de registro en los contratos de fiducia mercantil se determina por el valor de la comisión fiduciaria pactada, tanto para muebles como para inmuebles»*. Además, la Sección planteó que solo se acudiría a la *«base gravable mínima»* tratándose del acto de enajenación de inmuebles a un tercero, para lo cual trajo a colación el contenido de las sentencias del 17 de junio de 2021, exp. 25081; y del 17 de septiembre de 2020, exp. (23272), CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

-La sentencia de primera instancia desconoce que la circular demandada fue expedida con falsa motivación y sin competencia: reprochó que el tribunal considerara que no hubo falsa motivación por haberse sustentado la circular en el auto 13 de abril de 2015, que negó la suspensión de las disposiciones reglamentarias del impuesto de registro, porque consideró que en tal oportunidad, se efectuó un análisis jurídico de la letra h del artículo 6º y el artículo 7º del Decreto 650 de 1996, a ese respecto señala el apelante que, el tribunal omitió tener en cuenta las normas, solo consideró una *“providencia de carácter provisional»*, la cual no era válida para *«fundamentar la creación de una base gravable especial»*; agregó que si un acto se fundamenta en una providencia judicial esta debe ser definitiva, y que la posterior emisión de la sentencia que declaró la legalidad de las disposiciones citadas *«no valida ni da mayor soporte al acto administrativo demandado»*.

Insistió en que ninguna de las funciones reconocidas a la Administración permitía *«la modificación de la base gravable y tarifa del impuesto de registro»*, por lo que la circular fue expedida sin competencia, y concluyó que en ambos casos, la demandada y el tribunal desconocieron la potestad tributaria prevista constitucionalmente y las normas que regulan el impuesto de registro.

Pronunciamentos finales

El demandante y el ministerio público guardaron silencio. La demandada solicitó confirmar el fallo apelado, pues, en su criterio, el análisis realizado por el *a quo* resolvió la litis planteada en la demanda, observó el precedente jurisprudencial de esta Sección y desestimó de forma idónea los cargos de nulidad por falsa motivación y por ausencia de competencia (índices 11 y 12 de Samai).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad del acto administrativo acusado, atendiendo los cargos formulados por el actor, en calidad de apelante único, contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda. Particularmente, se determinará si el acto administrativo creó una base gravable – que a su vez incidiría en la tarifa aplicable – del impuesto de registro, diferente a la señalada en la Ley 223 de 1995, el Decreto 650 de 1996 y la Ordenanza 216 de 2014, para los siguientes eventos que involucran bienes inmuebles en el marco de un contrato de fiducia mercantil: (i) constitución del negocio fiduciario; y (ii) restitución de los bienes fideicomitidos al fideicomitente. Para el efecto, la Sala analizará en forma individualizada los anteriores escenarios o eventos, tomando en consideración las normas nacionales y departamentales vigentes, así como los criterios fijados en la jurisprudencia de la Sección que en oportunidades anteriores ha resuelto asuntos similares a la presente controversia – siempre y cuando estos resulten aplicables al presente asunto –, a fin de precisar su tratamiento tributario y contrastarlo con las directrices fijadas en la circular sometida a control judicial.



2- En virtud de lo anterior, corresponde estudiar el primer evento planteado, relacionado con la alteración de la base gravable del impuesto de registro en los casos de constitución del negocio fiduciario que involucra el aporte de bienes inmuebles. El demandante sostuvo que su contraparte infringió las normas superiores en que debía fundarse el acto, por cuanto la circular modificó la determinación de la base gravable prevista por el legislador para el efecto. Puntualmente, aseguró que la circular estableció que el valor del avalúo o autoavalúo catastral es la base gravable del impuesto generado en este evento, desconociendo lo dispuesto en los artículos 229 de la Ley 223 de 1995 y 7° del Decreto 650 de 1996, pues la base imponible en ese acto jurídico solo se determina a partir de la contraprestación o comisión pactada e incorporada en el documento suscrito entre las partes que da origen al negocio fiduciario, de ahí que solo en el caso de transferencia de bienes a un tercero debía aplicarse la «base mínima» del impuesto.

A partir de ello, cuestionó que la sentencia apelada señalara que la base gravable en la constitución de fiducias que involucran inmuebles y estos sean transferidos a terceros fuera la base imponible mínima, porque ello no fue lo reprochado contra la circular demandada, sin embargo, tal aspecto fue erróneamente resuelto por el *a quo*. Al respecto, aseguró que, al tenor de los precedentes de la Sección, la Sala estableció «*pautas claras*» para calcular el impuesto a cargo si el contrato versa sobre inmuebles, así: (i) cuando implicaba la transferencia de bienes a un tercero, regía la «base gravable mínima» del artículo 229 de la Ley 223 de 1995; y (ii) en caso que no conlleve la transferencia del activo a un tercero, la base imponible era «el valor de la comisión o remuneración pactada». Según el actor, contrario a esas precisiones, la circular creó una base gravable única correspondiente al valor del avalúo o autoavalúo en todos los casos.

En el otro extremo, la Administración defendió que la circular no transgredió el principio de legalidad ni extralimitó su potestad de gestión, pues no creó o modificó la base gravable del impuesto de registro, sino que precisó su determinación conforme a lo contemplado en la Ley 223 de 1995, el Decreto 650 de 1996 y la Ordenanza 216 de 2014. Específicamente, argumentó que, al sustentar los cargos de nulidad, el actor «*solo citó y transcribió la parte inicial*» del artículo 7° del Decreto 650 de 1996, omitiendo que el inciso final ídem regulaba la transferencia de los bienes fideicomitidos a terceros, así como la «base gravable mínima» fijada para inmuebles prevista en el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, lo cual también fue contemplado en el artículo 4° *ibidem* y en los artículos 191 y 194 de la Ordenanza 216 de 2014.

Señaladamente, expuso que debían distinguirse dos aspectos, uno cuando se inscribe el contrato de fiducia mercantil sobre bienes muebles e inmuebles, en el que el impuesto de registro se determina sobre el valor total de la remuneración o comisión pactada, y el segundo, cuando en desarrollo del negocio fiduciario se realiza la transferencia de inmuebles, caso en el cual el gravamen se liquida sobre el valor de los activos, que en todo caso debe respetar la base gravable mínima debatida.

2.1- Con el fin de dilucidar este debate, la Sala se pronunciará sobre el problema jurídico planteado considerando el precedente expuesto en la sentencia del 17 de septiembre de 2020 (exp. 23272, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), en la que esta Sección resolvió una *litis* promovida en contra de la Circular nro. 000567 de 2014, expedida por la Dirección de Rentas Departamentales de la Gobernación de Antioquía, que comprendía parte de los elementos jurídicos aquí debatidos, por lo tanto, se aplicará en lo pertinente al caso de la referencia. De igual forma, la Sección tendrá en cuenta lo dispuesto en la sentencia del 17 de junio de 2021 (exp. 25081, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), en la cual se precisó la base gravable del impuesto en los eventos de inscripción del contrato

de fiducia mercantil (constitución del patrimonio autónomo).

2.2- De conformidad con el criterio adoptado en dichos precedentes, se reitera que el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, modificado por el artículo 187 de la Ley 1607 de 2012, estableció que, por regla general, la base imponible estaba constituida por el valor incorporado en el documento que contiene el acto, contrato o negocio jurídico, advirtiendo al mismo tiempo que, cuando los actos se refieran a bienes inmuebles, la base imponible no podrá ser inferior al avalúo o autoavalúo catastral, el valor del remate o de la adjudicación, según el caso. Al ser reglamentada esta disposición mediante el Decreto 650 de 1996, se previó en el inciso 1.º artículo 7.º que la base gravable en la inscripción de los contratos de fiducia mercantil y encargos fiduciarios sobre bienes muebles o inmuebles se liquida sobre el valor total de la remuneración o comisión pactada.

Estas previsiones fueron puestas de presente por la jurisprudencia de esta Sección⁵, destacando que la base gravable del impuesto de registro en los contratos de fiducia mercantil se determinaba a partir del valor total de la remuneración o comisión pactada siguiendo el inciso primero del artículo 7.º del Decreto 650 de 1996, y que la «base mínima» prevista en el artículo 229 de la Ley 223 de 1995 aplicaba en los eventos de transferencia de un bien inmueble a un tercero. Así también, en la sentencia del 17 de septiembre de 2020 (exp. 23272, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), la Sala precisó que, de acuerdo con el artículo 1226 del Código de Comercio, la fiducia mercantil opera dentro de un modelo tripartita en el que un constituyente, fiduciante o fideicomitente entrega al fiduciario los bienes (muebles o inmuebles) de su propiedad, para constituir un patrimonio autónomo, propiedad que se transfiere al fiduciario para que tales activos cumplan una finalidad específica, ya sea a beneficio del fideicomitente o de un tercero, «pero tal transferencia no opera como forma de adquisición plena de propiedad, sino sujeta a la obligación de que esta se transfiera a un tercero beneficiario, al momento de verificarse una condición predeterminada...».

2.3- De acuerdo con la dinámica propia del negocio fiduciario, en la determinación del impuesto de registro a cargo del sujeto pasivo deben distinguirse dos momentos. El primero, cuando las partes acuerdan el negocio jurídico y este acuerdo es documentado (que puede tener por objeto activos inmobiliarios aportados para la administración y posterior restitución al fideicomitente, o su enajenación a un tercero por parte de la sociedad fiduciaria), que se encuentra sometido a registro, evento en el que la base gravable se determina conforme al valor de la remuneración o comisión pactada, sin consideración a que los bienes fideicomitados sean muebles o inmuebles, según lo dispuesto por el inciso primero del artículo 7.º del Decreto 650 de 1996. Por su parte, el segundo momento será la restitución de los inmuebles aportados tras el cumplimiento de la finalidad de la fiducia. Cuando dicha transferencia sea a un tercero beneficiario, esto es, un sujeto diferente al fideicomitente, la base imponible será la base gravable mínima (avalúo o autoavalúo), según el inciso 5.º del artículo 229 de la Ley 223 de 1995.

Por lo anterior, encuentra la Sala que la instrucción impartida por la circular, en el sentido que «en todos los casos, sin excepción, la base gravable del impuesto de registro causado por la solicitud de inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos (...), en los que opera transferencia del derecho real de dominio, aunque la citada enajenación se produzca en ejecución de un contrato de fiducia mercantil o encargo fiduciario, debe respetar la base gravable mínima establecida en el inciso final del artículo 229 de la Ley 223 de 1995», transgrede el inciso 1º. del artículo 7º. del Decreto 650 de 1996, según el

⁵ Sentencias del 24 de septiembre de 2020 (exp. 21206, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez[(E)] y del 17 de junio de 2021 (exp. 25081, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

cual la base gravable del impuesto de registro en la inscripción del contrato de fiducia mercantil, independientemente si versa sobre bienes muebles o inmuebles, está dada por el valor total de la remuneración o comisión pactada, lo que por demás reproduce la norma local en los incisos segundo y siguientes del artículo 194 del ET.

Para finalizar, en lo atinente a los argumentos expuestos por el apelante sobre la ilegalidad del acto administrativo acusado por invocar como sustento para la idoneidad de la instrucción allí incorporada el contenido del auto del 13 de abril de 2015 (exp. 21206, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), se advierte que tal providencia no podía consultarse en forma aislada de la legislación nacional y local, conforme fue efectuado en los precedentes invocados en el *sub lite*.

Prospera el cargo de apelación.

3- Una vez agotado lo anterior, corresponde a la Sala pronunciarse sobre la base imponible del impuesto de registro en la restitución de los bienes inmuebles al fideicomitente. Para el actor, el tribunal avaló la legalidad de la circular bajo el entendido que la norma reguló correctamente la base gravable del tributo sobre el avalúo o autoavalúo cuando ocurre enajenación de inmuebles a favor de terceros; sin embargo, ese no fue el objeto del acto acusado, sino la creación de una «*nueva base gravable*» en el supuesto de su restitución al fideicomitente⁶, por lo que aseguró que la controversia no giró en torno a discutir la base imponible cuando los bienes inmuebles fideicomitados se «*traspasan*» a terceros.

Al respecto, resaltó el actor que los documentos y/o actos que restituyen los bienes – muebles e inmuebles – al fideicomitente son actos sin cuantía según la letra *h*. del artículo 6.º del Decreto 650 de 1995 y esto fue replicado en el artículo 193 del ET local. No obstante, la circular demandada conminó a los funcionarios de la Administración a fijar como base gravable en la restitución «*el mayor resultado entre el avalúo o autoavalúo de los activos y el valor que suministran los contratantes*».

3.1- Para dilucidar el asunto sometido a análisis, partirá la Sala de señalar que, la jurisprudencia de esta Sección⁷, en armonía con lo dispuesto por la Corte Constitucional⁸, ha precisado que los artículos 1º., 287 y 300 de la Constitución otorgaron a los departamentos y demás entidades territoriales autonomía para la gestión de los tributos a su cargo, la cual debe ejercerse dentro de los límites previstos en la Constitución y la ley, por lo que la determinación del régimen tributario territorial fijado a través de las ordenanzas o acuerdos debe estar comprendido y/o autorizado en el régimen tributario nacional regulado mediante la ley que fija los elementos esenciales de los tributos.

3.2- En lo que respecta al impuesto de registro, el artículo 226 de la Ley 223 de 1995 estableció como hecho generador la inscripción de los actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares, que de conformidad con la ley deban registrarse en las oficinas de registro e instrumentos públicos o en las cámaras de comercio. A su turno, el artículo 229 ídem, modificado por el artículo 187 de la Ley 1607 de 2012, estableció que la base gravable del tributo está

⁶ También asegura que la demandada creó una nueva base gravable para el evento de constitución de la fiducia mercantil sobre inmuebles, pero esto se desarrollará en el segundo planteamiento del problema jurídico.

⁷ Sentencias del 23 de junio de 2022, 29 de abril y 30 de julio de 2020 (exps. 25816, 24462, 24117, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez); del 02 de mayo de 2019 (exp. 23258, CP: Milton Chaves García); del 14 de mayo de 2015 (exp. 19548, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas); y del 05 de junio de 2014 y 05 de febrero de 2015 (exps. 19945 y 20654, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

⁸ Sentencia C-517 del 15 de septiembre de 1992, MP: Ciro Angarita Barón.



constituida por el valor incorporado en el documento que contiene el acto, contrato o negocio jurídico, y que cuando el acto o contrato estuviera referido a inmuebles, la base imponible no podría ser inferior al valor del avalúo o autoavalúo catastral, el valor del remate o la adjudicación, según el caso. Respecto de los documentos sin cuantía, la norma previó que la base imponible estaría determinada por su naturaleza.

Sobre estos últimos actos, el artículo 6.º del Decreto 650 de 1996, disposición reglamentaria de la Ley 223 de 1995, señaló que eran actos, contratos o negocios jurídicos sin cuantía aquellos que no incorporaran derechos apreciables pecuniariamente en favor de los particulares, y a modo enunciativo determinó algunos actos considerados sin cuantía, entre ellos, aquellos mediante los cuales se restituyen los bienes al fideicomitente (letra *h. ibidem*), previsión que fue replicada por la Asamblea Departamental de Cundinamarca en el artículo 193 de la Ordenanza nro. 216 de 2014.

Ahora bien, la mencionada disposición reglamentaria fue objeto de control de legalidad mediante sentencia del 24 de septiembre de 2020 (exp. 21206, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez [E]), oportunidad en la cual se negó los cargos de nulidad contra dicha norma, sin condicionar la legalidad de la misma disposición a una interpretación determinada, consideración bajo la cual, advierte la Sala que de acuerdo con la letra h) del artículo 6 del Decreto 650 de 1996, la restitución de bienes al fideicomitente se encuentra consagrada como un acto sin cuantía.

3.3- Teniendo en cuenta lo anterior, la instrucción contenida en la circular relativo a que en la restitución de bienes inmuebles al fideicomitente debe determinarse el impuesto de registro previa verificación del valor del avalúo de los inmuebles no se acompasa con el artículo 229 de la Ley 223 de 1995 ni el Decreto 650 de 1996, puesto que la circular remite a la base gravable mínima, que no aplica tratándose de actos sin cuantía.

Si bien la señalada providencia aludió a que el literal h) se encontraba referido a bienes muebles, que no a inmuebles, en esta oportunidad se precisa aclarar que tal distinción no fue efectuada por la norma reglamentaria, y en consecuencia los documentos mediante los cuales se restituya cualquier bien al fideicomitente, se enmarcan como actos sin cuantía.

Prospera el cargo de apelación.

4- En conclusión, se revocará la sentencia apelada, y en su lugar, se declarará la nulidad de la circular demandada.

5- Por ser un asunto de interés público, la Sala se abstendrá de condenar en costas (art. 188 del CPACA).

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

FALLA

1. Revocar la sentencia apelada. En su lugar, declarar la nulidad de la Circular nro. 000013, del 27 de mayo de 2016, proferida por la Secretaría de Hacienda – Gobernación de Cundinamarca, de acuerdo con las razones expuestas en la parte motiva.



Radicado: 25000-23-37-000-2016-01853-01 (26488)
Demandante: Daniel Hernando Sarmiento Sánchez

2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN