



PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA NORMATIVA - Alcance y efectos jurídicos / ALCANCE DE LA FUNCIÓN ADMINISTRATIVA - Parámetro de legalidad. Radica en la ley / LEY - Noción y alcance / LEY - Naturaleza jurídica / PRINCIPIO DE LEGALIDAD - Jerarquía normativa. Alcance

Se discute la legalidad de la circular dirigida por la directora de Rentas Departamentales de Antioquia a los liquidadores del impuesto de registro y funcionarios del Área de Fiscalización del departamento, sobre la liquidación de dicho tributo en los contratos de fiducia mercantil, específicamente en cuanto ordenó respetar la base gravable mínima establecida en el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, para los contratos que involucraban la transferencia de bienes inmuebles. En los términos de la fijación del litigio, corresponde establecer si el aparte acusado contraviene el ordenamiento superior sobre la base gravable del impuesto de registro, de cara al supuesto de hecho al que refiere «*transferencia de bienes inmuebles en contratos de fiducia*» y si, en ese sentido, la Directora de Rentas Departamentales carecía de competencia para expedirlo (...) El problema jurídico así planteado se analizará en el marco del principio de legalidad, propio de los Estados de Derecho que presuponen el sometimiento permanente de los mismos al régimen jurídico derivado de las distintas fuentes normativas. Conforme a dicho principio, los reglamentos, órdenes y demás expresiones de voluntad administrativa, constituyen normas jurídicas acatables dentro de un orden jerárquico que comienza con la Constitución, como fuente suprema en la que se funda el orden jurídico del Estado, y continúa con la ley como fuente de creación primaria del derecho que habilita a las demás categorías normativas, sin más limitaciones que las impuestas por la propia Constitución. En ese entendido, el parámetro del alcance de la función administrativa a través de todos los actos que se expiden en ejercicio de la misma, entre ellos las circulares, radica en la ley, en tanto norma originaria por excelencia, que proviene del órgano de representación popular encargado de expresar la voluntad general y la organización estatal de tipo democrático, participativo y pluralista. Así, la ley dispone desde sí misma y las normas que le siguen en categoría descendente están llamadas a asegurarle aplicación, sin mutarla, ampliarla, modificarla, sustituirla o restringirla. De acuerdo con ello, el ejecutivo no puede, en ninguno de sus niveles, expedir regulaciones autónomas e independientes ajenas a la ley, pues todas sus expresiones de voluntad tienen la condición material de sujetarse a las disposiciones legales y de constituir mecanismos para ejecutarla.

IMPUESTO DE REGISTRO - Carácter departamental / IMPUESTO DE REGISTRO - Hecho generador / IMPUESTO DE REGISTRO - Causación. El tributo se causa en forma instantánea, al momento en que se solicita la inscripción en el registro / IMPUESTO DE REGISTRO - Base gravable / IMPUESTO DE REGISTRO SOBRE ACTOS, CONTRATOS O NEGOCIOS JURÍDICOS REFERIDOS A BIENES INMUEBLES - Alcance para efectos del inciso cuarto del artículo 229 de la Ley 223 de 1995 / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE REGISTRO - Regla general. Es el valor incorporado en el acto, contrato o negocio jurídico documental inscrito, siempre que no implique la enajenación o transferencia de dominio de bienes inmuebles / IMPUESTO DE REGISTRO EN INSCRIPCIÓN DE CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL Y ENCARGO FIDUCIARIO SOBRE MUEBLES E INMUEBLES - Base gravable / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE REGISTRO - Regla especial. Se aplica a la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos relacionados con inmuebles que impliquen la enajenación o transferencia de dominio de los mismos / IMPUESTO DE REGISTRO SOBRE



ACTOS, CONTRATOS O NEGOCIOS JURÍDICOS REFERIDOS A BIENES INMUEBLES QUE IMPLIQUEN TRANSFERENCIA DE DOMINIO - Base gravable mínima. Su aplicación constituye una regla especial que presupone que los actos, contratos o negocios jurídicos relacionados con inmuebles impliquen la enajenación o transferencia de dominio de los mismos / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE REGISTRO EN EL DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA – Ordenanza 62 de 2014 / LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO DE REGISTRO EN EL DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA EN CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL - Reglas / IMPUESTO DE REGISTRO EN CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL QUE INVOLUCREN TRANSFERENCIA DE BIENES INMUEBLES - Departamento de Antioquia. Aplicación de la regla especial de la base gravable mínima

[L]a Ley 223 de 1995, reguló el nuevo impuesto de registro, a lo largo del capítulo XII (arts. 226 a 236), como tributo del orden territorial, generado por la inscripción de actos, contratos, providencias o negocios jurídicos documentales que tuvieran que registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos, dispuestos por el artículo 4 de la Ley 1572 de 2012, o en las Cámaras de Comercio, enunciados en el artículo 28 del C. Co., y en los que los particulares fueren parte o beneficiarios. Dicho tributo se causa instantáneamente, al momento en que se solicita la inscripción en el registro. En materia de base gravable, el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, modificado por el artículo 187 de la Ley 1607 de 2012, previó que se encontraba constituida por el valor incorporado en el documento contentivo del acto, contrato o negocio jurídico, con reglas específicas para los casos de inscripción de contratos de constitución de sociedades, reformas estatutarias o actos que impliquen el incremento del capital social o suscrito; actos, contratos o negocios jurídicos con participación de entidades públicas y particulares; documentos sin cuantía y **actos, contratos o negocios jurídicos referidos a bienes inmuebles**, respecto de los cuales dispuso que: *“el valor no podrá ser inferior al del avalúo catastral, el autoavalúo, el valor del remate o de la adjudicación, según el caso. Para efectos de la liquidación y pago del impuesto de registro, se considerarán actos sin cuantía las fusiones, escisiones, transformaciones de sociedades y consolidación de sucursales de sociedades extranjeras; siempre que no impliquen aumentos de capital ni cesión de cuotas o partes de interés.* El artículo 4 del Decreto 650 de 1996, reglamentario de la Ley 223 de 1995, concretó el alcance de la alusión legal a *“los actos, contratos o negocios jurídicos referidos a bienes inmuebles”*, en los siguientes términos: **“Para 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.”** De la misma forma, el reglamento se refirió a la liquidación del impuesto de registro en la inscripción de los contratos de fiducia mercantil y encargo fiduciario sobre muebles o inmuebles, para los cuales el artículo 7 ib. dispuso que **dicho impuesto recae sobre el valor total de la remuneración o comisión pactada**, al tiempo de prever formas de liquidación especial de acuerdo con la periodicidad acordada para los pagos. Así mismo, el último inciso de la referida norma dispuso que **si en desarrollo del contrato de fiducia mercantil los bienes objeto de la misma 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 y que cuando se trata de inmuebles, se respetará la base gravable mínima establecida en el inciso cuarto del artículo 229 de la Ley 223 de 1995.** Tales



directrices legales y reglamentarias fueron incorporadas los literales a) y g) del artículo 182 de la Ordenanza 62 de 2014, que reguló la base gravable del impuesto de registro en el Departamento de Antioquia, disponiendo que correspondía al valor incorporado en el documento contentivo del acto, contrato o negocio jurídico de la siguiente manera: a) *Cuando el acto, contrato o negocio jurídico se refiera a bienes inmuebles, el valor no podrá ser inferior al del avalúo catastral, al del valor del remate o de la adjudicación, según el caso.* g) *Cuando se trate de la inscripción de los contratos de fiducia mercantil y encargo fiduciario sobre muebles o inmuebles, la base gravable la constituye el valor total de la remuneración o comisión pactada.* De cara al marco normativo traído a colación, fluyen tres primeras conclusiones como parámetros de análisis del juicio de legalidad propuesto: - Legalmente, la base gravable del impuesto de registro se expresa en la regla general del valor incorporado en el documento contenido en el acto, contrato o negocio jurídico documental inscrito, y si este se relaciona con inmuebles, se aplica la regla especial de “base mínima” a través de la prohibición de liquidar el impuesto sobre valores inferiores al avalúo catastral, el autoavalúo, el valor del remate o de la adjudicación, según el caso. Esta regla opera en el Departamento de Antioquia, por cuenta del literal a) del artículo 182 del Estatuto de Rentas. - Reglamentariamente, la aplicación de esa regla especial de “base mínima” presupone que los actos, contratos o negocios jurídicos relacionados con inmuebles impliquen la enajenación o transferencia de dominio de los mismos, de modo que a los que carezcan de ese alcance se aplica la regla legal general de base gravable, es decir, el valor incorporado en el acto, documento o negocio jurídico. - La base gravable en los contratos de fiducia mercantil y encargos fiduciarios no tiene una regulación específica en la Ley 223 de 1995, pero, en consonancia con la regla legal general impartida por el artículo 229 ib., el reglamento sobre la materia ordenó que en tales casos el impuesto se liquidara sobre el valor de la comisión o remuneración pactada. Tales mandatos fueron adoptados en el orden departamental, por el literal g) del artículo 182 del Estatuto de Rentas. Igualmente, el reglamento previó la liquidación del impuesto **sobre el valor de los bienes transferidos o entregados a terceros, si en desarrollo del contrato se presentan tales eventos; y, finalmente, sobre la base mínima establecida en la ley (art. 229 L. 223/95), tratándose de inmuebles.** Frente a ese marco legal, reglamentario y ordenanzal, la directora de rentas departamentales refirió a la “liquidación del impuesto de registro en los contratos de fiducia mercantil”, así: - *Como regla general:* el impuesto se liquidará sobre el valor total de la remuneración o comisión pactada, conforme a lo previsto en el inciso primero del artículo 7 del Decreto 650 de 1996 que, a su vez, corresponde con la regla general establecida en la segunda parte del artículo 4 de dicho decreto (*el valor incorporado en el documento*) y, de contera, en el inciso primero del artículo 229 de la Ley 223 de 1995. - *Como regla especial para los contratos de fiducia mercantil que involucran la transferencia de bienes inmuebles, que exceptúa la aplicación de la regla general y que se demanda a través del presente medio de control:* el impuesto se liquidará sobre el valor de la base mínima establecida en el último inciso del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, según la cual, la base *no podrá ser inferior al del avalúo catastral, el autoavalúo, el valor del remate o de la adjudicación, según el caso.* Así pues, en el contexto normativo que se viene analizando, el acto de “*transferencia de bienes inmuebles*” tiene origen reglamentario en el artículo 4 del Decreto 650 de 1996 y se dirige a desarrollar el mandato general abstracto del inciso cuarto del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, sobre la base gravable mínima para los actos, contratos o negocios jurídicos referidos al universo de bienes inmuebles. En el texto del reglamento fundante, la transferencia recae sobre el derecho de dominio del inmueble y opera como presupuesto condicional para aplicar la base mínima especial,



de modo que si los actos, contratos o negocios mencionados no implican transferencia del derecho de dominio, se entiende inaplicable la base mínima prevista en la norma legal mencionada.

FUENTE FORMAL: CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 28 / LEY 223 DE 1995 - ARTÍCULO 229 / LEY 1572 DE 2012 - ARTÍCULO 4 / LEY 1607 DE 2012 - ARTÍCULO 187 / DECRETO 650 DE 1996 - ARTÍCULO 4 / DECRETO 650 DE 1996 - ARTÍCULO 7 / ORDENANZA 62 DE 2014 DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA – ARTÍCULO 182 LITERAL A / ORDENANZA 62 DE 2014 DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA - ARTÍCULO 182 LITERAL G

FIDUCIA MERCANTIL - Definición / FIDUCIA MERCANTIL O FIDEICOMISO – Partes, elementos y características. Siempre conlleva la transferencia de bienes al fiduciario / DERECHOS FIDUCIARIOS - Noción / ENCARGO FIDUCIARIO - Noción / NEGOCIO FIDUCIARIO - Definición / FIDUCIA MERCANTIL Y ENCARGO FIDUCIARIO - Diferencias / FIDUCIA MERCANTIL - Clases. Clasificación de la Superintendencia Financiera según la información reportada / FIDUCIA O FIDEICOMISO DE ADMINISTRACIÓN - Características / FIDUCIA O FIDEICOMISO INMOBILIARIO - Características / FIDUCIA O FIDEICOMISO DE GARANTÍA - Características / TRANSFERENCIA DE BIENES EN FIDUCIA MERCANTIL – Alcance y efectos jurídicos / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE REGISTRO EN CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL SOBRE BIENES INMUEBLES QUE NO IMPLIQUEN TRANSFERENCIA DE DOMINIO A UN TERCERO BENEFICIARIO O FIDEICOMISARIO DISTINTO DEL FIDUCIANTE – Departamento de Antioquia. Se debe liquidar sobre la remuneración o comisión pactada / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE REGISTRO EN EL DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA PARA CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL SOBRE BIENES INMUEBLES QUE NO IMPLIQUEN TRANSFERENCIA DE DOMINIO A UN TERCERO BENEFICIARIO O FIDEICOMISARIO DISTINTO DEL FIDUCIANTE - Aplicación de la regla general. Para liquidar el tributo se aplica la regla general de la base gravable y no la regla especial, porque no hay transferencia o enajenación del derecho de dominio de los bienes a cargo del fiduciante / IMPUESTO DE REGISTRO EN EL DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA PARA CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL RELACIONADOS CON BIENES INMUEBLES - Finalidad de la Circular 000564 de 2014 de la Directora de Rentas del Departamento / DECRETO 650 DE 1996 – Presunción de legalidad / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE REGISTRO EN EL DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA PARA CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL QUE INVOLUCREN TRANSFERENCIA DE BIENES INMUEBLES - Legalidad condicionada del inciso segundo de la Circular 000564 de 2014 de la Directora de Rentas del Departamento de Antioquia. Es legal el inciso segundo de la Circular 00564 de 2014, en el entendido de que se refiere a los casos de transferencia de inmuebles a terceros, es decir, sujetos ajenos al fiduciante

El artículo 1226 del C. de Co. define la fiducia mercantil como “*un **negocio jurídico en virtud del cual una persona llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario.*** Como se ve, el fideicomiso opera dentro un modelo tripartita, en el que el constituyente, fiduciante o fideicomitente, entrega al fiduciario los bienes muebles o inmuebles de su propiedad, para constituir el patrimonio autónomo de que trata el



artículo 1233 del C de Co; el fiduciario recibe la propiedad mientras se verifica el cumplimiento de la condición con cargo a restituirla al fideicomisario; y el fideicomisario personifica a aquel a cuyo favor debe realizarse la restitución, al momento de cumplirse la condición o el término del fideicomiso, de manera que mientras ello no ocurra solo le asistiría la expectativa de adquirir el fideicomiso. Si el beneficiario fideicomisario es el mismo constituyente, en él se mantiene la propiedad sobre los bienes entregados al fiduciario, mediante los llamados derechos fiduciarios (*C de Co, art. 1238*). Así y en términos de la Circular Básica Jurídica de la Superintendencia Financiera, los negocios fiduciarios corresponden a los *actos de confianza en virtud de los cuales una persona entrega a otra uno o más bienes determinados, transfiriéndole o no la propiedad de los mismos con el propósito de que ésta cumpla con ellos una finalidad específica, bien sea en beneficio del fideicomitente o de un tercero. Si hay transferencia de la propiedad de los bienes estaremos ante la denominada fiducia mercantil regulada en el artículo 1226 y siguientes del Código de Comercio*, fenómeno que no se presenta en los encargos fiduciarios, también instrumentados con apoyo en las normas relativas al mandato, en los cuales solo existe la mera entrega de los bienes. En el mismo sentido, los antecedentes de esta figura jurídica en el derecho romano y anglosajón, indican que la “fiducia mercantil” implica un desprendimiento de la propiedad del fiduciante sobre los bienes que entrega al fiduciario para integrar un patrimonio autónomo encargado a la administración de este último y afecto a la finalidad contractual. A diferencia del “encargo fiduciario” en el que los bienes se entregan únicamente para ser administrados, continúan perteneciendo al fiduciante y no se destinan para constituir un patrimonio autónomo. En el contexto la transferencia de la propiedad del fiduciante operan los diferentes tipos de fiducia que la clasificados en cuatro grandes grupos por la Superintendencia Financiera clasifica en cuatro grupos para efecto de la información reportada ante dicha entidad, a saber: i) fideicomisos de inversión (*Fideicomisos de inversión con destinación específica, Administración de inversiones de fondos mutuos de inversión*); fideicomisos inmobiliarios (*Administración y pagos, Tesorería y Preventas*), fideicomisos de administración (*Administración y pagos, Administración de procesos de titularización, Administración de cartera y Administración de procesos concursales*) y fideicomisos en garantía (*Fiducia en garantía propiamente dicha y fiducia en garantía y fuente de pagos*). Así, por ejemplo, en la fiducia de administración, el constituyente puede transferir o no la propiedad de los bienes objeto de fiducia, para que el fiduciario los administre y cumpla la finalidad contratada. Tratándose de inmuebles, éstos se entregan a la fiduciaria para que ella administre la propiedad inmobiliaria respecto de obligaciones relacionadas con la misma como pagos a cargo, arrendamientos, etc., en interés del beneficiario; o para que constituya la fiducia inmobiliaria propiamente dicha, en la que el bien inmueble se entrega para que la fiduciaria lo administre, desarrolle un proyecto de construcción y transfiera las unidades construidas a los beneficiarios. En la fiducia de garantía, por su parte, el constituyente transfiere la propiedad de uno o varios bienes o flujos de caja a una sociedad fiduciaria, para que con ellos o con su producto se garantice el cumplimiento de obligaciones a su cargo o a cargo de terceros, designando como beneficiario al acreedor de las mismas, quien a su vez puede solicitar a la entidad fiduciaria la venta de los bienes fideicomitados para que con su producto se pague el valor de la respectiva acreencia. En este orden de ideas, queda claro que en la fiducia mercantil siempre habrá transferencia de bienes al fiduciario, como elemento esencial de la relación jurídico contractual involucrada en el negocio fiduciario, sin el cual no podría constituirse el patrimonio autónomo encargado a la administración o enajenación de dicho fiduciario legalmente reconocido como parte del contrato de



fiducia. Pero tal transferencia no opera como forma 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 que, simultáneamente, cumple las funciones de suspender el nacimiento del derecho de propiedad del beneficiario-fideicomisario y, una vez cumplida, de extinguir el derecho adquirido previamente por el fiduciario. A la luz de tales premisas, se concluye que el impuesto de registro en el Departamento de Antioquia, para las fiducias mercantiles que recaigan sobre inmuebles y no impliquen el traslado de propiedad a un “tercero” beneficiario o fideicomisario, distinto del fiduciante, debe liquidarse sobre el valor de la remuneración o comisión pactada. Ello es así, porque en tales casos se carecería del presupuesto establecido por el artículo 4 del Decreto 650 de 1996, reglamentario del inciso cuarto del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, esto es, que a través de los actos, contratos o negocios referidos a inmuebles (*para el caso, la fiducia mercantil*) se transfiera o enajene el derecho de dominio de dichos bienes, acciones a cargo del fiduciante, esencialmente constitutivas del objeto contractual previsto en el artículo 1226 del C de Co. y predecesoras de la transferencia o enajenación a terceros exigidas por el reglamento para poder entender que tales actos, contratos o negocios jurídicos se refieren a los inmuebles de que trata el citado inciso legal. Más allá de ello, dicha disposición reglamentaria no ha sido derogada, suspendida ni anulada y, por tanto, goza de presunción de legalidad. Y, desde el punto de vista finalístico, lo que hizo la circular demandada fue incorporar las reglas especiales previstas en los artículos 4 y 7 del Decreto 650 de 1996, para clarificar la aplicación de la base gravable del impuesto de registro sobre contratos de fiducia mercantil relacionados con inmuebles, en tanto normas ejecutoras del precepto legal abstracto establecido en el artículo 229 de la Ley 223 de 1995 para los inmuebles en general, todo lo cual fue, a su vez, incorporado a la Ordenanza 62 de 2014 - Estatuto de Rentas de Antioquia. Igualmente, frente al artículo 7 del Decreto 650 de 1996, se advierte que normas como el EOSF - Decreto 663 de 1993 [146] y la Ley 1116 de 2006 [123], modificada por el artículo 41 de la Ley 1429 de 2010, han ratificado la inscripción de los contratos de fiducia mercantil, con independencia del registro que corresponda hacer respecto de los bienes inmuebles, conforme al Estatuto del Registro de Instrumentos Públicos. Por las razones que acaban de exponerse se confirmará la sentencia apelada, en el entendido de que el inciso segundo de la Circular 000564 del 17 de septiembre de 2014 refiere a los casos de transferencia de inmuebles a terceros, es decir, sujetos ajenos al fiduciante; y que, en esa medida, es un acto ajustado a derecho sin lugar a conclusiones diferentes sobre el cargo de incompetencia que reitera el apelante, toda vez que su fundamento esencial se relacionó exclusivamente con el desconocimiento del ordenamiento superior por las mismas razones analizadas en la presente providencia.

FUENTE FORMAL: CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 1226 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 1233 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 1238 / LEY 223 DE 1995 - ARTÍCULO 229 / DECRETO 663 DE 1993 ESTATUTO ORGÁNICO DEL SISTEMA FINANCIERO - ARTÍCULO 146 / LEY 1116 DE 2006 - ARTÍCULO 123 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 41 / DECRETO 650 DE 1996 - ARTÍCULO 4 / DECRETO 650 DE 1996 - ARTÍCULO 7 / ORDENANZA 62 DE 2014 DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA – ARTÍCULO 182 LITERAL A / ORDENANZA 62 DE 2014 DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA - ARTÍCULO 182 LITERAL G / CIRCULAR BÁSICA JURÍDICA 007 DE 1996 SUPERINTENDENCIA FINANCIERA / CIRCULAR BÁSICA JURÍDICA 029 DE 2014 SUPERINTENDENCIA FINANCIERA /



CONDENA EN COSTAS EN MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD - Improcedencia

No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188

NORMA DEMANDADA: CIRCULAR 000564 DE 2014 (17 de septiembre) DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA – INCISO SEGUNDO (No anulado / Legalidad condicionada)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., diecisiete (17) de septiembre de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 05001-23-33-000-2015-01345-01(23272)

Actor: DANIEL HERNANDO SARMIENTO SÁNCHEZ

Demandado: DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 4 de abril de 2017, por la cual el Tribunal Administrativo de Antioquia negó las pretensiones de la demanda.

NORMA DEMANDADA

La Circular 000564 del 17 de septiembre de 2014, expedida por la Dirección de Rentas Departamentales de la Gobernación de Antioquia¹, dispone:

“(…)

El impuesto de registro en los contratos de fiducia mercantil deberá liquidarse de conformidad con lo preceptuado en el artículo 7 del Decreto 650 de 1996, es decir, el impuesto se liquidará sobre el valor total de la remuneración o comisión pactada.

Sin embargo, cuando el contrato de fiducia mercantil involucre la transferencia de bienes inmuebles deberá respetarse la base mínima establecida en el último inciso del artículo

¹ Fl. 9, c. 1



229 de la Ley 223 de 1995, es decir la base gravable no podrá ser inferior al avalúo catastral o el autoavalúo. Lo anterior, toda vez que de acuerdo a la jerarquía de las normas, la Ley 223 de 1995 prima sobre el Decreto Reglamentario 650 de 1996.

En todo caso, deberá tenerse en cuenta que la base gravable corresponderá al mayor valor que resulte de comparar el avalúo catastral o el autoavalúo de los bienes inmuebles con el valor incorporado en el contrato como remuneración o comisión pactada. Respetando siempre la base gravable mínima que es el avalúo catastral.

El Concepto 000365 del 03 de octubre de 2012 queda sin ningún efecto.”

DEMANDA

Daniel Hernando Sarmiento Sánchez ejerció el medio de control de nulidad contra el segundo inciso de la Circular 000564 del 17 de septiembre de 2014, anteriormente transcrita, por estimar que excedía las normas en que debía fundarse.

Indicó como disposiciones violadas² los artículos 338 de la Constitución Política; 229 de la Ley 223 de 1995; 182 de la Ordenanza 15 de 2010³ y 1226 del Código de Comercio. Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Señaló que el aparte demandado creó una excepción a la regulación dispuesta por el Estatuto de Rentas Departamental y el artículo 7 del Decreto 650 de 1996, respecto de la base gravable del impuesto de registro, desconociendo así la jerarquía normativa en el orden jurídico nacional. Y que, a través de una regla especial para los contratos de fiducia mercantil con transferencia de bienes inmuebles, incurrió en actos ajenos a su competencia y atinentes exclusivamente a la ley, las ordenanzas departamentales o los acuerdos municipales.

Precisó que la fiducia no implica la enajenación o transferencia dispuesta en el artículo 4 ib. para establecer la base gravable del impuesto respecto de inmuebles, y que, a la luz del artículo 7 del mismo decreto, en los contratos de fiducia dicha base corresponde al valor total de la remuneración o comisión pactada, de modo que la circular acusada contradice esa específica regulación reglamentaria y conduce a aplicar erróneamente el artículo 229 de la Ley 223 de 1995.

En escrito aparte, el actor solicitó la suspensión provisional del inciso acusado⁴, la cual fue negada por Auto del 19 de enero de 2016, confirmado el 1 de marzo del mismo año, en sede de reposición⁵.

ARGUMENTOS DE LOS COADYUVANTES

GUSTAVO ADOLFO GÓMEZ y LINA MARCELA ZAPATA JARA, aceptados como coadyuvantes del demandante⁶, de acuerdo con los escritos que para tal efecto presentaron⁷, señalaron que el acto acusado violó las normas en que debía fundarse, por cuenta de la equivocada interpretación del artículo 229 de la Ley 223 de 1995.

² Fls. 4 a 7, c. 1

³ Estatuto de Rentas del Departamento de Antioquia

⁴ Fls. 1 a 3, c. 2

⁵ Fls. 138 a 139 y 152 a 153, c. 2

⁶ El Auto del 6 de abril de 2016 dispuso tal aceptación y rechazó la reforma de la demanda proveniente de la formulación de nuevos cargos por parte de los coadyuvantes (Fls. 81 a 82, c. 1)

⁷ fls. 57 a 66 y 77 a 80, c. 2, respectivamente



Afirmaron que dicha norma legal se refiere a negocios que involucran la transferencia de dominio de inmuebles, y no al contrato de fiducia propiamente dicho, sin que el aporte de ese tipo de bienes en desarrollo de la fiducia pueda constituir transferencia de dominio.

En el mismo sentido de la demanda, insistieron en la interpretación equivocada del artículo 229 de la Ley 223 de 1995 y, con ello, del literal g) del artículo 182 de la Ordenanza 62 de 2014, y aludieron a la vulneración del principio de especialidad respecto de la aceptación de la remuneración pactada como base gravable del impuesto de registro en los contratos de fiducia mercantil y encargo fiduciario sobre muebles e inmuebles.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Departamento de Antioquia⁸, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Señaló que el artículo 182 de la Ordenanza 15 de 2010 no se relaciona con el contrato de fiducia mercantil ni con la base gravable del impuesto de registro, de modo que no podía tenerse como fundamento de la circular demandada. La citada Ordenanza 15 fue derogada por la Ordenanza 62 de 2014, nuevo Estatuto de Rentas del Departamento de Antioquia.

Anotó que la propia Ley 223 de 1995 dispuso que la base gravable del impuesto de registro, en el caso de inmuebles, no podía ser inferior al valor del avalúo catastral; y que tal excepción fue incorporada al artículo 7 del Decreto Reglamentario 650 de 1996, que ordenó respetar la base gravable mínima establecida en el inciso cuarto del artículo 229 de dicha ley, tratándose de inmuebles.

De acuerdo con el Oficio 20150062818 del 6 de octubre de 2015, la Dirección de Rentas Departamentales anotó que el acto demandado no altera la liquidación del impuesto de registro para actos de fiducia mercantil; y que la regla general de liquidación del impuesto de registro sobre el valor total de la remuneración o comisión pactada, establecida por el Decreto 650 de 1996, no desplaza la base gravable mínima especial establecida en la Ley 223 de 1995 para el caso especial de inmuebles, según la cual, aquella no puede ser inferior al avalúo catastral, de modo que, si el valor de la comisión es menor, el impuesto debe liquidarse sobre dicho avalúo. La disposición reglamentaria no tiene la jerarquía normativa requerida para superponerse a la voluntad legal, a título de regla posterior o excepción legal, porque los reglamentos solo pueden desarrollar o ejecutar las leyes.

Precisó que el impuesto de registro se encuentra regulado en la Ordenanza 62 del 24 de diciembre de 2014 y que la circular demandada solo informó a los funcionarios de la Dirección de Rentas la forma de liquidarlo en los contratos de fiducia mercantil cuando se transfieren inmuebles, en aplicación del artículo 229 de la Ley 223 de 1995 y su Decreto Reglamentario 650 de 1996.

⁸ Fls. 26 a 36, c. 1



AUDIENCIA INICIAL

El 8 de agosto de 2016 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011⁹. En dicha diligencia se advirtió la improcedencia de la conciliación en razón del medio de control público ejercido y la inexistencia de excepciones previas o medidas cautelares pendientes por resolver.

Asimismo, el litigio se concretó en determinar si la circular demandada adolecía de nulidad por contrariar las normas superiores en que debía fundarse y en establecer si había excedido las competencias al regular la base gravable del impuesto de registro.

Igualmente, se prescindió de la audiencia de pruebas por contarse con los documentos necesarios para proferir decisión de fondo, y se ordenó correr traslado a las partes para alegar de conclusión.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia negó las pretensiones de la demanda¹⁰, previa aclaración de que el texto de la invocada Ordenanza 15 de 2010, corresponde al del literal g) del artículo 182 de la Ordenanza 62 de 2014 y que, por lo mismo, los cargos de la demanda se examinarían a la luz de esta última.

Señaló que la circular acusada establece tanto la regla general de base gravable en materia de contratos de fiducia mercantil, esto es, la liquidación sobre el valor de la comisión o remuneración pactada, como la regla especial para el caso de transferencia de bienes inmuebles, con la fijación de base gravable mínima no inferior al avalúo catastral o autoavalúo, a la que igualmente aludió el inciso sexto del artículo 7 del Decreto 650 de 1996, cuyo texto remitió al inciso cuarto del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, con el que igualmente coincide el literal g) del artículo 182 de la Ordenanza 62 de 2014.

Acorde con ello, concluyó que la circular demandada se ajustaba a derecho por encontrarse en consonancia con el marco legal, reglamentario y territorial mencionados, y que, el Decreto 650 de 1996 debía interpretarse con base en el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, según el cual, en la fiducia mercantil de inmuebles el impuesto de registro se liquida sobre el valor total de la remuneración o comisión pactada, sin que pueda ser inferior al del avalúo catastral, el autoavalúo, el valor del remate o de la adjudicación, según el caso.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandante apeló¹¹. Al efecto, adujo que la sentencia impugnada se fundamentó en una parte descontextualizada del artículo 7 del Decreto 650 de 1996, porque dicha norma solo refiere a los casos en que los patrimonios autónomos transfieren los bienes objeto de fiducia a un tercero. En ellos, ocurre un traspaso de propiedad en

⁹ Fls. 92 a 94, c. 1

¹⁰ Fls. 115 a 120, c. 1

¹¹ Fls. 125 a 134, c. 1



desarrollo del contrato de fiducia existente y, por lo tanto, la base gravable sería el valor del mismo bien; si este es inmueble, esa base correspondería a la mínima del avalúo catastral.

Afirmó que la circular acusada se relaciona con la situación de que el fideicomitente aporta bienes al patrimonio autónomo, que bien pueden regresar a las manos de dicho aportante; en ese evento, acorde con las reglas especiales, la base gravable sería el valor de las comisiones o remuneración cobrada por la sociedad fiduciaria, en cuanto no hay transferencia de bienes a un tercero, y la restitución de bienes al fideicomitente quedaría como un acto sin cuantía.

Arguyó que la consideración descontextualizada de la base gravable mínima establecida en el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, contrarió los principios de integridad y coherencia en la interpretación sistemática, al tiempo de quebrantar dicha norma legal, el Decreto 650 de 1996 y la Ordenanza 62 de 2014 para los contratos de fiducia.

Reiteró que la regulación de dicho elemento sustancial del tributo, es una competencia exclusiva de la Asamblea Departamental de Antioquia y ajena a las funciones de la Secretaría de Hacienda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante**¹² reiteró que el inciso sexto del artículo 7 del Decreto 650 de 1996 refiere al caso específico de transferencia de bienes inmuebles a un tercero en desarrollo del contrato de fiducia y que solo en ese evento el avalúo catastral funge como base mínima del impuesto de registro. Dijo que el aporte de un inmueble al patrimonio autónomo no puede asimilarse a la venta o transferencia de dicho bien a un tercero.

Concluyó que la vigencia de la circular demandada implica el desconocimiento de la ley nacional y territorial por cuenta de instrucciones administrativas.

El **demandado** no alegó de conclusión.

El **Ministerio Público**¹³ solicitó confirmar la sentencia apelada, por las siguientes razones:

Indicó que la base gravable señalada en el acto demandado había sido establecida por el artículo 229 de la Ley 223 de 1995 y que, por lo mismo, no se configura la falta de competencia a la que alude el demandante, ni el quebrantamiento de normas superiores, porque tal acto respeta la base mínima prevista en dicha norma legal para los casos de transferencia de inmuebles, en el artículo 7 del Decreto Reglamentario 650 de 1996 y en el artículo 182 de la Ordenanza 62 de 2014.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

¹² Fls. 152 a 157, c. 1

¹³ Fls. 158 a 163, c. 1



Se discute la legalidad de la circular dirigida por la directora de Rentas Departamentales de Antioquia a los liquidadores del impuesto de registro y funcionarios del Área de Fiscalización del departamento, sobre la liquidación de dicho tributo en los contratos de fiducia mercantil, específicamente en cuanto ordenó respetar la base gravable mínima establecida en el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, para los contratos que involucraban la transferencia de bienes inmuebles.

En los términos de la fijación del litigio, corresponde establecer si el aparte acusado contraviene el ordenamiento superior sobre la base gravable del impuesto de registro, de cara al supuesto de hecho al que refiere «*transferencia de bienes inmuebles en contratos de fiducia*» y si, en ese sentido, la Directora de Rentas Departamentales carecía de competencia para expedirlo.

Según el apelante, la disposición demandada incluye el evento de aporte de bienes al patrimonio autónomo, para el cual la base gravable del impuesto de registro no sería la base mínima constituida por el avalúo catastral, sino el valor de las comisiones cobradas por la fiduciaria, conforme a lo previsto en el artículo 7 del Decreto Reglamentario 650 de 1996. Lo anterior, porque el inciso sexto del artículo 229 de la Ley 223 de 1995 y la norma que lo reglamentó, solo se aplica a los casos en que la propiedad de los bienes objeto de fiducia se trasladan a un tercero.

Para el demandado, el aparte acusado no altera la liquidación legal del impuesto de registro en los contratos de fiducia mercantil, y el artículo 7 reglamentario no se superpone a la base gravable mínima establecida en el citado artículo 229 de la Ley 223 de 1995.

El problema jurídico así planteado se analizará en el marco del principio de legalidad, propio de los Estados de Derecho que presuponen el sometimiento permanente de los mismos al régimen jurídico derivado de las distintas fuentes normativas. Conforme a dicho principio, los reglamentos, órdenes y demás expresiones de voluntad administrativa, constituyen normas jurídicas acatables dentro de un orden jerárquico que comienza con la Constitución, como fuente suprema en la que se funda el orden jurídico del Estado, y continúa con la ley como fuente de creación primaria del derecho que habilita a las demás categorías normativas, sin más limitaciones que las impuestas por la propia Constitución.

En ese entendido, el parámetro del alcance de la función administrativa a través de todos los actos que se expiden en ejercicio de la misma¹⁴, entre ellos las circulares, radica en la ley, en tanto norma originaria por excelencia, que proviene del órgano de representación popular encargado de expresar la voluntad general y la organización estatal de tipo democrático, participativo y pluralista. Así, la ley dispone desde sí misma y las normas que le siguen en categoría descendente están llamadas a asegurarle aplicación, sin mutarla, ampliarla, modificarla, sustituirla o restringirla.

De acuerdo con ello, el ejecutivo no puede, en ninguno de sus niveles, expedir regulaciones autónomas e independientes ajenas a la ley, pues todas sus

¹⁴ Sobre el particular, RODRÍGUEZ R., Libardo, *Derecho Administrativo General y Colombiano*, octava edición, editorial Temis S. A., Bogotá, 1995, P. 286 En términos del tratadista Jaime Vidal Perdomo, *la extensión de la potestad reglamentaria es inversamente proporcional a la extensión de la Ley*.



expresiones de voluntad tienen la condición material de sujetarse a las disposiciones legales y de constituir mecanismos para ejecutarla¹⁵.

Ahora bien, la Ley 223 de 1995, reguló el nuevo impuesto de registro¹⁶, a lo largo del capítulo XII (*arts. 226 a 236*), como tributo del orden territorial¹⁷, generado por la inscripción de actos, contratos, providencias o negocios jurídicos documentales que tuvieran que registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos, dispuestos por el artículo 4 de la Ley 1572 de 2012¹⁸, o en las Cámaras de Comercio, enunciados en el artículo 28 del C. Co.¹⁹, y en los que los particulares fueren parte o beneficiarios²⁰. Dicho tributo se causa instantáneamente, al momento en que se solicita la inscripción en el registro²¹.

En materia de base gravable, el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, modificado por el artículo 187 de la Ley 1607 de 2012, previó que se encontraba constituida por el valor incorporado en el documento contentivo del acto, contrato o negocio jurídico, con reglas específicas para los casos de inscripción de contratos de constitución de sociedades, reformas estatutarias o actos que impliquen el incremento del capital social o suscrito²²; actos, contratos o negocios jurídicos con participación de entidades públicas y particulares²³; documentos sin cuantía²⁴ y **actos, contratos o**

¹⁵ SIERRA PORTO, Humberto A. *Concepto y Tipos de Ley en la Constitución Colombiana*. Primera reimpression, 2001. Universidad Externado de Colombia. P. 163.

¹⁶ Antes impuesto de registro y anotación regulado por diferentes leyes y decretos nacionales con referencia remota en la Ley 34 de 1887 que estableció el cobro de un "derecho de registro", a título de impuesto por los documentos que debían registrarse. Hoy en día, a la luz de la normativa sobre la materia (*Ley 550 de 1999, Decreto 1428 de 2000, Ley 1116 de 2006; Decreto 2785 de 2008*) el "derecho de registro" se concibe como una tasa causada por la solicitud de inscripción de actos, títulos y documentos sujetos a registro, a cargo de quien solicita la inscripción y a favor de la superintendencia de notariado y registro, con destino al servicio público de registro. La sentencia C-219 de 1997 precisó que la Ley 223 de 1995 regulaba un nuevo impuesto, pues del anterior había tomado únicamente el nombre o denominación y algunos hechos generadores; y señalando una nueva normativa que define todos sus elementos sustanciales, la causación del mismo, los términos para el registro, el lugar de pago y destinación del gravamen, su liquidación, recaudo, administración y control, así como la participación del Distrito Capital.

¹⁷ Según la misma sentencia de constitucionalidad, aunque la Ley 223 de 1995 no indicó expresamente la entidad pública titular del impuesto, materialmente se entiende que éste es de carácter departamental, pues los recursos captados por el mismo entran al presupuesto de la respectiva entidad y se destinan a sufragar gastos departamentales; además, la perfección del gravamen requiere la intervención de la Asamblea Departamental, órgano encargado de definir la tarifa dentro de los límites fijados por la ley, y el artículo 1º de la Ley VIII de 1909, que otorgaba a los departamentos la propiedad del gravamen, no fue derogado por el artículo 285 de la Ley 223.

¹⁸ Por la cual se expide el Estatuto de Registro de Instrumentos Públicos.

Art. 4. "Están sujetos a registro: a) Todo acto, contrato, decisión contenido en escritura pública, providencia judicial, administrativa o arbitral que implique constitución, declaración, aclaración, adjudicación, modificación, limitación, gravamen, medida cautelar, traslación o extinción del dominio u otro derecho real principal o accesorio sobre bienes inmuebles; b) Las escrituras públicas, providencias judiciales, arbitrales o administrativas que dispongan la cancelación de las anteriores inscripciones y la caducidad administrativa en los casos de ley; c) Los testamentos abiertos y cerrados, así como su revocatoria o reforma de conformidad con la ley. **PARÁGRAFO 1o.** Las actas de conciliación en las que se acuerde enajenar, limitar, gravar o desafectar derechos reales sobre inmuebles se cumplirá y perfeccionará por escritura pública debidamente registrada conforme a la solemnidad consagrada en el Código Civil..."

¹⁹ Personas que ejerzan profesionalmente el comercio y sus auxiliares; capitulaciones matrimoniales y liquidaciones de sociedades conyugales, cuando el marido y la mujer o alguno de ellos sea comerciante; interdicción judicial pronunciada contra comerciantes; providencias en las que se imponga a estos la prohibición de ejercer el comercio; concordatos preventivos y celebrados dentro del proceso de *quiebra*; declaración de *quiebra*, nombramiento de síndico y su remoción; posesión de cargos públicos que inhabiliten para el ejercicio del comercio; incapacidades o inhabilidades previstas en la ley para ser comerciante; autorizaciones otorgadas a los menores para ejercer el comercio; revocación de las mismas; actos que confieran, modifiquen o revoquen la administración parcial o general de bienes o negocios del comerciante; apertura de establecimientos de comercio y de sucursales y actos que modifiquen o afecten la propiedad de los mismos o su administración; libros de registro de socios o accionistas y los de actas de asamblea y juntas de socios; embargos y demandas civiles relacionados con derechos cuya mutación esté sujeta a registro mercantil; constitución, adiciones o reformas estatutarias y liquidación de sociedades comerciales, designación de representantes legales y liquidadores, y su remoción; demás actos y documentos para los cuales la ley ordene el registro mercantil.

²⁰ Acorde con la misma norma, el impuesto no se genera respecto de actos o providencias que no incorporen un derecho apreciable pecuniariamente en favor de una o varias personas, cuando por mandato legal deban ser remitidos para su registro por el funcionario competente.

²¹ Si un contrato accesorio se hace constar conjuntamente con uno principal, el impuesto sólo se causa en relación con este último.

²² Base equivalente al valor total del respectivo aporte, incluyendo el capital social o el capital suscrito y la prima en colocación de acciones o cuotas sociales.

²³ Base equivalente al 50% del valor incorporado en el documento que contiene el acto o la proporción del capital suscrito o del capital social, según el caso, que corresponda a los particulares.

²⁴ Se trata de actos, contratos o negocios jurídicos que no incorporan derechos apreciables pecuniariamente en favor de los



negocios jurídicos referidos a bienes inmuebles, respecto de los cuales dispuso que:

“el valor no podrá ser inferior al del avalúo catastral, el autoavalúo, el valor del remate o de la adjudicación, según el caso. Para efectos de la liquidación y pago del impuesto de registro, se considerarán actos sin cuantía las fusiones, escisiones, transformaciones de sociedades y consolidación de sucursales de sociedades extranjeras; siempre que no impliquen aumentos de capital ni cesión de cuotas o partes de interés.

El artículo 4 del Decreto 650 de 1996, reglamentario de la Ley 223 de 1995, concretó el alcance de la alusión legal a *“los actos, contratos o negocios jurídicos referidos a bienes inmuebles”*, en los siguientes términos:

“Para 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.”

De la misma forma, el reglamento se refirió a la liquidación del impuesto de registro en la inscripción de los contratos de fiducia mercantil y encargo fiduciario sobre muebles o inmuebles, para los cuales el artículo 7 ib. dispuso que **dicho impuesto recae sobre el valor total de la remuneración o comisión pactada**, al tiempo de prever formas de liquidación especial de acuerdo con la periodicidad acordada para los pagos²⁵.

Así mismo, el último inciso de la referida norma dispuso que **si en desarrollo del contrato de fiducia mercantil los bienes objeto de la misma 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 y que cuando se trata de inmuebles, se respetará la base gravable mínima establecida en el inciso cuarto del artículo 229 de la Ley 223 de 1995.**

Tales directrices legales y reglamentarias fueron incorporadas los literales a) y g) del artículo 182 de la Ordenanza 62 de 2014, que reguló la base gravable del impuesto de registro en el Departamento de Antioquia, disponiendo que correspondía al valor incorporado en el documento contentivo del acto, contrato o negocio jurídico de la siguiente manera:

- a) *Cuando el acto, contrato o negocio jurídico se refiera a bienes inmuebles, el valor no podrá ser inferior al del avalúo catastral, al del valor del remate o de la adjudicación, según el caso.*

particulares, sujetos al impuesto de registro, enunciados en el artículo 6 del Decreto Reglamentario 650 de 1996. En esos casos, la base gravable está determinada por la naturaleza de los documentos y se encuentra gravada con tarifas entre 2 y 4 SMLMV, determinadas por la respectiva asamblea departamental, a iniciativa del Gobernador.

²⁵ La norma dispuso que si la remuneración se pacta por pagos periódicos de plazo determinado o determinable, el impuesto se liquida sobre el valor total de la remuneración que corresponda al tiempo de duración del contrato; Que si el contrato es a término indefinido y la remuneración se pacte en cuotas periódicas, el impuesto se liquida sobre el valor de las cuotas a 20 años; Que si la remuneración pactada es una participación porcentual en el rendimiento del bien entregado en fiducia y no puede establecerse anticipadamente la cuantía del rendimiento, éste se calcula aplicando al valor del bien el DFT a 31 de diciembre del año anterior, ajustado a la periodicidad pactada; que si el objeto contractual es el arrendamiento de inmuebles, la remuneración del fiduciario es un porcentaje del canon de arrendamiento y el valor del canon no puede establecerse anticipadamente, éste corresponderá a 1% mensual del valor del bien.



- g) *Cuando se trate de la inscripción de los contratos de fiducia mercantil y encargo fiduciario sobre muebles o inmuebles, la base gravable la constituye el valor total de la remuneración o comisión pactada.*

De cara al marco normativo traído a colación, fluyen tres primeras conclusiones como parámetros de análisis del juicio de legalidad propuesto:

- Legalmente, la base gravable del impuesto de registro se expresa en la regla general del valor incorporado en el documento contenido en el acto, contrato o negocio jurídico documental inscrito, y si este se relaciona con inmuebles, se aplica la regla especial de “base mínima” a través de la prohibición de liquidar el impuesto sobre valores inferiores al avalúo catastral, el autoavalúo, el valor del remate o de la adjudicación, según el caso. Esta regla opera en el Departamento de Antioquia, por cuenta del literal a) del artículo 182 del Estatuto de Rentas.
- Reglamentariamente, la aplicación de esa regla especial de “base mínima” presupone que los actos, contratos o negocios jurídicos relacionados con inmuebles impliquen la enajenación o transferencia de dominio de los mismos, de modo que a los que carezcan de ese alcance se aplica la regla legal general de base gravable, es decir, el valor incorporado en el acto, documento o negocio jurídico.
- La base gravable en los contratos de fiducia mercantil y encargos fiduciarios no tiene una regulación específica en la Ley 223 de 1995, pero, en consonancia con la regla legal general impartida por el artículo 229 ib., el reglamento sobre la materia ordenó que en tales casos el impuesto se liquidara sobre el valor de la comisión o remuneración pactada. Tales mandatos fueron adoptados en el orden departamental, por el literal g) del artículo 182 del Estatuto de Rentas.

Igualmente, el reglamento previó la liquidación del impuesto **sobre el valor de los bienes transferidos o entregados a terceros, si en desarrollo del contrato se presentan tales eventos; y, finalmente, sobre la base mínima establecida en la ley** (art. 229 L. 223/95), **tratándose de inmuebles.**

Frente a ese marco legal, reglamentario y ordenanzal, la directora de rentas departamentales refirió a la “liquidación del impuesto de registro en los contratos de fiducia mercantil”, así:

- *Como regla general:* el impuesto se liquidará sobre el valor total de la remuneración o comisión pactada, conforme a lo previsto en el inciso primero del artículo 7 del Decreto 650 de 1996 que, a su vez, corresponde con la regla general establecida en la segunda parte del artículo 4 de dicho decreto (*el valor incorporado en el documento*) y, de contera, en el inciso primero del artículo 229 de la Ley 223 de 1995.
- *Como regla especial para los contratos de fiducia mercantil que involucran la transferencia de bienes inmuebles, que exceptúa la aplicación de la regla general y que se demanda a través del presente medio de control:* el impuesto se liquidará sobre el valor de la base mínima establecida en el último inciso del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, según la cual, la base *no podrá ser inferior al*



del avalúo catastral, el autoavalúo, el valor del remate o de la adjudicación, según el caso.

Así pues, en el contexto normativo que se viene analizando, el acto de “*transferencia de bienes inmuebles*” tiene origen reglamentario en el artículo 4 del Decreto 650 de 1996 y se dirige a desarrollar el mandato general abstracto del inciso cuarto del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, sobre la base gravable mínima para los actos, contratos o negocios jurídicos referidos al universo de bienes inmuebles. En el texto del reglamento fundante, la transferencia recae sobre el derecho de dominio del inmueble y opera como presupuesto condicional para aplicar la base mínima especial, de modo que si los actos, contratos o negocios mencionados no implican transferencia del derecho de dominio, se entiende inaplicable la base mínima prevista en la norma legal mencionada.

La aplicación de la base gravable mínima en los negocios jurídicos de fiducia mercantil y los encargos fiduciarios

El artículo 1226 del C. de Co. define la fiducia mercantil como “*un negocio jurídico en virtud del cual una persona llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario.*”

Como se ve, el fideicomiso opera dentro un modelo tripartita, en el que el constituyente, fiduciante o fideicomitente, entrega al fiduciario los bienes muebles o inmuebles de su propiedad, para constituir el patrimonio autónomo de que trata el artículo 1233 del C de Co; el fiduciario recibe la propiedad mientras se verifica el cumplimiento de la condición con cargo a restituirla al fideicomisario; y el fideicomisario personifica a aquel a cuyo favor debe realizarse la restitución, al momento de cumplirse la condición o el término del fideicomiso, de manera que mientras ello no ocurra solo le asistirá la expectativa de adquirir el fideicomiso. Si el beneficiario fideicomisario es el mismo constituyente, en él se mantiene la propiedad sobre los bienes entregados al fiduciario, mediante los llamados derechos fiduciarios (C de Co, art. 1238).

Así y en términos de la Circular Básica Jurídica de la Superintendencia Financiera²⁶, los negocios fiduciarios corresponden a los *actos de confianza en virtud de los cuales una persona entrega a otra uno o más bienes determinados, transfiriéndole o no la propiedad de los mismos con el propósito de que ésta cumpla con ellos una finalidad específica, bien sea en beneficio del fideicomitente o de un tercero. Si hay transferencia de la propiedad de los bienes estaremos ante la denominada fiducia mercantil regulada en el artículo 1226 y siguientes del Código de Comercio*, fenómeno que no se presenta en los encargos fiduciarios, también instrumentados con apoyo en las normas relativas al mandato, en los cuales solo existe la mera entrega de los bienes.

En el mismo sentido, los antecedentes de esta figura jurídica en el derecho romano y anglosajón²⁷, indican que la “fiducia mercantil” implica un desprendimiento de la propiedad del fiduciante sobre los bienes que entrega al fiduciario para integrar un

²⁶ 007 de 1996 y 029 de 2014.

²⁷ Cahn-Speyer Wells, Paul. *Derecho Crítico: Perspectiva tributaria*. Bogotá. Editorial Temis. 2016. P. 4-8



patrimonio autónomo encargado a la administración de este último y afecto a la finalidad contractual. A diferencia del “encargo fiduciario” en el que los bienes se entregan únicamente para ser administrados, continúan perteneciendo al fiduciante y no se destinan para constituir un patrimonio autónomo.

En el contexto la transferencia de la propiedad del fiduciante operan los diferentes tipos de fiducia que la clasificados en cuatro grandes grupos por la Superintendencia Financiera clasifica en cuatro grupos para efecto de la información reportada ante dicha entidad, a saber: i) fideicomisos de inversión (*Fideicomisos de inversión con destinación específica, Administración de inversiones de fondos mutuos de inversión*); fideicomisos inmobiliarios (*Administración y pagos, Tesorería y Preventas*), fideicomisos de administración (*Administración y pagos, Administración de procesos de titularización, Administración de cartera y Administración de procesos concursales*) y fideicomisos en garantía (*Fiducia en garantía propiamente dicha y fiducia en garantía y fuente de pagos*)²⁸.

Así, por ejemplo, en la fiducia de administración, el constituyente puede transferir o no la propiedad de los bienes objeto de fiducia, para que el fiduciario los administre y cumpla la finalidad contratada. Tratándose de inmuebles, éstos se entregan a la fiduciaria para que ella administre la propiedad inmobiliaria respecto de obligaciones relacionadas con la misma como pagos a cargo, arrendamientos, etc., en interés del beneficiario; o para que constituya la fiducia inmobiliaria propiamente dicha, en la que el bien inmueble se entrega para que la fiduciaria lo administre, desarrolle un proyecto de construcción y transfiera las unidades construidas a los beneficiarios.

En la fiducia de garantía, por su parte, el constituyente transfiere la propiedad de uno o varios bienes o flujos de caja a una sociedad fiduciaria, para que con ellos o con su producto se garantice el cumplimiento de obligaciones a su cargo o a cargo de terceros, designando como beneficiario al acreedor de las mismas²⁹, quien a su vez puede solicitar a la entidad fiduciaria la venta de los bienes fideicomitados para que con su producto se pague el valor de la respectiva acreencia.

En este orden de ideas, queda claro que en la fiducia mercantil siempre habrá transferencia de bienes al fiduciario, como elemento esencial de la relación jurídico contractual involucrada en el negocio fiduciario, sin el cual no podría constituirse el patrimonio autónomo encargado a la administración o enajenación de dicho fiduciario legalmente reconocido como parte del contrato de fiducia. Pero tal transferencia no opera como forma 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 que, simultáneamente, cumple las funciones de suspender el nacimiento del derecho de propiedad del beneficiario-fideicomisario y, una vez cumplida, de extinguir el derecho adquirido previamente por el fiduciario³⁰.

A la luz de tales premisas, se concluye que el impuesto de registro en el Departamento de Antioquia, para las fiducias mercantiles que recaigan sobre inmuebles y no impliquen el traslado de propiedad a un “tercero” beneficiario o

²⁸ Circular 046 de 2008.

²⁹ Sectores doctrinantes han sostenido que el beneficiario de este tipo de fiducias es el mismo deudor constituyente, porque aquellas corresponden a un contrato subyacente a otro principal, por virtud del cual el constituyente se hace deudor de la persona a quien se deben entregar los bienes.

³⁰ Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil y Agraria, Sentencia STC 13069 del 25 de septiembre de 2019, M.P. Luis Alfonso Rico Puerta.



fideicomisario, distinto del fiduciante³¹, debe liquidarse sobre el valor de la remuneración o comisión pactada. Ello es así, porque en tales casos se carecería del presupuesto establecido por el artículo 4 del Decreto 650 de 1996, reglamentario del inciso cuarto del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, esto es, que a través de los actos, contratos o negocios referidos a inmuebles (*para el caso, la fiducia mercantil*) se transfiera o enajene el derecho de dominio de dichos bienes, acciones a cargo del fiduciante, esencialmente constitutivas del objeto contractual previsto en el artículo 1226 del C de Co. y predecesoras de la transferencia o enajenación a terceros exigidas por el reglamento para poder entender que tales actos, contratos o negocios jurídicos se refieren a los inmuebles de que trata el citado inciso legal.

Más allá de ello, dicha disposición reglamentaria no ha sido derogada, suspendida ni anulada y, por tanto, goza de presunción de legalidad. Y, desde el punto de vista finalístico, lo que hizo la circular demandada fue incorporar las reglas especiales previstas en los artículos 4 y 7 del Decreto 650 de 1996, para clarificar la aplicación de la base gravable del impuesto de registro sobre contratos de fiducia mercantil relacionados con inmuebles, en tanto normas ejecutoras del precepto legal abstracto establecido en el artículo 229 de la Ley 223 de 1995 para los inmuebles en general, todo lo cual fue, a su vez, incorporado a la Ordenanza 62 de 2014 - Estatuto de Rentas de Antioquia.

Igualmente, frente al artículo 7 del Decreto 650 de 1996, se advierte que normas como el EOSF - Decreto 663 de 1993 [146]³² y la Ley 1116 de 2006 [123]³³, modificada por el artículo 41 de la Ley 1429 de 2010³⁴, han ratificado la inscripción de los contratos de fiducia mercantil, con independencia del registro que corresponda hacer respecto de los bienes inmuebles, conforme al Estatuto del Registro de Instrumentos Públicos³⁵.

Por las razones que acaban de exponerse se confirmará la sentencia apelada, en el entendido de que el inciso segundo de la Circular 000564 del 17 de septiembre de 2014 refiere a los casos de transferencia de inmuebles a terceros, es decir, sujetos ajenos al fiduciante; y que, en esa medida, es un acto ajustado a derecho sin lugar a conclusiones diferentes sobre el cargo de incompetencia que reitera el apelante, toda vez que su fundamento esencial se relacionó exclusivamente con el desconocimiento del ordenamiento superior por las mismas razones analizadas en la presente providencia.

³¹ Ib. "si el propietario pleno, diciéndose fiduciante, pretende transmitirse a sí mismo la propiedad fiduciaria, en realidad no puede predicarse la existencia de transferencia alguna. De hecho, luce impensable que el propietario pleno se obligue para consigo mismo a transferirse un dominio ahora limitado, o lo que es peor, que con su sola intervención se bifurque su patrimonio en tantos patrimonios distintos como activos posea.

³² 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"

³³ "Los 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."

³⁴ "Los contratos de fiducia mercantil con fines de garantía 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."

³⁵ Acorde con ello, el Auto del 13 de abril de 2015, Exp. 21206, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, negó la suspensión provisional del artículo 7 del Decreto 650 de 1996, bajo el criterio de que la inscripción del contrato de fiducia mercantil y encargo fiduciario opera en un escenario distinto al de la transferencia de dominio de bienes inmuebles u otro derecho principal o accesorio sobre los bienes inmuebles, en ejecución del contrato de fiducia mercantil.



No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

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

FALLA

1. **CONFIRMAR** la sentencia del 4 de abril de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia, en el entendido de que el inciso segundo de la Circular 000564 del 17 de septiembre de 2014 refiere a los casos de transferencia de inmuebles a terceros.

2. No se condena en costas en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

Cópiese, notifíquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ