



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., diez (10) de agosto de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 05001-23-33-000-2017-00193-01 [27289]
Demandante: AGRÍCOLA TRES ESQUINAS S.A.S.
Demandado: DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA

Temas: Impuesto de registro. Base gravable del impuesto generado por la inscripción de contrato de fiducia mercantil. Devolución pago en exceso

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada¹ contra la sentencia del 20 de octubre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, por medio de la cual se resolvió²:

«**PRIMERO:** Se declaran no probadas las excepciones propuestas.

SEGUNDO: Se declara la nulidad de los actos administrativos: Resoluciones No. 201500292811 de 20 de agosto de 2.015, de la Dirección de Rentas del Departamento de Antioquia, que negó la devolución del Impuesto de Registro solicitada y la No. 2016060075303, de la Subsecretaría de Hacienda del departamento, por medio de la cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la anterior.

TERCERO: A título de restablecimiento del derecho se ordena al DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA, que liquide nuevamente el contrato de FIDUCIA MERCANTIL IRREVOCABLE DE GARANTÍA Y COMODATO PRECARIO, celebrado el 22 de junio de 2.015, teniendo como base gravable la suma de DOSCIENTOS TREINTA Y DOS MILLONES DE PESOS ML. (\$232.000.000) y una vez liquidado, proceda a devolver la suma pagada en exceso. Sobre dicha suma deberá pagar intereses en los términos de los artículos 863 y 864 del E.T.

CUARTO: Désele cumplimiento a esta sentencia en los términos de los artículos 192 y 195 del C.P.A.C.A.

QUINTO: No se condena en costas a la entidad demandada».

ANTECEDENTES

¹ Índice 2 de SAMAI. Archivo: ED_C01_36 RECURSO APELACION ME DIANTE CORREO ELECTRONICO (.pdf) NroActua 2.

² Índice 2 de SAMAI. Archivo «ED_C01_33 FALLO(.pdf) NroActua 2».



El 22 de junio de 2015 se elevó a Escritura Pública nro. 1686 ante la Notaría 22 del Círculo de Medellín, el contrato de Fiducia Mercantil Irrevocable de Garantía entre: otorgantes: Agrícola Tres Esquinas S.A.S. y Agrícola San Sebastián del Tambo S.A.S, propietaria fiduciaria: Fiduciaria Bogotá S.A. y fideicomitente: Flores El Capiro S.A.³.

El 3 de julio de 2015, la Secretaría de Hacienda del Departamento de Antioquia expidió comprobante de Liquidación del Impuesto de Registro nro. 101805208, por la suma total de \$13.818.800, que incluye el impuesto de registro (\$13.157.700), estampilla Pro Desarrollo (\$557.900) y los servicios informáticos (\$3.200)⁴.

Para efectos de registrar la citada escritura se emitió un nuevo comprobante de Liquidación del Impuesto de Registro nro. 101812064 del 13 de julio de 2015, proferido por la misma dependencia, por la suma total de \$70.187.600, que incluye el impuesto de registro (\$66.842.300), estampilla Pro Desarrollo (\$3.342.100) y los servicios informáticos (\$3.200)⁵.

El 22 de julio de 2015, Agrícola Tres Esquinas S.A.S. presentó ante la Gobernación de Antioquia solicitud de devolución por pago de lo no debido del impuesto de registro, por la suma de \$70.187.600, por considerar que «*por error involuntario se pagó de más, ya que se había hecho una nueva liquidación*»⁶.

El 20 de agosto de 2015, la Dirección de Rentas del Departamento de Antioquia expidió la Resolución nro. 201500292811, por medio de la cual negó la devolución solicitada por la sociedad⁷. Acto confirmado por la Subsecretaría de Hacienda del Departamento de Antioquia mediante la Resolución nro. 2016060075303 del 1º de septiembre de 2016, que resolvió el recurso de reconsideración, en el sentido de confirmar la decisión en su integridad⁸.

DEMANDA

La parte demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 (en adelante, CPACA), formuló las siguientes pretensiones⁹:

«**PRETENSIONES.**

Primero.- Se declare la nulidad de las Resoluciones **No. 201500292811** de la Dirección de Rentas del Departamento de Antioquia, fechada el 20 de agosto de 2015, que negó la solicitud de devolución de impuesto de registro elevada por la compañía, y **No. 2016060075303** del 1 de septiembre de 2016, expedida por la Subsecretaría de Hacienda del Departamento de Antioquia, que decidió en igual sentido el recurso de reconsideración elevado.

Segundo.- Como restablecimiento del derecho, sea liquidado nuevamente el Impuesto de Registro del contrato de FIDUCIA MERCANTIL IRREVOCABLE DE GARANTÍA y COMODATO PRECARIO, celebrados el 22 de junio del año 2015, de acuerdo con la base gravable de DOSCIENTOS TREINTA Y DOS MILLONES DE PESOS ML (\$232.000.000,00), esto es, el valor

³ Índice 2 de SAMAI ED_C01_04 ANEXOS DE DEMANDA (pdf) NroActua 2. Págs. 1 a 58.

⁴ Índice 2 de SAMAI ED_C01_04 ANEXOS DE DEMANDA (pdf) NroActua 2. Pág. 61.

⁵ Índice 2 de SAMAI ED_C01_04 ANEXOS DE DEMANDA (pdf) NroActua 2. Pág. 59.

⁶ Índice 2 de SAMAI ED_C01_04 ANEXOS DE DEMANDA (pdf) NroActua 2. Pág. 62.

⁷ Índice 2 de SAMAI ED_C01_04 ANEXOS DE DEMANDA (pdf) NroActua 2. Págs. 65 a 68.

⁸ Índice 2 de SAMAI ED_C01_04 ANEXOS DE DEMANDA (pdf) NroActua 2. Págs. 77 a 82.

⁹ Índice 2 de SAMAI ED_C01_02 DEMANDA(.pdf) NroActua 2.



de la remuneración total pactada en la fiducia y, respecto al comodato precario, como un acto sin cuantía.

Tercero.- Se disponga la inmediata devolución a la sociedad AGRÍCOLA TRES ESQUINAS S.A.S., representada legalmente por el señor IVÁN ALBERTO VÁSQUEZ CORREA, de la diferencia entre el valor indebidamente cobrado y el que deba ser efectivamente pagado por el demandante, conforme a la base gravable de esta clase de negocios jurídicos, según lo expuesto precedentemente.

Cuarto.- Que se indexen las sumas que sean reconocidas y restituidas al demandante, dado que fueron canceladas en el año 2015.

Quinto.- Reconocer intereses moratorios frente a sumas exigibles en la presente providencia, conforme al artículo 192 de la Ley 1437 de 2011.

Sexto.- Condenar en costas a la parte demandada».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 2 y 29 de la Constitución Política (CP)
- Artículo 229 de la Ley 223 de 1995
- Artículos 4 y 7 del Decreto 650 de 1996
- Ordenanza 62 de 2014 de la Asamblea Departamental de Antioquia

Así como el Concepto 9993 del 22 de marzo de 2013 y el Manual de Apoyo a la Gestión Tributaria de las Entidades Territoriales, ambos expedidos por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Como concepto de la violación expuso:

Del yerro interpretativo por parte de la administración, frente a las normas que regulan el impuesto de registro en contratos de fiducia. Las liquidaciones del impuesto de registro del contrato de fiducia en garantía y comodato precario fueron generadas de forma errónea, toda vez que la entidad demandada tomó como base gravable del tributo el valor comercial de los bienes inmuebles, sin tener en cuenta el de la remuneración pactada. Desconociendo el literal g) del artículo 182 de la Ordenanza 62 de 2014, norma reproducida en el artículo 7 del Decreto 650 de 1996.

La naturaleza jurídica de la tradición efectuada por el fideicomitente en el contrato de fiducia. No es posible equiparar o comparar la tradición que se efectúa en un contrato de fiducia, con uno de compraventa que tiene vocación de permanencia, de modo que es erróneo atribuir efectos tributarios de tradición integral y definitiva a una transferencia de dominio con fines fiduciarios y temporales.

Del precedente y conceptos de las autoridades tributarias respecto a la liquidación del impuesto de registro en contratos de fiducia. Los artículos 4 y 7 del Decreto 650 de 1996 y la Ley 223 de 1995, que regulan el impuesto de registro en contratos de fiducia mercantil, fueron analizados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el Concepto 9993 del 22 de marzo de 2013, y en el Manual de Apoyo a la Gestión Tributaria de las Entidades Territoriales, en los que se concluyó que la base gravable del referido impuesto en contratos de fiducia mercantil es el valor de la remuneración o comisión pactada, como lo establece el inciso 1º del artículo 7



del Decreto 650 de 1996, abstrayéndose a esa modalidad de contrato la base general definida en el artículo 229 de la Ley 223 de 1995.

Así las cosas, la base para liquidar el impuesto de registro, tratándose de la tradición inicial que constituye el patrimonio autónomo, de acuerdo con los anteriores precedentes y la naturaleza del contrato de fiducia, es el total de la remuneración pactada.

La liquidación propuesta. En el contrato de fiducia celebrado entre la Fiduciaria Bogotá S.A. y el Fideicomitente Flores El Capiro S.A, se pactó que el valor del contrato para todos los efectos legales y fiscales será el de la comisión fiduciaria que devengara la fiduciaria, el cual se estimó en la suma de \$232.000.000 y, por ende, esta constituye la base gravable para la liquidación del impuesto de registro.

Debe darse aplicación a los lineamientos descritos por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el concepto y manual citados, en armonía con los artículos 229 de la Ley 223 de 1995, 4 y 7 del Decreto 650 de 1996, reproducidos en la Ordenanza 62 de 2014 del departamento de Antioquia.

En relación con el comodato precario celebrado por el contribuyente, según el Concepto 016074 del 9 de junio de 2008 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, este no debe ser objeto del impuesto de registro, pues atendiendo las características de dichos contratos, que no son susceptibles de recibir estimación pecuniaria, los mismos encajan en la categoría del artículo 184 de la Ordenanza 62 de 2014, esto es, de actos, contratos o negocios jurídicos sin cuantía.

Además, no debe obviarse lo previsto en el artículo 4 del Decreto 650 de 1996, según el cual, 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, razón por la cual, no es aplicable en este caso el inciso final del artículo 229 de la Ley 223 de 1995.

OPOSICIÓN

El departamento de Antioquia se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente¹⁰:

La base gravable para la liquidación del impuesto de registro que se debe tener en cuenta es la señalada en los artículos 182 literal a) de la Ordenanza 62 de 2014 y 229 de la Ley 223 de 1995, la cual está constituida por el valor incorporado en el documento que contiene el acto, contrato, o negocio jurídico sujeto a registro, y cuando se trate de bienes inmuebles el valor no podrá ser inferior al avalúo catastral. De manera que, no constituye un yerro la interpretación dada por la entidad, por el contrario, de acuerdo a su competencia y autonomía territorial la aplicación normativa realizada en los actos demandados se ajustó a derecho.

Se refirió a los artículos 226 y 229 de la Ley 223 de 1995, 4 y 7 del Decreto 650 de 1996, y 1226 a 1233 del Código de Comercio, luego de lo cual mencionó que existe

¹⁰ Índice 2 de SAMAI. ED_C01_12 CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA(.pdf) NroActua 2.



transferencia de los bienes materia de fideicomiso por parte del constituyente o fideicomitente al fiduciario, lo que comporta una verdadera tradición, como lo ha sostenido la Corte Suprema de Justicia¹¹, la Corte Constitucional¹² y la Circular Externa 007 de 1996 de la Superintendencia Bancaria.

Por lo expuesto, consideró que independientemente de la conformación de un patrimonio autónomo, en el momento en el que el fideicomitente transfiere los bienes a la fiduciaria, esta se hace propietaria de aquellos involucrados en el contrato de fiducia, de manera que hay una transferencia de dominio que de conformidad con el artículo 2 del Decreto Legislativo 1250 de 1970 está sujeta a registro y, por ende, se debe pagar el impuesto.

Respecto a los conceptos emitidos por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, manifestó que no constituyen un precedente judicial, puesto que solo adoptan esta categoría aquellas decisiones judiciales en el marco de un proceso cuyo fin haya sido una sentencia y donde se fije una regla que resuelva una controversia. Además, de acuerdo con el numeral 9 del artículo 43 y el numeral 8 del artículo 45 del Decreto 4712 de 2008, los conceptos emitidos por autoridades no son vinculantes, por lo tanto, no son obligatorios ante las entidades territoriales.

Propuso las excepciones de constitucionalidad y legalidad de los actos demandados, y la genérica.

AUDIENCIA INICIAL Y DE PRUEBAS

El 18 de julio de 2018 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹³. En la diligencia no se advirtieron irregularidades procesales, nulidades o medidas cautelares que debieran ser declaradas, respecto a la excepción de fondo propuesta se indicó que esta será resuelta en la sentencia. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados y se decretaron las pruebas solicitadas en la demanda y su contestación.

El 31 de octubre de 2018¹⁴ se realizó la audiencia de pruebas y se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que emita concepto.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia, en la sentencia apelada: (i) declaró no probadas las excepciones propuestas, (ii) anuló los actos administrativos demandados, (iii) a título de restablecimiento del derecho le ordenó al departamento de Antioquia que liquide nuevamente el contrato de fiducia mercantil irrevocable de garantía y comodato precario, teniendo como base gravable la suma de \$232.000.000 y proceda a devolver la suma pagada en exceso, junto con los intereses de que tratan

¹¹ Citó la sentencia del 9 de agosto de 1995, Ref: 4059, M.P. Nicolás Bechara Simancas.

¹² C-086 de 1995.

¹³ Índice 2 de SAMAI. *ED_C01_20 AUDIENCIA INICIAL(.pdf) NroActua 2.*

¹⁴ Índice 2 de SAMAI. *ED_C01_26 AUDIENCIA DE PRUEBAS (.pdf) NroActua 2.*



los artículos 863 y 864 del ET, y (iv) no condenó en costas¹⁵, con fundamento en lo siguiente:

Mediante Escritura Pública nro. 1.686 del 22 de junio de 2015, se celebró la transferencia de dominio a título de contrato de fiducia mercantil irrevocable de garantía. En ese contrato se transfirieron 5 inmuebles, 4 de propiedad de Agrícola Tres Esquinas S.A.S, y 1 de Agrícola San Sebastián del Tambo S.A.S, los que constituyeron un patrimonio autónomo denominado Fideicomiso Fidubogotá – El Capiro. En el Capítulo XXIII se pactó como valor del contrato para todos los efectos legales incluyendo los fiscales la suma de \$232.000.000.

De lo anterior concluyó que el negocio celebrado y el acto sometido a registro corresponde a una fiducia mercantil, la cual, como lo indicó el Consejo de Estado¹⁶, no opera como forma de adquisición plena de propiedad. Aclaró que la transferencia se hizo a una fiduciaria y no a un tercero, por ello la base gravable para fijar el impuesto de registro se debe realizar en los términos del inciso primero del artículo 7 del Decreto 650 de 1996 y no del último inciso de la norma.

Por lo expuesto, la sociedad tiene derecho a la devolución del pago de lo no debido en exceso por el impuesto de registro, junto con los intereses de que tratan los artículos 863 y 864 del ET.

De la revisión de la demanda y su oposición no se observa que sea manifiesta una carencia de fundamentación legal, que conduzca a la condena en costas, por el contrario, las partes manifestaron razones en defensa jurídica de sus intereses.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandada** apeló la sentencia de primera instancia y solicitó que se revoque¹⁷.

Sostuvo que el tribunal tiene razón en cuanto a que de acuerdo con el artículo 7 del Decreto 650 de 1996, el impuesto de registro se liquida sobre el valor total de la remuneración o comisión pactada, sin embargo, omitió que la misma norma en su último inciso señala que si en desarrollo del contrato de fiducia mercantil los bienes se transfieren a un tercero, aun en caso de ser heredero o fideicomitente, el tributo se liquida sobre el valor de los bienes que se entregan.

Así las cosas, el *a quo* incurrió en un yerro al fundamentar la providencia solo en parte de la referida disposición, vulnerando el principio de inescindibilidad de la norma.

Como se advierte en el presente caso, y lo reconoce el demandante y el tribunal, es evidente la existencia de una enajenación que encuadra en el último inciso del artículo 7 del Decreto 650 de 1996, pues se deriva de la existencia de una fiducia mercantil en la que se transfirieron unos bienes y que fue objeto del pago del impuesto de registro, razón por la cual, no es procedente su devolución.

¹⁵ Índice 2 de SAMAI ED_C01_33 FALLO(.pdf) NroActua 2.

¹⁶ Sentencia del 17 de septiembre de 2020, exp. 23272, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁷ Índice 2 de SAMAI ED_C01_36 RECURSO APELACION ME DIANTE CORREO ELECTRONICO (pd f) NroActua 2.



TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación se admitió mediante auto del 23 de enero de 2023¹⁸, y la contraparte no se pronunció. Al no ser necesaria la práctica de pruebas en segunda instancia no se corrió traslado para alegar. El Ministerio Público no emitió concepto (num. 4 a 6, art. 247 del CPACA).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de la Resolución nro. 201500292811 del 20 de agosto de 2015, por medio de la cual la Dirección de Rentas del Departamento de Antioquia negó la devolución del pago en exceso del impuesto de registro, solicitada por Agrícola Tres Esquinas S.A.S, y la Resolución nro. 2016060075303 del 1º de septiembre de 2016, proferida por la Subsecretaría de Hacienda del Departamento de Antioquia, mediante la cual resolvió el recurso de reconsideración, confirmando la anterior decisión.

En los términos del recurso de apelación se deberá determinar si la base gravable del impuesto de registro en los contratos de fiducia mercantil es la prevista en el inciso final del artículo 7 del Decreto 650 de 1996, como lo sostiene la entidad demandada, o el inciso primero de la citada norma como lo alega la demandante.

Base gravable del impuesto de registro en los contratos de fiducia mercantil. Reiteración jurisprudencial

En materia de base gravable del impuesto de registro, el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, modificado por el artículo 187 de la Ley 1607 de 2012, dispuso que será determinada 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 suscrito¹⁹; actos, contratos o negocios jurídicos con participación de entidades públicas y particulares²⁰; documentos sin cuantía²¹ 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*».

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*

¹⁸ Índice 4 de SAMAI.

¹⁹ 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.

²⁰ 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.

²¹ 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.



a bienes inmuebles», así «[p]ara efectos de lo dispuesto en el inciso cuarto del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, se entiende que el acto, contrato, o negocio jurídico se refiere a inmuebles cuando a través del mismo se enajena o transfiere el derecho de dominio. En los demás casos la base gravable estará constituida por el valor incorporado en el documento, de conformidad con lo dispuesto en el inciso primero del mismo artículo».

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 *ibidem* 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 estableció 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.

Esta Sala al analizar la legalidad del artículo 7 del Decreto 650 de 1996, 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 autoavalúo²².

A nivel local, se advierte que el artículo 182 de la Ordenanza 62 del 19 de diciembre de 2014²³, vigente para la época de los hechos, reguló la base gravable del impuesto de registro la cual 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 que interesan para el caso concreto: (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 (literal a) y (ii) 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, y si en desarrollo del contrato de fiducia mercantil los bienes objeto de la fiducia se transfieren a un tercero, aún en el caso de que sea heredero o legatario del fideicomitente, el impuesto se liquidará sobre el valor de los bienes que se transfieren o entregan. Cuando se trate de inmuebles, se respetará la base gravable mínima, la cual no podrá ser inferior al avalúo catastral (literal g).

²² Sentencia del 24 de septiembre de 2020, exp. 21206, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez (E).

²³ Por medio de la cual se establece el Estatuto de Rentas del Departamento de Antioquia.



Conforme a lo anterior, 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. Esa regla opera en el departamento de Antioquia por cuenta del literal g) del artículo 182 de la Ordenanza 62 de 2014.

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 *ibidem*, el reglamento sobre la materia ordenó que en tales casos el impuesto se liquidará sobre el valor de la comisión o remuneración pactada²⁴.

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.

En el presente caso obran las siguientes pruebas:

- Escritura Pública nro. 1686 del 22 de junio de 2015, otorgada en la Notaría 22 del Círculo de Medellín, en la que consta que se celebró contrato de Fiducia Mercantil Irrevocable de Garantía: otorgado por Agrícola Tres Esquinas S.A.S. y Agrícola San Sebastián del Tambo S.A.S, a favor de: Fiduciaria Bogotá S.A, Fideicomitente: Flores El Capiro S.A.²⁵.

El objeto y finalidad del contrato de la fiducia mercantil consta en el Capítulo IV, así²⁶:

«4.1. OBJETO. El presente contrato de Fiducia Mercantil Irrevocable de Garantía tiene por objeto constituir un Patrimonio Autónomo afecto a las siguientes finalidades: 1. Recibir los inmuebles que transfieren los tradentes a nombre y por cuenta del FIDEICOMITENTE en el presente PATRIMONIO AUTÓNOMO. 2. Garantizar con los bienes inmuebles que conforman el PATRIMONIO AUTÓNOMO, las obligaciones crediticias presentes y futuras adquiridas por el FIDEICOMITENTE con los ACREEDORES VINCULADOS en virtud del presente contrato, y por el término de duración del mismo, incluyendo capital, intereses remuneratorios, intereses moratorios, gastos de cobranzas y demás emolumentos que pudieran generarse. 3. [...]».

Los bienes inmuebles que fueron transferidos a título de fiducia mercantil para conformar el patrimonio autónomo, se identificaron en el Capítulo V de la mencionada escritura pública, de la siguiente manera²⁷:

²⁴ En este sentido, cfr. las sentencias del 17 de septiembre de 2020, exp. 23272 y del 17 de junio de 2021, exp. 25081, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁵ Índice 2 de SAMAI ED_C01_04 ANEXOS DE DEMANDA (pdf) NroActua 2. Pág. 1.

²⁶ Índice 2 de SAMAI ED_C01_04 ANEXOS DE DEMANDA (pdf) NroActua 2. Págs. 12 a 13.

²⁷ Índice 2 de SAMAI ED_C01_04 ANEXOS DE DEMANDA (pdf) NroActua 2. Págs. 13 a 20.



«CONFORMACIÓN DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO

5.1. TRANSFERENCIA: Los **TRADENTES** transfieren a nombre y por cuenta del **FIDEICOMITENTE** a la **FIDUCIARIA** a título de fiducia mercantil, el derecho de dominio y la posesión material que actualmente ejercen sobre los siguientes bienes inmuebles:»

Se enlistaron cinco inmuebles, identificados con las matrículas inmobiliarias de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos de la Ceja nros. 017-613, 017-51376, 017-51378, 017-51379 y 017-699.

Respecto al valor del contrato, en el Capítulo XXIII de la citada escritura consta lo siguiente²⁸:

«**23.1. VALOR DEL CONTRATO:** Para todos los efectos legales incluidos los aspectos fiscales, el valor del presente contrato, será el valor de la comisión fiduciaria que devengará la **FIDUCIARIA** en desarrollo del presente contrato, que para dichos efectos se ha estimado en la suma de DOSCIENTOS TREINTA Y DOS MILLONES DE PESOS ML (\$232.000.000 M/L)».

En el acto notarial se dejó consignado en la página 56 de la escritura el avalúo comercial de cada uno de los bienes fideicomitados, así: matrícula inmobiliaria: (i) 017-613 \$141.059.572, (ii) 017-699 \$54.000.234, (iii) 017-51376 \$835.399.050, (iv) 017-51378 \$142.926.714 y (v) 017-51379 \$142.387.200.

- Apartes de los certificados de tradición y libertad de los predios identificados con las mencionadas matrículas inmobiliarias, en los que consta la siguiente anotación²⁹:

ANOTACION Nro. [...] Fecha: 9/7/2015 Radicación: [...]
Doc: ESCRITURA 1686 DEL 22/6/2015 NOTARIA VEINTIDOS DE MEDELLIN
VALOR ACTO: 8.000.000.000
ESPECIFICACION: MODO DE ADQUISICION: 0128 CONSTITUCION DE FIDUCIA MERCANTIL - IRREVOCABLE DE GARANTIA, CON PATRIMONIO AUTONOMO CON OTROS LOTES.
PERSONAS QUE INTERVIENEN EN EL ACTO (X-Titular de derecho real de dominio, I. Titular de dominio incompleto)
DE: AGRICOLA TRES ESQUINAS S.A.S. NIT. [...]
A: FIDUCIARIA BOGOTA S.A. PATRIMONIO AUTONOMO FIDEICOMISO FIDUBOGOTA EL CAPIRO NIT. [...]

- Comprobante de Liquidación del Impuesto de Registro nro. 101805208 del 3 de julio de 2015, emitido por la Secretaría de Hacienda del Departamento de Antioquia, en el que se tomó como base gravable \$1.315.772.770, valor a pagar \$13.818.800, que incluye el impuesto de registro (\$13.157.700), estampilla Pro Desarrollo (\$657.900) y los servicios informáticos (\$3.200)³⁰.

- Comprobante de Liquidación del Impuesto de Registro nro. 101812064 del 13 de julio de 2015, expedido por la misma dependencia, en el que se tomó como base

²⁸ Índice 2 de SAMAI ED_C01_04 ANEXOS DE DEMANDA (pdf) NroActua 2. Pág. 45.

²⁹ Índice 2 de SAMAI ED_C01_04 ANEXOS DE DEMANDA (pdf) NroActua 2. Págs. 69 a 71. Se toman los apartes que coinciden frente a los cinco inmuebles.

³⁰ Índice 2 de SAMAI ED_C01_04 ANEXOS DE DEMANDA (pdf) NroActua 2. Pág. 61.



gravable \$6.684.227.230, valor a pagar \$70.187.600, que incluye el impuesto de registro (\$66.842.300), estampilla Pro Desarrollo (\$3.342.100) y los servicios informáticos (\$3.200)³¹.

Para efectos de registrar la citada escritura se realizó el pago de las anteriores sumas, liquidadas por la Secretaría de Hacienda del Departamento de Antioquia.

Conforme con las pruebas enunciadas, el acto sometido a inscripción en el registro, respecto del cual se centra la discusión, corresponde a la fiducia mercantil mediante la cual se transfirieron unos bienes inmuebles al fiduciario, operación que se realizó para efectos de la constitución del patrimonio autónomo FIDEICOMISO FIDUBOGOTÁ EL CAPIRO, 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 nro. 1686 del 22 de junio de 2015 que 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 los actos demandados, porque la negativa de devolución del pago en exceso reclamado por la parte actora está fundamentada en los comprobantes de Liquidación del Impuesto de Registro nros. 101805208 del 3 de julio de 2015 y 101812064 del 13 de julio de 2015, expedidos por la Secretaría de Hacienda del Departamento de Antioquia, en los 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.

Al no prosperar el cargo de apelación, se confirmará la sentencia de primera instancia, por medio de la cual se declaró la nulidad de los actos administrativos demandados. Se mantendrá el restablecimiento del derecho conforme lo estableció el *a quo*, en tanto que frente al mismo no se propuso reparo concreto alguno.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas.

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,

³¹ Índice 2 de SAMAI ED_C01_04 ANEXOS DE DEMANDA (pdf) NroActua 2. Pág. 59.



FALLA

1. **CONFIRMAR** la sentencia del 20 de octubre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia.
2. Reconocer personería para actuar como apoderada del departamento de Antioquia a la abogada Lina María Zuluaga Ruíz, en los términos y para los efectos del poder conferido visible en el índice 2 de SAMAI³².
3. Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

³² ED_C01_37 PODER(.pdf) NroActua 2.