



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA
CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Bogotá D.C., diecisiete (17) de junio de dos mil veintiuno (2021) Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 05001-23-33-000-2015-01990-01 (25081)

Demandante: CLÍNICA MEDELLÍN SA Y OTRO

Demandado: DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA

Temas: Impuesto de registro. Base gravable del impuesto generado por la inscripción de contratos de fiducia mercantil. Devolución de pago en exceso del impuesto de registro y de la estampilla Pro Desarrollo. Intereses corrientes y moratorios

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por la parte demandante¹ y demandada, contra la sentencia del 10 de diciembre de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que dispuso:

«PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD de la RESOLUCIÓN Nro. 032222 del 1 de abril de 2014, expedida por el Director de Rentas Departamentales, “por medio de la cual se resuelve una petición de devolución”, por las consideraciones expuestas en la parte motiva de la presente decisión.

SEGUNDO: Como restablecimiento del derecho, se ordena al Departamento de Antioquia, Dirección de Rentas Departamentales, que se realice nuevamente la liquidación del impuesto de registro de la Escritura Pública No. 54 del 23 de enero de 2014 de la Notaría 10° del Circuito Notarial de Medellín, de conformidad con lo establecido en el inciso Primero del artículo 7° del Decreto 650 de 1996. De igual manera, se reliquidará el valor a cancelar por la Estampilla Pro Desarrollo. El saldo que resulte a favor será devuelto a la sociedad que acredite haber realizado el pago del impuesto de registro y de la estampilla Prodesarrollo.

TERCERO: Condenar en costas a la parte demandada, las cuales serán liquidadas por la Secretaría de la Corporación.

CUARTO: SE FIJAN como agencias en derecho la suma de \$5.000.000.

QUINTO: Notifíquese la presente providencia [...]»².

¹ Integrada por la Clínica Medellín SA y la Caja de Compensación Familiar – Comfenalco Antioquia.

² Fl. 261 c.p. 1.



ANTECEDENTES

El 23 de enero de 2014, mediante la Escritura Pública número 54 otorgada en la Notaría Décima del Círculo de Medellín, se canceló una hipoteca (asunto no sometido a discusión) y se constituyó una fiducia mercantil entre la Clínica de Medellín SA y la Caja de Compensación Familiar – Comfenalco Antioquia (fideicomitentes) con Fiduciaria Bancolombia SA, en virtud de la cual se le transfirió a esta última entidad el derecho de dominio sobre dos inmuebles y otros bienes³.

Para efectos de registrar la citada escritura, se realizó el pago de la suma contenida en la Liquidación del Impuesto de Registro 101485729 del 3 de febrero de 2014, expedida por la Secretaría de Hacienda del Departamento de Antioquia, por la suma total de \$1.272.923.800 que incluye el impuesto de registro (\$1.209.582.100), la estampilla Pro Desarrollo (\$63.338.700) y los servicios informáticos (\$3.000). Para la liquidación de dichos tributos la entidad demandada tomó como base gravable el avalúo de los inmuebles.

Contra la mencionada liquidación se interpusieron los recursos de reposición y apelación, pero, el 21 de marzo de 2014, el Director de Rentas Departamentales de Antioquia, mediante acto administrativo identificado con el radicado E201400235189, concluyó que los citados recursos no son procedentes, porque se dirigen contra un acto de carácter preparatorio. Por lo anterior, se le impartió el trámite de devolución.

El 1º de abril de 2014, el citado funcionario profirió la Resolución 032222, por medio de la cual negó la solicitud de devolución por pago en exceso del impuesto de registro, argumentando que, por existir transferencia de los bienes inmuebles del fideicomitente al fiduciario, la base gravable tenida en cuenta es la correcta.

El 5 de junio de 2014, los demandantes interpusieron recurso de reconsideración contra el anterior acto, que fue resuelto con la Resolución 201500185664 del 6 de mayo de 2015, en el sentido de confirmarlo, porque la base gravable en los actos, contratos o negocios jurídicos que tengan que ver con inmuebles, no puede ser menor al avalúo catastral, tal como lo establece el inciso final del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, incluso en contratos de fiducia mercantil.

DEMANDA

La Clínica Medellín SA y la Caja de Compensación Familiar – Comfenalco Antioquia, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formularon las siguientes pretensiones:

«Respetuosamente les solicito que:

- *Declaren nulos los actos administrativos demandados (relacionados en el acápite denominado ACTOS ADMINISTRATIVOS DEMANDADOS de esta demanda).*
- *Que restablezcan el derecho de mi mandante de la siguiente forma:*

3 Fls. 28 a 68 c.p. 1.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios S.A.S, Calle 100 No. 11a-35, piso 3, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 218 8544, www.pwc.com/co



1. Que declaren que el impuesto de registro generado por el registro del contrato de fiducia mercantil celebrado mediante la Escritura Pública número 54 de 2014 se liquida sobre el valor de la remuneración de la entidad fiduciaria conforme lo ordena el artículo 151 de la Ordenanza 15 de 2010 expedida por la Asamblea Departamental de Antioquia.
 2. Que declaren en consecuencia que las demandantes pagaron en exceso de lo que legalmente les correspondía pagar, la suma de mil doscientos ocho millones quinientos setenta y cuatro mil doscientos veinte pesos (\$1.208.574.220) o el valor que se establezca en el proceso por concepto de impuesto de registro y la suma de sesenta millones cuatrocientos un mil sesenta y un pesos (\$60.401.061) por concepto de estampilla pro desarrollo.
 3. Que en consecuencia ordenen al Departamento de Antioquia devolverle a las entidades demandantes la suma de mil doscientos sesenta y ocho millones novecientos setenta y cinco mil doscientos ochenta y un pesos (\$1.268.975.281).
 4. Que condene a la entidad demandada a pagar en favor de las entidades demandantes los intereses de mora a la tasa autorizada por la ley (artículos 863 y 864 del E.T.) liquidados sobre la suma anteriormente reseñada, desde la fecha en que la Administración debió devolver (1° de abril de 2014) hasta cuando haga el pago efectivo de las mismas.
- Que condenen en costas y agencias en derecho a la demandada»4.

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 7 del Decreto 650 de 1996
- Artículos 143 incisos 7 y 8 y 151 de la Ordenanza 15 de 2010 de la Asamblea Departamental de Antioquia
- Artículo 11 de la Ley 1437 de 2011

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente5:

Los actos administrativos demandados violan los incisos 7 y 8 del artículo 143 de la Ordenanza 15 de 2010, expedida por la Asamblea Departamental de Antioquia

Manifestó que el artículo 143 de la Ordenanza 15 de 2010 de la Asamblea del Departamento de Antioquia diferenció la base gravable del impuesto de registro según se trate de fiducias civiles o comerciales. Para el primer caso la fijó en el mayor valor entre el avalúo catastral y aquel que las partes asignen a los bienes a transferir, mientras que, para el segundo, la determinó en el monto de honorarios que se fijen al fiduciario y, en caso de que no se establezca duración del contrato de fiducia, la base gravable la constituye el valor de las cuotas que correspondan a veinte (20) años.

Advirtió que en el caso particular se trata de una fiducia de carácter comercial celebrada con Fiduciaria Bancolombia, entidad autorizada por la Superintendencia Financiera, motivo por el cual, la base gravable para el registro de la respectiva escritura pública de constitución es el monto de honorarios fijados a favor del fiduciario, por el plazo de duración del contrato.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios S.A.S, Calle 100 No. 11a-35, piso 3, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 218 8544, www.pwc.com/co



4 Fls. 71 a 72 c.p. 1.
5 Fls. 76 a 85 c.p. 1.

Indicó que el departamento de Antioquia erró en el procedimiento para hallar la base gravable con el fin de calcular el impuesto de registro de la escritura pública de constitución de la fiducia comercial, dado que argumentó que aquella correspondía al mayor valor que resultara de comparar el avalúo de los bienes inmuebles transferidos con el incorporado en el contrato a título de remuneración o comisión para el fiduciario.

Esa imprecisión condujo a que la entidad demandada tomara como base gravable el valor del avalúo de los bienes, desconociendo que en los términos del inciso octavo del artículo 143 de la Ordenanza 15 de 2010, en concordancia con el artículo 151 del mismo ordenamiento, para casos como el presente –fiducia comercial–, corresponde a la remuneración del fiduciario.

Los actos administrativos demandados violan el artículo 151 de la Ordenanza 15 de 2010 expedida por la Asamblea Departamental de Antioquia

Señaló que en el artículo 151 de la Ordenanza 15 de 2010 de la Asamblea Departamental de Antioquia se indicaron los elementos de la obligación tributaria relativos al impuesto de registro y, en relación con la inscripción de los contratos de fiducia mercantil y encargo fiduciario sobre muebles o inmuebles, se consagró que el impuesto se liquida sobre el valor total de la remuneración o comisión pactada.

Explicó que cuando en desarrollo del contrato de fiducia los bienes objeto del mismo se transfieren a un tercero, sí hay lugar a que la base gravable la constituya el valor de los bienes; situación que afirmó, no se configuró en el caso particular, toda vez que no se transfirió el derecho de dominio a un sujeto diferente al fideicomitente.

Advirtió que, en este asunto, el valor de la remuneración del fiduciario era de \$147.840.000, por lo que el impuesto que debía pagarse por el registro de la escritura pública correspondía a «\$1.034.800»⁶ y, comoquiera que el departamento de Antioquia lo liquidó en cuantía de \$1.209.582.100, suma que pagaron las demandantes, se configuró un pago en exceso por «\$1.208.547.220»⁷, que debe ser objeto de devolución.

Los actos administrativos violan el artículo 7 del Decreto 650 de 1996

Expuso que el artículo 143 de la Ordenanza 15 de 2010 consagró en iguales términos a los previstos en el artículo 7 del Decreto 650 de 1996, que la base gravable del impuesto de registro de los contratos de fiducia mercantil será el valor total de la remuneración o comisión pactada para el fiduciario, a no ser que los bienes muebles o inmuebles objeto del contrato se transfieran a un tercero, caso en el cual, el impuesto se liquida sobre su valor.

Aseguró que en el citado decreto se reconoce que en los contratos de fiducia existe:

- (i) un traslado del dominio que no representa un beneficio económico real para los sujetos que intervienen, pues el traspaso que hace el fideicomitente al fiduciario para que cumpla la finalidad del contrato, es provisional e instrumental, en tanto no incorpora el bien al patrimonio del fiduciario y
- (ii) otro traslado de dominio que realiza el fiduciario a un tercero en desarrollo del contrato de fiducia,



caso en el cual, el beneficio económico es real. Según se trate del primer o segundo supuesto, se debe aplicar el primer o último inciso del artículo 7 del Decreto 650 de 1996, respectivamente.

6 Fl. 82 c.p.1.

Teniendo en cuenta lo anterior y lo expuesto en el primer cargo, concluyó que los actos demandados están viciados de nulidad.

Los actos demandados violan el artículo 111 de la Ley 1437 de 2011

Sostuvo que en este asunto se configuró la causal de impedimento prevista en el artículo 111 del CPACA, porque el funcionario que negó el trámite del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial del impuesto de registro y ordenó que se surtiera el procedimiento de devolución, es el mismo que negó la devolución y, a su vez, conoció del recurso de reconsideración contra dicho acto.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El departamento de Antioquia se opuso a cada una de las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Indicó que, conforme con la Ley 223 de 1995, la base gravable del impuesto de registro está constituida por el valor del acto, contrato o negocio jurídico, salvo que se trate de inmuebles, caso en el cual, esta no podrá ser inferior al avalúo catastral (art. 229).

Explicó que como la ley no contempló excepción alguna para el impuesto de registro de los actos producto de la fiducia mercantil, no puede la Ordenanza 15 de 2010 de la Asamblea Departamental de Antioquia exceder lo regulado por una norma de mayor jerarquía y, estipular una base gravable diferente a la regulada en la fuente jurídica principal.

Destacó que la base gravable en los actos, contratos o negocios jurídicos que tengan que ver con inmuebles, no puede ser menor al avalúo catastral, ni aun tratándose de contratos de fiducia mercantil, puesto que en esos casos se transfiere el dominio del inmueble de propiedad del fideicomitente al fiduciario, mediante un patrimonio autónomo creado en razón del contrato de fiducia.

Respecto al supuesto impedimento en el que habría incurrido el Director de Rentas al decidir el recurso de reconsideración, sostuvo que los artículos 197 de la Ordenanza 15 de 2010 y 721 del ET, disponen que la Dirección de Rentas o el Jefe de la Unidad de Recursos Tributarios, respectivamente, son los competentes para emitir esa clase de actos, razón por la cual, el citado funcionario obró amparado en las normas que asignan las competencias.

Por último, formuló las excepciones de mérito que denominó «legalidad de las Resoluciones Nos. 032222 del 1 de abril de 2014 y 201500185664 del 6 de mayo de 2015», «legalidad de la actuación cuestionada» y «ausencia o falta de causa para demandar».



AUDIENCIA INICIAL

El 17 de febrero de 2017 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2019. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, tampoco nulidades que afecten lo actuado. Respecto de las excepciones propuestas por la entidad demandada, se dispuso que serían resueltas en la sentencia que pusiera fin a la instancia.

El litigio se concretó en establecer si los actos administrativos demandados están viciados de nulidad, para lo cual, se «deberá determinar cuál es la base gravable para la liquidación del impuesto de registro y de la estampilla Pro-desarrollo, para la inscripción en registro del contrato de Fiducia Mercantil de Garantía celebrado por las demandantes y la sociedad Bancolombia». Definido lo anterior, analizar «si hubo cobro en exceso del impuesto y, de ser procedente, como restablecimiento del derecho se ordenará la devolución del exceso pagado por las sociedades demandantes» [negrilla original].

Por otra parte, se tuvieron como pruebas las aportadas con la demanda y la contestación y, se dio traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que emitiera su concepto.

SENTENCIA

El Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante sentencia del 10 de diciembre de 201810: (i) declaró la nulidad de la Resolución 032222 del 1º de abril de 2014, (ii) a título de restablecimiento del derecho le ordenó al departamento de Antioquia, Dirección de Rentas Departamentales, que realice nuevamente la liquidación del impuesto de registro de la Escritura Pública número 54 del 23 de enero de 2014 de la Notaria 10 del Círculo Notarial de Medellín, de conformidad con lo establecido en el inciso primero del artículo 7 del Decreto 650 de 1996. De igual manera, dispuso que se reliquidara el valor a pagar por concepto de estampilla Pro Desarrollo y que el saldo que resulte a favor sea devuelto a la sociedad que acredite haber realizado el correspondiente pago y (iii) finalmente, condenó en costas a la parte demandada.

La decisión se fundó en los siguientes argumentos:

Señaló que, para liquidar el impuesto de registro del documento contentivo de un contrato de fiducia mercantil, aunque en esta se involucre la transferencia del dominio de bienes inmuebles, la base gravable corresponde al valor total de la remuneración o comisión pactada a favor del fiduciario (artículo 7 del Decreto 650 de 1996).

9 Fls. 229 a 231 c.p. 1.

Explicó que, tratándose de contratos de fiducia mercantil, la base gravable establecida en el artículo 229 de la Ley 223 de 1995 está restringida a los eventos de la transferencia del dominio que realice la fiduciaria a un tercero, situación que no ocurrió en este caso.

Frente a lo expuesto por el departamento de Antioquia, en el sentido que un decreto reglamentario no puede exceder lo regulado por la ley, el tribunal afirmó que el Decreto 650 de 1996 establece la base gravable específica para uno de los actos, contratos o negocios jurídicos señalados en el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, motivo por el cual, concluyó que dicho decreto no excede lo regulado por la ley.



Teniendo en cuenta lo anterior, aseguró que la resolución que negó la devolución desconoce la norma en la que debería fundarse, razón por la cual, procede su nulidad y, en consecuencia, la reliquidación del impuesto de registro y de la estampilla Pro Desarrollo, con la correspondiente devolución del saldo que resulte a favor de la sociedad que acredite haber realizado el pago.

Aclaró que, comoquiera que con la decisión judicial se reconoce el pago en exceso, será a partir de su ejecución que nace el derecho a solicitar la respectiva devolución, motivo por el cual, la entidad demandada debe dar cumplimiento en los términos previstos en el artículo 15 del Decreto 650 de 1996.

Finamente y conforme con lo previsto en el artículo 188 del CPACA, condenó en costas a la parte demandada.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada, inconforme con la decisión del tribunal interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se acceda a las excepciones propuestas en la contestación a la demanda, esto es, las denominadas legalidad de los actos demandados, legalidad de la actuación cuestionada o falta de causa para demandar¹¹.

Manifestó que le asiste razón al tribunal al afirmar que al tenor del artículo 7 del Decreto 650 de 1996, el impuesto de registro se liquida sobre el valor total de la remuneración o comisión pactada, pero, advierte que, en la sentencia apelada se desconoció el principio de inescindibilidad de la norma, porque el a quo no tuvo en cuenta que en el inciso final de la citada disposición se indica que si en desarrollo del contrato de fiducia mercantil los bienes objeto de la fiducia se transfieren a un tercero, el impuesto se liquida sobre el valor de los bienes que transfieren o entregan, supuesto en el que encuadra el presente caso.

Aseguró que tal como lo reconoció el tribunal y la parte actora, en este asunto se está ante el escenario previsto en el artículo 7 del Decreto 650 de 1996, puesto que la enajenación se derivó de la existencia de una fiducia mercantil.

Concluyó que, comoquiera que los actos demandados se ciñeron a lo previsto en el inciso final del artículo 7 del Decreto 650 de 1996, a efectos de liquidar el impuesto de registro y, en estos se tuvo en cuenta como base gravable mínima la establecida en el inciso cuarto del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, esto es, el avalúo catastral del inmueble, la actuación demandada es legal y debe prosperar la excepción de falta de causa para demandar.

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia exclusivamente en lo que tiene que ver con el restablecimiento del derecho declarado por el tribunal¹², porque: (i) no se cuantificó la suma a devolver y, por el contrario, se le ordenó a la entidad demandada que procediera a hacerlo y (ii) no se condenó al departamento de Antioquia a pagar los intereses de mora ordenados por la ley, con lo que estos solo se generarían después de que se haya agotado otro proceso administrativo.

Expuso que en los términos del artículo 138 del CPACA, cuando una persona afectada por un acto administrativo solicita el restablecimiento de su derecho, es deber del juez aplicar todos los elementos



y principios que gobiernan la reparación directa, en especial lo consagrado en el artículo 16 de la Ley 446 de 1998.

Adujo que es el juez quien tiene la obligación de determinar el monto del daño causado y condenar a la entidad a pagarlo, por lo tanto, no es admisible que se difiera a la entidad que lo causó.

Agregó que es claro que, al negarse la devolución del pago en exceso por el impuesto de registro y la estampilla Pro Desarrollo, se les causó un daño a las demandantes, puesto que la entidad demandada se apropió ilegalmente de una suma de dinero que no le pertenecía.

Sostuvo que la reparación integral de ese daño impone la devolución del pago en exceso (daño emergente) y el reconocimiento y pago de los intereses en los términos de los artículos 863 y 864 del ET, normas aplicables por disposición de la Ley 488 de 1998 y a las que se hizo referencia en las pretensiones de la demanda.

Puso de presente que en el expediente reposan las pruebas necesarias para que en sede judicial se liquide el impuesto de registro y la estampilla Pro Desarrollo, se determine el valor pagado en exceso y el que debe ser objeto de devolución.

Por otra parte, indicó que la decisión de ordenarle al departamento de Antioquia que le dé estricto cumplimiento al artículo 15 del Decreto 650 de 1996, además de ilegal, resulta incomprensible, porque es tanto como permitirle a esa entidad que tramite nuevamente un proceso que ya se agotó y que concluyó con el acto administrativo que el tribunal declaró nulo.

En lo que tiene que ver con los intereses de mora, sostuvo que el juez no puede desconocer lo previsto en los artículos 863 y 864 del ET, conforme con los cuales, procede su reconocimiento a partir del vencimiento del término para devolver (abril de 2014) y hasta que se haga la devolución.

12 Fls. 267 a 272 c.p. 1.

Agregó que cuando el daño es ocasionado por un acto administrativo que niega ilegalmente una devolución de impuestos, la reparación integral tiene una tarifa legal, prevista en las normas antes citadas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante¹³ reiteró los argumentos del recurso de apelación y, además, sostuvo que en el artículo 7 del Decreto 650 de 1996 se identifican diferentes situaciones a partir de las cuales se pueden determinar bases gravables distintas del impuesto de registro.

La primera parte de la norma se refiere al impuesto de registro que grava el contrato de fiducia, en cuyo caso, el tributo se liquida sobre la remuneración del fiduciario.

Situación diferente de la que se ocupa el inciso final de la citada norma, en la que se regula un acto posterior, durante la ejecución de dicho contrato, en concreto, cuando la entidad fiduciaria le transfiere a un tercero el inmueble con el que se formó el patrimonio autónomo. En ese supuesto, que no corresponde al que se analiza en este proceso, la base del tributo corresponde al valor del inmueble.



Por lo tanto, es claro que no le asiste razón al departamento de Antioquia al sostener que el tribunal erró en la interpretación del inciso final del artículo 7 del Decreto 650 de 1996, puesto que dicho aparte no aplica al presente asunto.

Respecto de la cuantificación del impuesto de registro solicitada en el recurso de apelación, indicó lo siguiente:

| Impuesto de Registro | |
|-----------------------------|-------------|
| Base gravable | 147.840.000 |
| Tarifa | 1% |
| Total registro | 1.478.400 |

| Estampilla Pro Desarrollo | |
|----------------------------------|---------------|
| Cancelación hipoteca | 5.727.439.666 |
| Fiducia mercantil | 147.840.000 |
| Total base | 5.875.279.666 |
| Tarifa | 0.5/1000 |
| Total estampilla | 2.937.639 |

| Liquidación conforme a la Ordenanza 15 de 2010 | |
|---|---------------------|
| Impuesto registro cancelación hipoteca | 82.136,93 |
| Impuesto registro fiducia mercantil | 1.478.400 |
| Estampilla Pro Desarrollo | 2.937.639 |
| Total a pagar | 4.498.175,93 |

Acorde con lo anterior, concluyó que la diferencia entre lo pagado (\$1.279.923.800) y lo ordenado conforme a la Ordenanza 15 de 2010 (\$4.498.175,03), asciende a \$1.268.425,624,07, que debe ser devuelto, junto con los intereses corrientes liquidados durante el plazo comprendido entre la expedición del acto administrativo que negó la devolución hasta la ejecutoria de la sentencia y los moratorios a la tasa fijada por el artículo 864 del ET, que se causen hasta que se realice el pago.

13 Fls. 52 a 56 c.p. 2.

Por lo expuesto, solicitó que se confirme la decisión de anular los actos administrativos demandados, se reforme el restablecimiento del derecho fijándose la suma que el departamento de Antioquia debe devolver con la inclusión de los intereses previstos en los artículos 863 y 864 del ET y, se condene en agencias en derecho en segunda instancia a la citada entidad.

La parte demandada¹⁴ insistió en las razones del recurso de apelación, relacionadas con que la base gravable del acto que inscribieron las demandantes está compuesta por el avalúo del bien inmueble objeto de transferencia de dominio, tal como lo prevé el inciso final del artículo 229 de la Ley 223 de 1995.

Reiteró que en el contrato de fiducia mercantil se transfiere el dominio del inmueble de propiedad del fideicomitente al fiduciario, mediante un patrimonio autónomo creado en razón del contrato de fiducia.



El Ministerio Público¹⁵ adujo que la base gravable en el caso del registro de la Escritura Pública número 54 de 2014 debe estar integrada por el valor total de la remuneración o comisión pactada para el fiduciario, por tratarse del acuerdo de voluntades para constituir la fiducia mercantil.

Aclaró que en este caso no se está registrando la transferencia de la propiedad de los inmuebles a un tercero que no hace parte del contrato de fiducia, motivo por el cual, solicita que se confirme la sentencia apelada en ese sentido.

Respecto del restablecimiento del derecho, comparte la posición de la parte demandante, en cuanto a que en la sentencia judicial se debió calcular el monto del impuesto de registro y de la estampilla Pro Desarrollo, así como el valor pagado en exceso susceptible de ser devuelto y los intereses que debían reconocerse sobre la suma correspondiente.

Explicó que, para la liquidación del monto del tributo por parte de la Corporación, debía tenerse en cuenta que según el artículo 143 de la Ordenanza 15 de 2010 de la Asamblea de Antioquia, la base gravable para liquidar el impuesto de registro del contrato de fiducia la constituye el valor de la comisión pactada a favor del fiduciario por el tiempo que dure el encargo y que, en el evento de no indicarse el plazo, deberá multiplicarse por veinte (20) años.

En ese contexto, precisó que en el caso particular debía acudirse al plazo de veinte (20) años dado que en la escritura pública no se fijó la duración del contrato de fiducia, término que, junto con la remuneración pactada, un (1) SMMLV por cada año de administración fiduciaria (actualizado)¹⁶, debe ser tenido en cuenta para determinar la base gravable del tributo.

¹⁴ Fls. 64 a 65 c.p. 2

¹⁵ Fls. 72 a 77 c.p. 2

¹⁶ Considera que a partir del año 2020 hasta el 2033 se debe tomar la suma de \$1.044.586 para cada año, de los que \$877.803 corresponde a SMLMV y \$166.783 a IVA.

Indicó que como no se conoce el salario mínimo legal vigente para los años 2021 a 2033, para evitar el uso de criterios especulativos en la determinación de la base gravable, lo procedente, en su criterio, es utilizar el último SMLMV conocido 2020, además, debe adicionarse el IVA¹⁷ que se causó sobre la remuneración de la fiduciaria, pues no es aplicable por analogía lo previsto en el parágrafo del artículo 447 del ET.

Por lo tanto, la base gravable del impuesto de registro es de \$19.678.99118 y al aplicarle la tarifa del 1%, arroja la suma de \$196.789.

En lo que tiene que ver con la estampilla Pro Desarrollo, afirmó que es razonable entender que su base gravable es la misma del impuesto de registro, puesto que en ambos casos se trata de un gravamen que recae sobre el valor del acto, contrato o negocio jurídico que versa sobre bienes sujetos a registro. Entonces, el monto a pagar por estampilla correspondería a la suma de \$9.83919.

Frente al reconocimiento de intereses, adujo que está probado el pago en exceso por la suma de \$1.209.385.31120 (registro) y \$63.328.861 (estampilla)²¹ y, comoquiera que se presentó la solicitud de devolución de dicho saldo, objeto de discusión, procede el pago de intereses corrientes sobre lo pagado en exceso, desde la fecha de la notificación del acto que negó la devolución hasta la ejecutoria de la providencia de segunda instancia y el pago de intereses de mora desde el día siguiente a la ejecutoria de la sentencia hasta el pago efectivo.



Por otra parte, advirtió que el tribunal omitió declarar la nulidad de la resolución que decidió el recurso de reconsideración contra el acto que negó la devolución, por lo que solicita que aquel siga la misma suerte.

En conclusión, solicitó: (i) revocar el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia de primera instancia y en su lugar anular los actos administrativos demandados, incluido el que decidió el recurso de reconsideración, (ii) revocar el numeral segundo y a título de restablecimiento del derecho declarar el pago en exceso de \$1.209.385.311 por concepto de registro y \$63.328.861 por estampilla Pro Desarrollo, ordenando la devolución del saldo a las actoras, así como la liquidación y pago de los intereses corrientes y de mora en los términos antes indicados y (iii) confirmar en lo demás la decisión del a quo.

17 Años 2014 a 2016 del 16% y de los años 2017 a 2033 del 19%, sobre el SMLMV correspondiente.

18

| Año (s) | SMLMV | IVA | TOTAL |
|-------------|---------|---------|------------------------|
| 2014 | 616.000 | 98.560 | 714.560 |
| 2015 | 644.350 | 103.096 | 747.446 |
| 2016 | 689.455 | 110.313 | 799.768 |
| 2017 | 737.717 | 140.166 | 877.883 |
| 2018 | 781.242 | 148.436 | 929.678 |
| 2019 | 828.116 | 157.342 | 985.458 |
| 2020 a 2033 | 877.803 | 166.783 | 1.044.586 por cada año |

19 Esta suma surge de la siguiente operación: base gravable \$19.678.991 x tarifa del 0.5 por mil.

20 Surge de tomar la suma liquidada y pagada por registro \$1.209.582.100 y restarle la que correspondía pagar \$196.789, conforme con la liquidación propuesta por el Ministerio Público.

21 Surge de tomar la suma liquidada y pagada por estampilla \$63.338.700 y restarle la que correspondía pagar \$9.839, conforme con la liquidación propuesta por el Ministerio Público.

CONSIDERACIONES

Decide la Sala²² sobre la legalidad de los siguientes actos administrativos: (i) Resolución 032222 del 1° de abril de 2014, por medio de la cual el Director de Rentas Departamentales de Antioquia negó la solicitud de devolución del impuesto de registro a la Clínica Medellín SA y a la Caja de Compensación Familiar Confenalco Antioquia, causado por la inscripción de la Escritura Pública número 54 del 23 de enero de 2014 de la Notaría 10 del Circuito de Medellín y (ii) Resolución 201500185664 del 6 de mayo de 2015, por medio de la cual, el citado funcionario resolvió el recurso de reconsideración, confirmando la anterior decisión.

En los términos de los recursos de apelación, se debe establecer si en el caso concreto procede la devolución del pago en exceso reclamado por la parte demandante. Para el efecto, se debe determinar: (i) si la base gravable del impuesto de registro tenida en cuenta en la Liquidación Oficial 101485729 del 3 de febrero de 2014, es la correcta, atendiendo el acto sujeto a inscripción (fiducia mercantil), que está contenido en la Escritura Pública número 54 del 23 de enero de 2014, otorgada en la Notaría Décima del Circuito de Medellín, en concreto, si aplica la regla prevista en el inciso primero o final del artículo 7 del Decreto 650 de 1996 y (ii) definido lo anterior y, de ser el caso, se debe analizar si a título de restablecimiento del derecho procede la cuantificación de la suma que debe ser objeto de devolución y el reconocimiento de los intereses reclamados por la parte actora.

El impuesto de registro y el contrato de fiducia mercantil



Según el artículo 226 de la Ley 223 de 1995²³, el hecho generador del impuesto de registro «[e]stá constituido por la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares y que, de conformidad con las disposiciones legales, deban registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio».

Son sujetos pasivos del tributo los particulares contratantes y los beneficiarios del acto o providencia sometida a registro (art. 227 *ibídem*).

El tributo se causa en el momento de la solicitud de inscripción en el respectivo registro (art. 228 *Ib.*).

En cuanto a la tarifa, por tratarse de un tributo de orden departamental²⁴, el artículo 230 de la citada ley facultó a las asambleas para fijarla de acuerdo con los siguientes rangos:

22 Mediante auto del 5 de noviembre de 2019, la Sección Primera de esta Corporación remitió por competencia el proceso de la referencia. Por auto del 6 de febrero de 2020, se avocó el conocimiento. Fls. 19 a 21 y 29 c.p. 2, respectivamente.

23 Por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones.

24 Según la sentencia de constitucionalidad C-219 de 1997, aunque la Ley 223 de 1995 no indicó expresamente la entidad pública titular del impuesto, materialmente se entiende que este 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.

- a) Actos, contratos o negocios jurídicos con cuantía sujetos a registro en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos entre el 0.5% y el 1%.
- b) Actos, contratos o negocios jurídicos con cuantía sujetos a registro en las Cámaras de Comercio, distintos a aquellos que impliquen la constitución con y/o el incremento de la prima en colocación de acciones o cuotas sociales de sociedades, entre el 0.3% y el 0.7%.
- c) Actos, contratos o negocios jurídicos con cuantía sujetos a registro en las Cámaras de Comercio, que impliquen la constitución con y/o el incremento de la prima en colocación de acciones o cuotas sociales de sociedades, entre el 0.1 % y el 0.3%.
- d) Actos, contratos o negocios jurídicos sin cuantía sujetos a registro en las oficinas de registro de instrumentos públicos o en las cámaras de comercio, tales como el nombramiento de representantes legales, revisor fiscal, reformas estatutarias que no impliquen cesión de derechos ni aumentos del capital, escrituras aclaratorias, entre dos y cuatro salarios mínimos diarios legales.

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 suscrito²⁵; actos, contratos o negocios jurídicos con participación de entidades públicas y particulares²⁶; documentos sin cuantía²⁷ y actos, contratos o negocios jurídicos referidos a bienes inmuebles.

Conforme al inciso final de dicha norma, «[c]uando el acto, contrato o negocio jurídico se refiera a bienes inmuebles, el valor no podrá ser inferior al del avalúo catastral, el autoavalúo, el valor del remate o de la adjudicación, según el caso. Para efectos de la liquidación y pago del impuesto de

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios S.A.S, Calle 100 No. 11a-35, piso 3, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 218 8544, www.pwc.com/co



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».

A su vez, 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:

«Base gravable respecto de inmuebles. Para efectos de lo dispuesto en el inciso cuarto del artículo 229 de la Ley 223 de 1995²⁸, 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 25 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.

²⁶ 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.

²⁷ Se trata de actos, contratos o negocios jurídicos que no incorporan derechos apreciables pecuniariamente en favor de los 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.

²⁸ Se refiere al texto original del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, que de forma expresa preveía: «Cuando el acto, contrato o negocio jurídico se refiera a bienes inmuebles, el valor no podrá ser inferior al del avalúo catastral, el autoavalúo, el valor del remate o de la adjudicación, según el caso».

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» [Se destaca].

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 del citado decreto dispuso que el 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 pagos²⁹.

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.

Es oportuno mencionar que esta Sala, al analizar la legalidad del artículo 7 del Decreto 650 de 1996³⁰, expuso que en su inciso primero se establece la regla, conforme con la cual, la base gravable del impuesto de registro de la inscripción de los contratos de fiducia mercantil y encargo fiduciario, independientemente si opera sobre bienes muebles o inmuebles, será el valor total de la remuneración o comisión pactada, a diferencia de lo que prevé su inciso final, según el cual, cuando deba transferirse la propiedad de un bien inmueble debe respetarse la base gravable mínima del artículo 229 de la Ley 223 de 1995. De modo que, cuando el acto de registro no sea el mercantil, sino el de transferencia del dominio, la base gravable no será la remuneración pactada, sino el correspondiente avalúo catastral o el autoavalúo.

A nivel local, se advierte que en la Ordenanza 15 del 4 de octubre de 2010³¹, expedida por la Asamblea Departamental de Antioquia, vigente para la época de los hechos, se reguló la base gravable del impuesto de registro en esa jurisdicción.



Conforme con el artículo 143 de dicha ordenanza, la base gravable del impuesto de registro está constituida por el valor incorporado en el documento que contiene el acto, contrato o negocio jurídico.

Además, en esa norma se previeron, entre otras, las siguientes reglas: (i) 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 (inciso tercero del art. 143) y (ii) cuando se trate de la fiducia comercial, la base gravable la constituye el monto de honorarios que se fijen al fiduciario, pero, si no se fija el plazo de duración, la base gravable la constituye el valor de las cuotas que correspondan a veinte (20) años (inciso octavo del art. 143).

29 (i) «[c]uando la remuneración al fiduciario se pacte mediante pagos periódicos de plazo determinado o determinable, el impuesto se liquidará sobre el valor total de la remuneración que corresponda al tiempo de duración del contrato. Cuando el contrato sea de término indefinido y la remuneración se pacte en cuotas periódicas, el impuesto se liquidará sobre el valor de las cuotas que correspondan a veinte (20) años», (ii) «[c]uando la remuneración establecida en el contrato de fiducia mercantil consista en una participación porcentual en el rendimiento del bien entregado en fiducia y no sea posible establecer anticipadamente la cuantía de dicho rendimiento, el rendimiento se calculará, para efectos de la liquidación y pago del impuesto de registro, aplicando al valor del bien el DTF a 31 de diciembre del año anterior, ajustado a la periodicidad pactada» y (iii) «[c]uando el objeto del contrato de fiducia sea el arrendamiento de inmuebles y la remuneración del fiduciario consista en un porcentaje del canon de arrendamiento, y el valor del canon no pueda establecerse anticipadamente, dicho canon será, para efectos de la liquidación y pago del impuesto de registro, del uno por ciento (1%) mensual del valor del bien».

30 Sentencia del 24 de septiembre de 2020, Exp. 21206, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez (E).

31 Por medio de la cual se expide el Estatuto de Rentas del Departamento de Antioquia.

Conforme al anterior marco normativo, se concluye:

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 inciso tercero del artículo 143 de la Ordenanza 15 de 2010.

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 les 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 comercial no tiene una regulación específica en la Ley 223 de 1995, pero, en consonancia con la regla legal general impartida por el artículo 229 ibídem, el reglamento sobre la materia ordenó que en tales casos el impuesto se liquidará sobre el valor de la comisión o remuneración pactada³². Tales mandatos fueron adoptados en el orden departamental, por el inciso octavo del artículo 143 de la Ordenanza 15 de 2010.

Pero, si en desarrollo del contrato de fiducia comercial se enajena o transfiere el derecho de dominio sobre bienes inmuebles a un tercero, para efectos de la liquidación del impuesto de registro se deberá tener en cuenta la base mínima establecida en el artículo 229 de la Ley 223 de 1995.



Caso concreto

En el expediente se encuentran probados los siguientes hechos:

El 23 de enero de 2014, mediante la Escritura Pública número 54 otorgada en la Notaría Décima del Círculo de Medellín, se canceló una hipoteca (asunto no sometido a discusión) y se constituyó una fiducia mercantil entre la Clínica de Medellín SA y la Caja de Compensación Familiar – Comfenalco Antioquia (fideicomitentes) con Fiduciaria Bancolombia SA, en virtud de la cual se le transfirió a esta última entidad el derecho de dominio sobre dos inmuebles y otros bienes³³.

El objeto y la finalidad de la fiducia mercantil consta en la cláusula cuarta, así³⁴:

«CUARTA.- OBJETO Y FINALIDAD DEL CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL:
En virtud del presente contrato de FIDUCIA MERCANTIL
IRREVOCABLE DE GARANTÍA,

³² En este sentido, cfr. la sentencia del 17 de septiembre de 2020, Exp. 23272, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³³ Fls. 28 a 68 c.p. 1.

³⁴ Fl. 35 c.p. 1.

ADMINISTRACIÓN Y FUENTE DE PAGO y conforme con las previsiones generales de los artículos 1226 y siguientes del Código de Comercio, en forma irrevocable se constituye un patrimonio autónomo, separado e independiente de los patrimonios de las partes que intervienen en este contrato, a través del cual la FIDUCIARIA, única y exclusivamente como vocera del FIDEICOMISO.

1. Mantendrá la titularidad jurídica de los **INMUEBLES**;
2. Garantizará el cumplimiento de las **OBLIGACIONES GARANTIZADAS** a favor de los **ACREEDORES GARANTIZADOS** hasta por un valor equivalente al setenta por ciento (70%) del avalúo comercial de los **INMUEBLES** registrado en la FIDUCIARIA, en todo caso respetando los límites establecidos en este documento para la garantía de cada **ACREEDOR GARANTIZADO**.
3. [...]».

Los bienes inmuebles que fueron transferidos a título de fiducia mercantil para conformar el patrimonio autónomo, se identificaron en la cláusula séptima de la mencionada escritura pública, de la siguiente manera³⁵:

«SÉPTIMA.- TRANSFERENCIA DE LOS BIENES FIDEICOMITIDOS:

1. TRANSFERENCIA DE LOS INMUEBLES: El FIDEICOMITENTE COMFENALCO por medio del presente instrumento, de manera libre, voluntaria e irrevocable transfiere a título de Fiducia Mercantil Irrevocable para que conforme el Patrimonio Autónomo P.A. CLÍNICA MEDELLÍN – COMFENALCO, identificado con NIT. (...), cuya vocera es la FIDUCIARIA, el derecho de dominio y posesión que actualmente ejerce sobre los siguientes bienes inmuebles que se identifican con los números de matrícula inmobiliaria 001-853670 y 001-1155804 de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos



de Medellín Zona Sur, y cuya cabida, linderos y demás especificaciones se detallan a continuación: [...]».

En el acto notarial se dejó establecido el avalúo comercial de cada uno de los bienes fideicomitidos, en los siguientes términos³⁶:

«**AVALÚO INMUEBLE MATRÍCULA 001-853670, \$30.422.362.359.00**
AVALÚO MATRÍCULA 001-1155804, \$17.484.975.900.58
AVALÚO COMERCIAL \$120.950.000.000, según Resolución Nro. 1081 de 16-12-2013 de la Superintendencia de Subsidio Familiar».

Respecto de la remuneración que por la administración del fideicomiso recibiría la fiduciaria, en la cláusula décima séptima de la citada escritura consta lo siguiente³⁷:

«**DÉCIMA SÉPTIMA.- COMISIÓN FIDUCIARIA:** La gestión fiduciaria prevista en este contrato dará derecho a la siguiente contraprestación a favor de la FIDUCIARIA y a cargo del FIDEICOMITENTE CLÍNICA MEDELLÍN:

1. Por la administración del FIDEICOMISO, desde el momento de la suscripción del presente contrato y hasta la fecha de su liquidación final, una suma anual fija e ininterrumpida equivalente a UN (1) SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGAL VIGENTE. Esta comisión genera IVA, se liquidará y pagará mes vencido dentro de los primeros cinco (5) días hábiles del mes siguiente al de su causación.

2. [...]».

35 Fl. 36 vto. c.p. 1.
36 Fl. 67 y vto. c.p. 1.

El 3 de febrero de 2014, la Secretaría de Hacienda del Departamento de Antioquia expidió la Liquidación del Impuesto de Registro 101485729 en relación con la Escritura Pública número 54 del 23 de enero de 2014. En dicho acto consta lo siguiente³⁸:

| | Base gravable | | TOTAL A PAGAR (Más 3.000 de servicios informáticos) |
|-----------------------------|-----------------------------------|---------------------------|--|
| Acto sujeto a registro | Impuesto registro | Estampilla Pro Desarrollo | |
| Cancelación hipoteca | | 5.727.439.666 | |
| Fiducia mercantil | 120.950.000.000 | 120.950.000.000 | |
| Liquidación tributos | 1.209.582.100³⁹ | 63.338.700 | 1.272.923.800 |

Para efectos de registrar la citada escritura, se realizó el pago de la suma liquidada por la Dirección de Rentas Departamentales.

El 13 de febrero de 2014, la Clínica Medellín y la Caja de Compensación Familiar Confenalco Antioquia interpusieron recurso de reposición y en subsidio de apelación contra el anterior acto, para que la liquidación del impuesto de registro «se haga con aplicación del artículo 7 del decreto No. 0650

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios S.A.S, Calle 100 No. 11a-35, piso 3, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 218 8544, www.pwc.com/co



de 1996, es decir, teniendo como base gravable el valor de la comisión que cobra la fiduciaria, y no con base en el valor del inmueble». Adicionalmente, se solicitó la devolución por pago de lo no debido o por pago en exceso de las sumas que correspondan⁴⁰.

El 21 de marzo de 2014, el Director de Rentas Departamentales de Antioquia mediante acto administrativo identificado con el radicado E20140023518941, concluyó que los recursos de reposición y en subsidio de apelación contra la citada liquidación, no son procedentes, porque se dirigen contra un acto de carácter preparatorio. Por lo anterior, se le impartió el trámite de devolución.

El 1º de abril de 2014, el citado funcionario profirió la Resolución 032222, por medio de la cual negó la devolución del pago en exceso del impuesto de registro, argumentando para el efecto que en virtud del contrato de fiducia se transfirió el derecho de dominio de un bien inmueble, razón por la cual, la base gravable corresponde al avalúo del predio que aparece en la escritura pública correspondiente, que fue el tenido en cuenta en la Liquidación 10148572942.

El 5 de junio de 2014, los demandantes interpusieron recurso de reconsideración contra el anterior acto, insistiendo en que el impuesto de registro generado por la escritura pública número 54 del 23 de enero de 2014, debió ser liquidado sobre el valor de la remuneración pactada a favor del fiduciario, y no sobre el avalúo del bien inmueble transferido en virtud del contrato de fiducia⁴³.

El Director de Rentas del Departamento de Antioquia expidió la Resolución 201500185664 del 6 de mayo de 2015, resolvió el recurso de reconsideración, en el sentido de confirmar en su integridad el acto administrativo que negó la devolución del pago en exceso, porque la base gravable en los actos, contratos o negocios jurídicos que tengan que ver con inmuebles, no puede ser menor al avalúo catastral, tal como lo establece el inciso final del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, incluso en contratos de fiducia mercantil, puesto que efectivamente se transfiere el dominio del inmueble de propiedad del fideicomitente al fiduciario mediante un patrimonio autónomo creado en razón del contrato de fiducia⁴⁴.

38 Fl. 18 c.p. 1.

39 De esta cifra \$82.100 corresponde a la cancelación de la hipoteca. Según los artículos 149 y 150 de la Ordenanza 15 de 2010, la cancelación de la hipoteca es un acto sin cuantía y la tarifa equivale a 4 salarios mínimos diarios legales vigentes del año en que se inscribe el acto ($20.534 \times 4 = 82.136$). Hecho no cuestionado.

40 Fls. 19 a 23 c.p. 1.

41 Fls. 25 a 27 c.p. 1.

42 Fls. 9 a 12 c.p. 1.

43 Fls. 130 a 132 c.p. 1.

Conforme con las anteriores pruebas, no cabe duda de que el acto sometido a inscripción en el registro, respecto del cual se centra la discusión, corresponde a la fiducia mercantil, figura en la que, como lo expuso la Sala en otra oportunidad⁴⁵, 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. Pero tal transferencia no opera como forma de adquisición plena de propiedad, sino sujeta a la obligación de que esta se transfiera a un tercero beneficiario, al momento de verificarse una condición predeterminada 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 fiduciario⁴⁶.



Si bien es cierto, con la constitución de la fiducia mercantil mediante la Escritura Pública número 54 del 23 de enero de 2014, otorgada en la Notaría Décima del Círculo de Medellín, se transfirieron unos bienes inmuebles al fiduciario, no cabe duda de que esa operación se realizó para efectos de la constitución del patrimonio autónomo Clínica Medellín – Comfenalco, puesto que así consta en la mencionada escritura, de modo que, como lo sostuvo el tribunal, en este caso aplica la regla prevista en el inciso primero del artículo 7 del Decreto 650 de 1996, conforme con la cual, la base gravable del impuesto de registro de la inscripción de los contratos de fiducia mercantil y encargo fiduciario, independientemente si opera sobre bienes muebles o inmuebles, corresponde al valor total de la remuneración o comisión pactada.

No se puede tener en cuenta la regla indicada en el inciso final del artículo 7 del Decreto 650 de 1996, como lo solicita el departamento de Antioquia, porque no está probado que en la Escritura Pública número 54 del 23 de enero de 2014, se haya enajenado o transferido el derecho de dominio sobre bienes inmuebles a un tercero (beneficiario).

Por lo expuesto, se concluye que le asiste razón al tribunal al declarar la nulidad de la Resolución 032222 del 1º de abril de 2014, porque la negativa de devolución del pago en exceso reclamado por la parte actora está fundamentada en la Liquidación del Impuesto de Registro 101485729 del 3 de febrero de 2014, expedida por la Secretaría de Hacienda del Departamento de Antioquia, en la que se tomó como base gravable la señalada en el inciso final del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, que establece la base gravable mínima cuando el acto, contrato o negocio jurídico se refiera a bienes inmuebles, que como se expuso con anterioridad, no aplica en este caso.

44 Fls. 14 a 16 c.p. 1.

45 Sentencia del 17 de septiembre de 2020, Exp. 23272, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

46 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.

Es oportuno mencionar que, como lo expuso el Ministerio Público, también se debe declarar la nulidad de la Resolución 201500185664 del 6 de mayo de 2015, por la que se confirmó el acto administrativo anulado por el a quo, razón por la cual, en este sentido, se adicionará la providencia de primera instancia.

Desestimado el cargo de apelación formulado por el departamento de Antioquia, se procede al estudio del reparo propuesto por la parte demandante en contra de lo resuelto por el tribunal, en cuanto se abstuvo de cuantificar la suma que debe ser objeto de devolución, como consecuencia de la declaratoria de nulidad de los actos demandados.

Al respecto, la Sala precisa que con el ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, toda persona que se crea lesionada en un derecho subjetivo amparado en una norma jurídica, podrá pedir que se declare la nulidad del acto administrativo particular, expreso o presunto, y se le restablezca el derecho; también podrá solicitar que se le repare el daño.

En este caso, el restablecimiento del derecho derivado de la nulidad de los actos administrativos demandados se traduce en la devolución de lo pagado en exceso, por lo que es del caso proceder a su cuantificación, en razón a que se cuenta con los suficientes elementos de juicio para tal efecto.

Pues bien, lo primero que se advierte es que el inciso octavo del artículo 143 de la Ordenanza 15 de 2010 dispone que «cuando se trate de la fiducia comercial, la base gravable la constituye el monto de



honorarios que se fijan al fiduciario, pero, si no se fija el plazo de duración, la base gravable la constituye el valor de las cuotas que correspondan a veinte (20) años».

Está probado que en el numeral primero de la cláusula décima séptima de la Escritura Pública 54 del 23 de enero de 201447, se pactó que la contraprestación a favor del fiduciario por la administración del fideicomiso sería una suma anual fija e ininterrumpida equivalente a un (1) salario mínimo mensual legal vigente. Comisión que genera IVA, que se liquidará y pagará mes vencido, desde el momento de la suscripción del contrato hasta la fecha de la liquidación final.

También está probado el plazo de duración de la fiducia es indefinido, puesto que en la cláusula décimo sexta de la citada escritura se indicó que el contrato tendrá la duración necesaria para dar cabal cumplimiento a su finalidad.

Por lo anterior, no cabe duda de que la base gravable del impuesto de registro, en este caso, está conformada por el valor de las cuotas que correspondan a veinte (20) años.

Ahora bien, comoquiera que la escritura pública que interesa en este caso se celebró en el año 2014 y, atendiendo a que dicho tributo se causa en el momento de la solicitud de inscripción en el registro y se paga por una sola vez por cada acto, es razonable concluir que, para efectos de la determinación de la base gravable, se debe tomar el valor del salario mínimo legal mensual vigente para ese año, esto es, la suma de \$616.00048.

47 Fl. 59 c.p. 1.

«(...) 1. Por la administración del FIDEICOMISO, desde el momento de la suscripción del presente contrato y hasta la fecha de su liquidación final, una suma anual fija e ininterrumpida equivalente a UN (1) SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGAL VIGENTE. Esta comisión genera IVA, se liquidará y pagará mes vencido dentro de los primeros cinco (5) días hábiles del mes siguiente al de su causación (...).».

Para la Sala, no es posible calcular la base gravable del impuesto de registro teniendo en cuenta el SMLMV actualizado por cada año, durante el término de los veinte (20) años a los que se refiere la norma, como lo sugiere el Ministerio Público, pues dada la causación instantánea del tributo, es necesario tener en cuenta los valores de cuantificación vigentes para el momento en que se llevó a cabo la inscripción del acto.

Dicho lo anterior, la base gravable del tributo corresponde a la siguiente:

| SMMLV 2014 | X 20 AÑOS - BASE GRAVABLE |
|-------------------|----------------------------------|
| 616.000 | 12.320.000 |

En cuanto a la tarifa aplicable, se observa que al tenor del literal a) del artículo 149 de la Ordenanza 15 de 2010, por tratarse de un acto con cuantía sujeto a registro en la oficina de registro de instrumentos públicos, esta corresponde al 1%, porcentaje que aplicó la entidad demandada en la Liquidación del Impuesto de Registro 101485729 del 3 de febrero de 2014, hecho no controvertido por la parte actora.

Por lo anterior, el impuesto de registro a cargo de la parte actora, corresponde a la suma de \$123.200, que surge de la siguiente operación:



| Concepto | Valor |
|-----------------------------------|--|
| Base gravable | 12.320.000 |
| Tarifa | 1% |
| TOTAL IMPUESTO DE REGISTRO | 123.200 (Aproximado 123.000⁴⁹) |

En lo que se refiere a la estampilla Pro Desarrollo a favor del departamento de Antioquia, en los artículos 226 a 230 de la Ordenanza 15 de 201050 se regularon los elementos de dicho tributo. Sobre la base gravable, en lo que interesa para el caso, se dispuso que esta corresponde al valor del acto, contrato o negocio jurídico que deba registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio y, respecto de la tarifa, se indicó que es el 0.5 x 1000 sobre el valor del acto en el formulario de liquidación del impuesto de registro.

Precisado lo anterior y dado que la modificación de la base gravable del impuesto de registro tiene incidencia directa en la determinación del valor a pagar por estampilla Pro Desarrollo, como lo reconoció el tribunal al ordenar la reliquidación de este tributo en la sentencia apelada, frente a lo cual, la parte demandada no propuso reparo concreto, se procede a su cuantificación en los siguientes términos, manteniendo el valor de la cancelación de la hipoteca indicado en la liquidación practicada por la Administración, pues frente al mismo, no existe controversia entre las partes:

48 Fijado mediante el Decreto 3068 del 30 de diciembre de 2013.

49 Artículo 577 ET.

50 «Artículo 226 Sujeto Activo: Departamento de Antioquia.

Artículo 227 Sujeto Pasivo: Las personas naturales o jurídicas que declaren el Impuesto de Registro y a quienes se les emitan cuentas u órdenes de pago.

Artículo 228 Hecho Generador. Toda cuenta u orden de pago a favor de personas naturales o jurídicas, todo acto, contrato o negocio jurídico que deba registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio.

Artículo 229. Base Gravable: El valor de toda cuenta u orden de pago a favor de personas naturales o jurídicas. El valor del acto, contrato o negocio jurídico que deba registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio».

| Concepto base gravable | Valor |
|-------------------------|---|
| Cancelación hipoteca | 5.727.439.666 |
| Fiducia mercantil | 12.320.000 |
| TOTAL BASE | 5.739.759.666 |
| Tarifa | 0.5 x mil |
| TOTAL ESTAMPILLA | 2.869.879 (aproximado a 2.870.000) |

Según las anteriores liquidaciones del impuesto de registro y de estampilla Pro Desarrollo, las sumas a cargo de la parte demandante son las siguientes:

| Acto sujeto a registro | Base gravable | | TOTAL A PAGAR (Más 3.000 de servicios informáticos) |
|------------------------|----------------------|-----------------------------|--|
| | Impuesto registro | Estampilla Pro Desarrollo | |
| Cancelación hipoteca | 82.100 ⁵¹ | 5.727.439.666 ⁵² | 3.078.100 |
| Fiducia mercantil | 12.320.000 | 12.320.000 | |
| Total Base | 12.320.000 | 5.739.759.666 | |
| Tarifa | 1% | 0.5 x mil | |
| | 123.000 | 2.870.000 | |
| Total | 205.100 | 2.870.000 | |

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios S.A.S, Calle 100 No. 11a-35, piso 3, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 218 8544, www.pwc.com/co



En el expediente obra el cheque No. 089059 del 4 de febrero de 2014⁵³, por el que Comfenalco Antioquia libró orden de pago a Bancolombia para que pagara a favor del departamento de Antioquia la suma de \$1.272.923.800.

A su vez, consta el certificado 0100008002 expedido por el Director de Rentas Departamentales el 14 de febrero de 2014, en el que indica que la Clínica Medellín SA pagó la suma total de \$1.272.923.800, relacionados con la Escritura Pública 54 del 23 de enero de 2014, cuyo registro dio lugar a que se expidiera la Liquidación 101485729 del 3 de febrero de 2014⁵⁴.

Del anterior análisis se desprende que la parte demandante pagó en exceso la suma de \$1.269.845.700, que resulta de restar el valor pagado, contenido en la Liquidación 101485729 del 3 de febrero de 2014 y el recalculado por esta Corporación, por lo que, en principio, lo procedente sería ordenar su devolución a título de restablecimiento del derecho derivado de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos demandados.

No obstante lo anterior, se advierte que en la pretensión número 3 de la demanda y a título de restablecimiento del derecho, la parte actora solicitó la devolución de \$1.268.975.281, que es inferior a la determinada como pago en exceso por la Sala, razón por la cual, en aras de evitar un fallo ultra petita, se ordenará la devolución de la suma solicitada por las actoras como pago en exceso⁵⁵. Dicha suma deberá ser

⁵¹ Hecho no discutido. Ver pie de página 39.

⁵² Esta suma no fue objeto de discusión.

⁵³ Fl. 18 vto. c.p. 1.

⁵⁴ Fl. 224 c.p. 1. Aportada con los antecedentes administrativos.

⁵⁵ La diferencia surge de la forma como se cuantificó la base gravable del impuesto de registro, pues mientras la Sala la halló a partir del numeral primero de la cláusula décima séptima de la Escritura Pública número 54 que dispone que el valor de la devuelta a quien efectivamente la haya pagado, previa verificación por parte del Departamento de Antioquia⁵⁶.

Por otra parte, en lo que tiene que ver con el reconocimiento de intereses corrientes y moratorios, que constituye el otro cargo de apelación presentado por la parte demandante, la Sala advierte que esta solicitud es procedente, por lo que se ordenará su reconocimiento y pago en los términos de los artículos 863 y 864 del ET⁵⁷, aplicables a este asunto por remisión del artículo 59 de la Ley 788 de 2002⁵⁸.

En este caso, se causan intereses corrientes desde la notificación del acto administrativo que niega la devolución hasta la ejecutoria de la presente sentencia, e intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria del fallo, hasta que se reintegren efectivamente las sumas objeto de la solicitud de devolución.

En conclusión: (i) se adicionará el ordinal primero de la sentencia apelada en el sentido de declarar la nulidad de las resoluciones 032222 del 1º de abril de 2014 y 201500185664 del 6 de mayo de 2015, ambas expedida por el Director de Rentas del Departamento de Antioquia, por las que se negó la solicitud de devolución presentada por la parte demandante y (ii) se modificará el ordinal segundo de la misma, en el sentido de indicar que como consecuencia de dicha nulidad y a título de restablecimiento del derecho, se ordenará la devolución de la suma de \$1.268.975.281 solicitada por



la parte demandante como pago en exceso, junto con los intereses corrientes y moratorios, que se deberán reconocer en los términos de los artículos 863 y 864 del ET, como se señaló con anterioridad. En lo demás, se confirmará.

Costas

Finalmente, se observa que, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num.8) del CGP, no procede la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso) en esta instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen. Las impuestas en primera instancia se mantendrán, toda vez que no fueron objeto del recurso de apelación interpuesto por el departamento de Antioquia.

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,

remuneración a favor del fiduciario es de un (1) SMMLV de forma anual, el apoderado de la parte demandante, conforme se especifica en los alegatos de conclusión en esta instancia, la cálculo partiendo de que la contraprestación por la administración de la fiducia era de un (1) SMMLV de forma mensual, lo que de suyo trae un incremento.

56 En el expediente obra cheque girado por Comfenalco por la suma de 1.272.923.800 pero, en el certificado 0100008002 expedido por el Director de Rentas Departamentales el 14 de febrero de 2014 consta que el pago de dicha suma lo realizó la Clínica Medellín SA.

57 En este sentido, cfr. las sentencias del 2 de octubre de 2019, Exp. 22427 y del 14 de noviembre de 2019, Exp. 22015, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, del 28 de noviembre de 2019, Exp. 21148, C.P. Milton Chaves García, del 5 de marzo de 2020, Exp. 22634, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 9 de julio de 2020, Exp. 23214, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

58 El artículo 285 del Decreto Municipal 1018 de 2013, prevé que se causan intereses corrientes y moratorios cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente. No se refiere al pago de lo no debido.

FALLA:

1. ADICIONAR el numeral primero y **MODIFICAR** el numeral segundo de la sentencia del 10 de diciembre de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, así:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad de la Resolución 032222 del 1º de abril de 2014, por medio de la cual el Director de Rentas del Departamento de Antioquia negó la solicitud de devolución presentada por la parte demandante y, de su confirmatoria, la Resolución 201500185664 del 6 de mayo de 2015, expedida por el mismo funcionario.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho ORDENAR al departamento de Antioquia la devolución de la suma de \$1.268.975.281, junto con los intereses corrientes y moratorios, que se deberán reconocer en los términos de los artículos 863 y 864 del ET y conforme con lo dispuesto en la parte motiva de esta providencia.

2. CONFIRMAR en lo demás la sentencia apelada.

3. RECONOCER personería para actuar como apoderada del departamento de Antioquia a la abogada Lina María Zuluaga Ruiz, en los términos y para los efectos del poder visible en el folio 65 vto. de este cuaderno.

4. Sin condena en costas en esta instancia.



Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente (Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ