



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

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., veinticinco (25) de abril de dos mil veinticuatro (2024)**

<b>Referencia</b>	Nulidad
<b>Radicación</b>	25000-23-37-000-2022-00111-01 (27598)
<b>Demandante</b>	LEONARDO AUGUSTO TORRES CALDERÓN
<b>Demandado</b>	DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA
<b>Tema</b>	Circular Nro. 000005 del 05 de febrero de 2021. Impuesto de Registro. Actos demandables ante la jurisdicción. Facultades del Director de Rentas y Gestión Tributaria de la Gobernación de Cundinamarca. Decreto Ordenanzal Nro. 437 de 2020.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 9 de febrero de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió<sup>1</sup>:

**“PRIMERO: DECLARAR** la nulidad de la **Circular No. 000005 del 05 de febrero de 2021**, expedida por la Dirección de Rentas y Gestión Tributaria de la Gobernación de Cundinamarca, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

**SEGUNDO: NOTIFICAR** por correo electrónico la presente providencia a los siguientes correos electrónicos informados por las partes: (...)

**TERCERO:** Archivar el expediente, una vez ejecutoriada esta providencia, previas las anotaciones de rigor.”

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 05 de febrero de 2021, el Director de Rentas y Gestión Tributaria de la Gobernación de Cundinamarca, emitió la Circular No. 000005, la cual tenía como asunto la **“LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO DE REGISTRO EN LOS CASOS DE NUDA PROPIEDAD, USUFRUCTO Y CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO PLENO”**. Dicho acto dispuso lo siguiente:

*“Respetados funcionarios, notarios, registradores y contribuyentes:*

*Con el objeto de dar aplicación a la liquidación del impuesto de registro en relación con los actos, contratos o negocios jurídicos por medio de los cuales se efectúe la transferencia o enajenación en conjunto de los derechos reales de nuda propiedad y usufructo, o cualquiera de estos, la Dirección de Rentas y Gestión Tributaria de la Secretaría de Hacienda de Cundinamarca, de manera general y abstracta se permite hacer las siguientes consideraciones:*

*[...]*

*Con fundamento en lo expuesto, la Dirección de Rentas y Gestión Tributaria, imparte la siguiente directriz:*

- 1. En los actos por medio de los cuales se transfiera o enajene el derecho real de usufructo, a fin de cumplir con lo dispuesto en el inciso final del artículo 229 de la Ley 223 de 1995,*

<sup>1</sup> Samai. Índice 2



*deberá liquidarse sobre la base gravable mínima, comparándose con el 70% del valor del autoavalúo del bien entregado en usufructo.*

- En los actos por medio de los cuales se transfiera o enajene el derecho real de nuda propiedad, a fin de cumplir con lo dispuesto en el inciso final del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, deberá liquidarse sobre la base gravable mínima, comparándose con el 30% del valor del bien entregado en usufructo.*

*Así, la suma de ambos corresponderá al 100% del avalúo, y a la totalidad de derechos y atributos que concede el derecho de dominio (sic), habiéndose respetado la base gravable mínima.*

- En los actos de reserva del derecho real de usufructo, el impuesto de registro se generará con base en la tarifa definida para los actos sin cuantía, según el número de folios de matrícula en los cuales se deba inscribir dicho acto, toda vez que a través del mismo se considera no se transfiere ni se enajena dicho derecho.*
- Se considerará como acto con cuantía la consolidación del usufructo en el nudo propietario, en tanto si se causa el impuesto al solicitar la inscripción de este acto en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, aplicando la base gravable descrita en el numeral primero (1) de este documento, teniendo en cuenta que a través del mismo se transfiere o enajena el derecho real de usufructo.*
- Se considerará como acto con cuantía la constitución del derecho de uso y/o habitación según la proporción que le corresponde de los atributos que componen el derecho real de dominio, es decir, sobre el 33% del bien inmueble entregado.*

**Nota:** *Para efectos de la liquidación del impuesto respecto de los numerales 1, 2, 4 y 5, necesariamente deberá ser aportado o consultado el avalúo catastral.*

*La presente rige a partir de la fecha de su comunicación, y deroga las disposiciones contenidas en la Circular 000032 de 2014”.*

## ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad, previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>2</sup>:

#### “VI. PRETENSIONES

##### VI.I PETICIÓN PRINCIPAL

*Declarar la nulidad total de la Circular No. 000005 del 5 de febrero de 2021 expedida por el director de Rentas y Gestión Tributaria de la Gobernación de Cundinamarca, doctor Eduber Rafael Gutiérrez, por falta de competencia del funcionario que la expidió (Causal de nulidad que determinaría la nulidad total del acto demandado).*

##### VI. II. PETICIÓN SUBSIDIARIA

*En caso de que el Honorable Tribunal declare no probada la falta de competencia del funcionario que la expidió, solicito la declaración de nulidad de los directrices números 1, 2, 4 y 5 de la Circular No. 000005 del 5 de febrero de 2021 expedida por el Director de Rentas y Gestión Tributaria de la Gobernación de Cundinamarca, doctor Eduber Rafael Gutiérrez, por tres causales: inexistencia del “acto de consolidación del dominio pleno en el nudo propietario” por muerte o renuncia del usufructuario o habitador, por violación de normas superiores (art. 226 de la Ley 223 de 1995, art. 2.2.2.4 del Decreto 1625 de 2016 y los artículos 208 y 213 de la Ordenanza 034 de 2020 de la Asamblea Departamental de Cundinamarca) y por desviación de poder por la aplicación indebida del artículo 303 del Estatuto Tributario, que regula el impuesto nacional complementario de ganancias ocasionales al impuesto departamental de*

<sup>2</sup> Samai. Índice 2



*registro, cuya base gravable fue regulada en su totalidad por el artículo 213 de la Ley 223 de 1995, el artículo 2.2.2.4 del Decreto 1625 de 2016, y el artículo 84 de la Ordenanza 039 de 2020, de la Asamblea Departamental de Cundinamarca”.*

A los anteriores efectos, la parte demandante invocó como normas vulneradas los artículos 338 de la Constitución Política; 213 y 226 de la Ley 223 de 1995; 865 y 871 del Código Civil; 2.2.2.4 del Decreto 1625 de 2016; 11, 13, 23 y 24 del Decreto 2723 de 2014; 84 del Decreto Ordenanzal 437 de 2020; y 84, 208 y 213 de la Ordenanza 039 de 2020.

El concepto de la violación de estas disposiciones se resume así:

### **1. Falta de competencia del Director de Rentas y Gestión Tributaria de la Gobernación de Cundinamarca**

Manifestó que el artículo 122 de la Constitución Política establecía que los empleos públicos deben tener funciones detalladas en la ley o el reglamento. Por su parte, los artículos 6 y 338 *ibidem* indicaban que los servidores públicos son responsables por la extralimitación en el ejercicio de sus funciones y que solo el Congreso, las asambleas y concejos podían imponer tributos.

Precisó que el mencionado director no tenía dentro de sus funciones la de proferir la Circular objeto de análisis, para lo cual acudió al Decreto Ordenanzal Nro. 437 de 2020, que estableció la estructura de la Administración pública departamental, definiendo la organización interna y las funciones de las dependencias del sector central del ente territorial.

Explicó que en el artículo 84 *ibidem* no se encontraba contemplada como facultad de dicha Dirección la de emitir instrucciones o circulares dirigidas a notarios y registradores de las oficinas de instrumentos públicos de Cundinamarca, por lo tanto, se extralimitó en sus funciones. Solo la Superintendencia de Notariado y Registro podía dar instrucciones o impartir directrices, según lo disponen los artículos 11, 13, 23 y 24 del Decreto 2723 de 2014, 209 del Decreto Ley 960 de 1970 y 96 de la Ley 1579 de 2012.

A lo anterior se suma que los notarios y registradores eran autoridades nacionales, por lo que una entidad departamental no tenía competencia legal para formular instrucciones obligatorias a servidores públicos del orden nacional.

Anotó que, al fijar las bases gravables en materia de usufructo, nuda propiedad, derecho de uso o habitación y consolidación del dominio en sentido diferente a lo establecido en los artículos 229 de la Ley 223 de 1995, 2.2.2.4 del Decreto 1625 de 2016 y 213 de la Ordenanza Nro. 39 del 2020, el Director de Rentas invadió las competencias del Congreso de la República y de la Asamblea Departamental de Cundinamarca.

### **2. Se exige la inclusión en las escrituras públicas del acto de consolidación del dominio en el nudo propietario como un acto con cuantía para efectos del impuesto de registro**

Señaló que en la directriz cuarta de la circular se ordenó considerar como acto con cuantía la consolidación del usufructo en el nudo propietario para efectos del impuesto de registro, aun cuando no está previsto como tal en el ordenamiento jurídico, ya que el artículo 865 del Código Civil señala que el usufructo y el derecho



de habitación se extinguen por la muerte del usufructuario o habitador y por la renuncia de estos, siendo en cumplimiento de la misma ley que en dichos eventos la propiedad en pleno se reconstituye en una sola persona (nudo propietario), por lo que no puede hablarse de un acto oneroso o con cuantía, como lo reconoce la misma Superintendencia de Notariado y Registro.

Manifestó que el acto de consolidación de dominio pleno solamente podía exigirse cuando el usufructuario compra o adquiere por cualquier modo la propiedad de la cosa dejada en usufructo y es el único caso en que se podría estar ante un acto de enajenación. No obstante, en el caso de muerte o renuncia, la cancelación no era un acto de enajenación y, por tanto, tampoco un acto con cuantía.

Así, no se debía exigir el cobro del impuesto de registro calculado sobre una base gravable equivalente al 70% del avalúo catastral del inmueble en cancelación de usufructo y del 33% cuando se tratara del derecho de habitación.

Argumentó que una situación similar ocurría con la constitución del derecho de usufructo o de habitación gratuitos y voluntarios, los cuales debían considerarse como actos sin cuantía.

### **3. Desconocimiento de los artículos 226 de la Ley 223 de 1995, 2.2.2.4 del Decreto 1625 de 2016 y 213 de la Ordenanza Nro. 039 de 2020**

De conformidad con las anteriores normas, el hecho gravado del impuesto de registro es la inscripción de actos, contratos o negocios relacionados con inmuebles siempre que en ellos se transfiera o enajene el derecho de dominio. Así no se causa el tributo en los actos que no generan un derecho apreciable pecuniariamente cuando por ley están obligados a denunciar la ocurrencia de un hecho.

Reiteró que según el artículo 865 del Código Civil los usufructos y el derecho de habitación se extinguían por la muerte natural del usufructuario o habitador y por la renuncia voluntaria y gratuita de aquellos. Así, las escrituras públicas de cancelación por fallecimiento o renuncia no incorporaban un derecho apreciable pecuniariamente en favor de una o varias personas, razón por la cual el impuesto de registro debía calcularse como tal, es decir, sin valor.

Además, estas circunstancias, fallecimiento o renuncia, no pueden considerarse como actos o contratos, pues solo interviene una persona. A esto se suma que son gravámenes que afectan el inmueble, por lo que su extinción no es un acto de transferencia o enajenación de dominio.

### **4. Expedición con desviación de las atribuciones propias del Director de Rentas y Gestión Tributaria de la Gobernación de Cundinamarca**

Indicó que, aun cuando la finalidad hubiese sido aumentar el recaudo para acrecentar las rentas de la Gobernación, esta no era lícita porque se establecía una base gravable ilegal, obligando a los notarios y registradores de instrumentos públicos a incluir en las escrituras públicas de cancelación de usufructo o derecho de habitación un acto inexistente de consolidación de dominio en cabeza del nudo propietario, sin justificación legal.



Además, era improcedente aplicar por analogía el artículo 303 del Estatuto Tributario (base gravable de renta y ganancia ocasional) para la determinación del impuesto de registro.

Argumentó que en los otros departamentos no se ha expedido circular similar, de lo que se desprende que, en el resto del país, los actos de cancelación de usufructo y de derecho de habitación son actos sin cuantía ni se exige un acto inexistente como el de “cancelación de dominio pleno”.

### **Oposición de la demanda<sup>3</sup>**

La demandada controvertió las pretensiones de la demanda señalando que la circular demandada no era un acto administrativo susceptible de control judicial, sino en realidad un concepto informativo emitido por la Dirección de Rentas y Gestión Tributaria de Cundinamarca, que no tenía carácter vinculante, ni creaba o modificaba situaciones jurídicas de carácter general y/o particular.

Adujo que los conceptos de la Dirección no gozaban de vinculatoriedad para los notarios y registradores del Departamento y señaló que ninguna de las funciones asignadas al Director de Rentas del Departamento de Cundinamarca (artículo 84 del Decreto Ordenanza 437 de 2020) se relaciona con la regulación y/o modificación de tributos departamentales, por lo tanto, se trata de un acto que en nada afecta la liquidación del impuesto.

Advirtió que es la Superintendencia de Notariado y Registro quien ostenta la competencia de establecer los lineamientos para dichas autoridades.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B declaró la nulidad de la Circular Nro. 000005 del 05 de febrero de 2021<sup>4</sup>, toda vez que, al evaluar la competencia del Director de Rentas y Gestión Tributaria de la Gobernación de Cundinamarca, evidenció que dentro de sus facultades no estaba la expedición de dicha directriz.

Manifestó que la circular demandada tenía como destinatarios a los funcionarios de la dependencia departamental, contribuyentes, notarios y registradores de Bogotá y Cundinamarca, con el fin de dar aplicación a la liquidación del impuesto de registro en relación con los actos, contratos o negocios jurídicos por medio de los cuales se efectúe la transferencia o enajenación en conjunto de los derechos reales de nuda propiedad y usufructo.

Advirtió que la Superintendencia de Notariado y Registro era la autoridad competente para expedir instrucciones, circulares, conceptuar y proferir los demás actos administrativos relacionados con la prestación del servicio público de notariado y registro, de conformidad con los artículos 209 del Decreto Ley 960 de 1970 y 96 de la Ley 1579 de 2012.

<sup>3</sup> La demandada presentó escrito de excepciones previas, alegando inepta demanda por la falta de requisitos formales, ya que la circular demandada no cumplía con los requisitos para considerarse como acto administrativo. En auto del 07 de octubre de 2022, el Tribunal declaró no probada la excepción al considerar que la circular se refería a una manifestación de la Administración que modificaba una situación jurídica en lo relativo con la liquidación del impuesto de registro, por lo que era susceptible de control judicial. Estas actuaciones se pueden consultar en el índice 2 de Samai.

<sup>4</sup> Samai. Índice 2



Señaló que, si bien la Dirección de Rentas y Gestión Tributaria es una dependencia interna de la Secretaría de Hacienda, su competencia corresponde a las labores de administración, dirección y control de la liquidación y recaudo de los tributos y rentas a favor del departamento. Por su parte, es la Oficina Asesora Jurídica de dicha secretaría la encargada de emitir instrucciones administrativas o de interpretación normativa sobre el impuesto de registro con destino a los funcionarios de ese ente territorial.

A lo anterior, se suma que la Dirección de Rentas es una dependencia del sector central de la Administración Pública de Cundinamarca y, en tal condición, no actúa como superior jerárquico de las autoridades encargadas de prestar el servicio público de notariado y registro.

En relación con el argumento de que se trataba de una circular sin vinculatoriedad, reiteró lo expuesto en el auto que negó las excepciones, en el que se indicó que las instrucciones o circulares administrativas son objeto de control judicial en la medida en que contengan decisiones capaces de producir efectos jurídicos ante los administrados. En este caso, el acto no se limitó a reproducir normas, sino que contenía una decisión de fondo con efectos para notarios y registradores de oficinas de instrumentos públicos que intervienen en la liquidación del impuesto de registro.

### **Recurso de apelación**

La parte accionada<sup>5</sup> señaló que la circular demandada no es un acto administrativo, en la medida en que es un concepto emitido por la Dirección de Rentas y Gestión Tributaria, que no tiene carácter vinculante ni crea o modifica situaciones jurídicas de carácter particular y/o general.

Explicó que el numeral 1 del artículo 84 del Decreto Ordenanzal Nro. 437 de 2020, contemplaba como funciones de la mencionada Dirección “*administrar dirigir y controlar la gestión de los tributos del Departamento, así como su determinación oficial (...)*”, de manera que sí tenía competencia para impartir la directriz no vinculante o el concepto jurídico sobre los tributos que le competen.

Citó una providencia del Consejo de Estado<sup>6</sup> e indicó que la circular no estaba sujeta a control judicial, al carecer de contenido decisorio. Además, omitió señalar la consecuencia jurídica por no acatar las orientaciones señaladas en esa actuación.

Argumentó que la circular se dirigió a los funcionarios de la Dirección de Rentas y Gestión Tributaria con el fin de informar las recomendaciones normativas relacionadas con el impuesto de registro. Si bien también se mencionó a los notarios y registradores, fue a título orientador, porque ellos intervienen en la liquidación del impuesto, sin que en ningún momento se tratara de instrucciones obligatorias.

Por lo anterior, solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se declare que la circular es un concepto a título informativo.

### **Oposición al recurso de apelación**

El demandante<sup>7</sup> señaló que lo pretendido por la apelante era revivir la discusión ya resuelta por el Tribunal en las excepciones previas, por lo que la demandada no

<sup>5</sup> Samai. Índice 2

<sup>6</sup> Consejo de Estado, sentencia del 14 de mayo de 2020, radicado Nro. 11001-24-000-2009-00130-00, C.P. Hernando Sánchez Sánchez.

<sup>7</sup> Samai del Tribunal. Índice 24



podía volver a formular la misma tesis de que la circular no era un verdadero acto administrativo.

### Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no se pronunció en esta oportunidad.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Atendiendo los cargos de apelación formulados por la parte demandada, le corresponde a la Sala analizar la legalidad de la Circular Nro. 000005 del 05 de febrero de 2021, relacionada con la *“liquidación del impuesto de registro en los casos de nuda propiedad, usufructo y consolidación del dominio pleno”*. Puntualmente debe verificarse *i)* si se trata de un acto objeto de control judicial y *ii)* si el Director de Rentas y Gestión Tributaria de la Gobernación de Cundinamarca tiene competencia para expedir la circular demandada.

### 1. Actos demandables ante la jurisdicción

La Sala precisa que, dentro del escrito de excepciones previas, la demandada propuso la de inepta demanda por falta de requisitos formales, al tratarse de un acto que no es susceptible de control judicial, la cual fue resuelta por el Tribunal declarándola no probada. Así mismo, en el recurso de apelación, el Departamento reitera que el acto no estaba sujeto a control de la jurisdicción. El demandante solicitó el rechazo del recurso por ser un tema ya estudiado por el *a quo*.

Al respecto, se tiene que este asunto fue desarrollado en el fallo proferido por el Tribunal, de ahí que se trata de una objeción directa contra la sentencia de primera instancia, motivo por el cual, se analizará en esta providencia, de conformidad con el artículo 320 del Código General del Proceso, el cual dispone que el superior debe pronunciarse sobre los reparos concretos formulados por el apelante.

El Departamento de Cundinamarca señaló que la circular demandada no es un acto administrativo, en la medida en que es un concepto emitido por la Dirección de Rentas y Gestión Tributaria que no tiene carácter vinculante ni crea o modifica situaciones jurídicas de carácter particular y/o general. Así, esta actuación no era objeto de control judicial, pues su finalidad era informar las recomendaciones normativas relacionadas con el impuesto de registro.

Se tiene que el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo permite acudir al medio de control de nulidad cuando se trate de actos administrativos de carácter general.

Esta Corporación<sup>8</sup> ha señalado que las circulares son susceptibles de ser demandadas ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo siempre y cuando tengan el carácter de actos administrativos, es decir, cuando contienen una decisión emanada de una entidad pública, capaz de producir efectos jurídicos vinculantes y obligatorios para las personas.

<sup>8</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Proceso: 11001-03-25-000-2005-00285-00. Sentencia del 19 de marzo de 2009 C.P. Rafael E. Ostau de Lafont Pianeta. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Proceso: 11001-03-24-000-2010-00317-00. Sentencia de 20 de febrero de 2020. C.P. Nubia Margoth Peña Garzón



En el anterior sentido, en los eventos en los que las circulares no contengan una decisión, sino que se limitan a reproducir el contenido de otras normas o las decisiones de otras instancias, o a brindar orientaciones e instrucciones a sus destinatarios, no pueden calificarse como actos administrativos y, en consecuencia, no pueden ser susceptibles de control judicial<sup>9</sup>.

En consonancia con lo anterior, esta Sección ha concluido que “*el debate judicial de las circulares de servicio depende de que posean el contenido decisorio propio de los actos administrativos y por el cual detentan fuerza vinculante frente a los administrados, de modo que cuando aquellas carecen de ese contenido y sólo tienen un alcance instructivo o meramente orientador, quedan excluidas de dicho control judicial*”<sup>10</sup>.

Para resolver el asunto, se observa que la circular demandada estableció las siguientes directrices:

- “1. *En los actos por medio de los cuales se transfiera o enajene el derecho real de usufructo, a fin de cumplir con lo dispuesto en el inciso final del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, deberá liquidarse sobre la base gravable mínima, comparándose con el 70% del valor del autoavalúo del bien entregado en usufructo.*
2. *En los actos por medio de los cuales se transfiera o enajene el derecho real de nuda propiedad, a fin de cumplir con lo dispuesto en el inciso final del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, deberá liquidarse sobre la base gravable mínima, comparándose con el 30% del valor del bien entregado en usufructo.*

*Así, la suma de ambos corresponderá al 100% del avalúo, y a la totalidad de derechos y atributos que concede el derecho de domino (sic), habiéndose respetado la base gravable mínima.*

3. *En los actos de reserva del derecho real de usufructo, el impuesto de registro se generará con base en la tarifa definida para los actos sin cuantía, según el número de folios de matrícula en los cuales se deba inscribir dicho acto, toda vez que a través del mismo se considera no se transfiere ni se enajena dicho derecho.*
4. *Se considerará como acto con cuantía la consolidación del usufructo en el nudo propietario, en tanto si se causa el impuesto al solicitar la inscripción de este acto en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, aplicando la base gravable descrita en el numeral primero (1) de este documento, teniendo en cuenta que a través del mismo se transfiere o enajena el derecho real de usufructo.*
5. *Se considerará como acto con cuantía la constitución del derecho de uso y/o habitación según la proporción que le corresponde de los atributos que componen el derecho real de dominio, es decir, sobre el 33% del bien inmueble entregado.*

<sup>9</sup> Consejo de Estado. Sección Primera. Proceso: 11001-03-24-000-2011-00372-00. Sentencia del 26 de agosto de 2021. C.P. Oswaldo Giraldo López: «[...] De la misma manera, la jurisprudencia del Consejo de Estado, en reiteradas ocasiones ha sostenido que si las circulares o las cartas de instrucción, tienen por objeto dar a conocer el pensamiento o concepto del superior jerárquico a sus subalternos, en relación con determinadas materias, o impartir instrucciones a los empleados de las distintas dependencias sobre la mejor manera de cumplir las disposiciones normativas, sin que se contengan decisiones, se está en presencia de simples actos de servicio. Pero si en las circulares de servicio, o con ocasión de ellas, se adoptan nuevas prescripciones, no comprendidas en disposiciones precedentes, se trata de actos administrativos ordinarios, que crean situaciones jurídicas, susceptibles de invalidarse por las causas generales. Esa posibilidad de demandar las circulares de servicio está condicionada a que las mismas contengan una decisión de la autoridad pública, capaz de producir efectos jurídicos y puedan, en consecuencia, tener fuerza vinculante frente al administrado, pues de no ser así, si la circular se limita a reproducir lo decidido por otras normas, para efectos de instruir a los funcionarios encargados de ejercer determinadas competencias, entonces la circular no será un acto pasible de demanda [...]

<sup>10</sup> Consejo de Estado. Sección Cuarta, expediente 22465. Sentencia del 26 de septiembre de 2018. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Reiterada en sentencia del 15 de septiembre de 2022, exp.23837, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



*Nota: Para efectos de la liquidación del impuesto respecto de los numerales 1, 2, 4 y 5, necesariamente deberá ser aportado o consultado el avalúo catastral”.*

Si bien en la circular también se reproducen normas relacionadas con el impuesto de registro, del Código Civil sobre derecho real, concepto de dominio y usufructo, y del Estatuto Tributario, lo cierto es que también imparte 5 directrices dirigidas a los funcionarios de dicha dependencia – liquidadores del impuesto de registro, contribuyentes, notarias y oficinas de registro de instrumentos públicos de Bogotá y Cundinamarca, referentes a la base gravable del tributo, por tanto, sí contiene decisiones de fondo, que traen como consecuencia efectos para notarios y registradores de las oficinas de instrumentos públicos del Departamento, ya que ellos intervienen en la liquidación del impuesto.

De manera que las pautas consagradas en la circular si devienen obligatorias para los funcionarios del departamento, registradores y notarios que tienen a su cargo la liquidación del impuesto de registro en el Departamento de Cundinamarca, por lo que tal como lo señaló el *a quo*, sí contiene una decisión de fondo.

Por tanto, sí se trata de una manifestación de la Administración que modifica una situación jurídica y, como consecuencia, es un acto administrativo de carácter general susceptible de control jurisdiccional. Por lo expuesto, no prospera el cargo de apelación.

## **2. Competencia de la Dirección de Rentas y Gestión Tributaria**

Señala la entidad apelante que, en virtud del numeral 1 del artículo 84 del Decreto Ordenanzal Nro. 437 de 2020, la mencionada Dirección tenía competencia para impartir la directriz no vinculante o el concepto jurídico sobre los tributos que le competen.

Al respecto se observa que, de conformidad con los artículos 6<sup>11</sup>, 121<sup>12</sup> y 122<sup>13</sup> de la Constitución Política, un funcionario público, en el desempeño de su cargo, solo puede hacer lo expresamente permitido, por lo que todas las funciones de los empleados públicos deben estar detalladas, bien sea en la ley o un reglamento.

Sobre la competencia para expedir un acto, esta Sala<sup>14</sup> ha señalado que constituye un elemento esencial de la validez de un acto administrativo. En efecto, “*la competencia es la facultad o el poder jurídico que tiene una autoridad para ejercer determinar función*”<sup>15</sup>, de ahí que su existencia se configura cuando el acto administrativo es expedido por el funcionario habilitado por el ordenamiento jurídico para ello, es decir, por quien tiene dentro de las funciones que le hayan sido otorgadas por la Constitución y la Ley, la de expedir actos administrativos. En esa medida, la falta de competencia, como vicio de nulidad, se configura cuando el acto es proferido al

<sup>11</sup> ARTICULO 6o. Los particulares sólo son responsables ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes. Los servidores públicos lo son por la misma causa y por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones.

<sup>12</sup> ARTICULO 121. Ninguna autoridad del Estado podrá ejercer funciones distintas de las que le atribuyen la Constitución y la ley.

<sup>13</sup> ARTICULO 122. No habrá empleo público que no tenga funciones detalladas en ley o reglamento y para proveer los de carácter remunerado se requiere que estén contemplados en la respectiva planta y previstos sus emolumentos en el presupuesto correspondiente.

<sup>14</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 15 de septiembre de 2022, exp. 23837, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Arguello

<sup>15</sup> Rodríguez Libardo, Derecho Administrativo y Colombiano, Temis, Bogotá D.C., 2013, pág. 322



margen de las competencias legales y constitucionales atribuidas a la autoridad respectiva.

Para resolver el cargo de apelación se tiene que la Ordenanza No. 02 del 11 de marzo de 2020, facultó temporalmente al Gobernador del Departamento de Cundinamarca para determinar, actualizar y ajustar la estructura administrativa de la entidad territorial y, como consecuencia, se expidió el Decreto Ordenanzal No. 437 del 25 de septiembre de 2020 *“Por el cual se establece la estructura de la Administración Pública Departamental, se define la organización interna y las funciones de las dependencias del sector central de la Administración Pública de Cundinamarca y se dictan otras disposiciones”*.

En el artículo 84 *ibidem* se indicaron las funciones de la Dirección de Rentas y Gestión Tributaria. Puntualmente, en la apelación, el Departamento hizo referencia al numeral primero que consagra:

*“1. Administrar, dirigir y controlar la gestión de los tributos del Departamento, así como su determinación oficial.*

Nótese que el numeral 1, si bien menciona la administración, dirección y control de la gestión de los tributos y su determinación oficial, en ningún momento hace referencia a impartir directrices en las que se disponga sobre la base gravable del impuesto de registro, aun cuando dichas instrucciones sean para sus propios funcionarios, aspecto que incluso fue aceptado por la demandada en la oposición, al señalar que dentro de las funciones del mencionado artículo 84 *“no se contempla la facultad de modificar y/o reglamentar los tributos que se cobran en el Departamento de Cundinamarca”*.

A esto se suma que el Tribunal estudió todas las facultades consagradas en el Decreto Ordenanzal No. 437 del 25 de septiembre de 2020 para dicha dependencia, sin que se presentara un reparo contra estas, pues como se dijo, en la apelación solo mencionó la primera, la cual fue objeto de estudio en esta sentencia.

Por lo expuesto, es claro que el Director de Rentas y Gestión Tributaria carecía de competencia para emitir la circular demandada. No prospera este cargo de apelación.

### **Condena en costas**

Finalmente, en esta instancia, no se impondrá condena en costas porque se ventiló un asunto de interés público, conforme con lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

### **FALLA**

1. **Confirmar** la sentencia del 9 de febrero de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

**Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase** el expediente al tribunal de



origen. **Cúmplase.**

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

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

(Firmado electrónicamente)  
**WILSON RAMOS GIRÓN**

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>