



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ (E)

Bogotá, D. C., veinticuatro (24) de septiembre de dos mil veinte (2020)

Referencia: Nulidad
Radicación: 11001-03-27-000-2014-00051-00 (21206)
Demandante: Juan Sebastián Rubio Barragán
Demandado: Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Temas: Impuesto de registro – registro de actos, contratos y negocios sin cuantía – registro de contratos de fiducia – procedimiento para el pago en exceso y el pago de lo no debido – aproximación al múltiplo de 100 más cercano.

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide la demanda de simple nulidad presentada por Juan Sebastián Rubio Barragán contra el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en la que pretende la nulidad parcial del Decreto 650 de 1996.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El Gobierno Nacional profirió el Decreto 650 de 1996 para reglamentar el impuesto de registro establecido en la Ley 223 de 1995.

ANTECEDENTES DE LA CTUACIÓN JUDICIAL

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad, contemplado en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), Juan Sebastián Rubio Barragán formuló la pretensión de nulidad de los siguientes apartes subrayados del Decreto 650 de 1996 (ff. 28 a 30):

Artículo 6. Actos, contratos o negocios jurídicos sin cuantía y tarifa. Todos los actos, contratos o negocios jurídicos sin cuantía, es decir aquellos que no incorporan derechos apreciables pecuniariamente en favor de los particulares, sujetos al impuesto de registro, estarán gravados con tarifas entre dos (2) y cuatro (4) salarios



mínimos diarios legales, determinadas por la respectiva asamblea departamental, a iniciativa del Gobernador.

Para efectos de la liquidación y pago del impuesto de registro se consideran como actos, contratos o negocios jurídicos sin cuantía, entre otros, los siguientes:

h) Los actos mediante los cuales se restituyen los bienes al fideicomitente;

l) La inscripción de prenda abierta sin tenencia o hipoteca abierta

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

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

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

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

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

Si en desarrollo del contrato de fiducia mercantil los bienes objeto de la fiducia se transfieren a un tercero, aun en el caso de que sea heredero o legatario del fideicomitente, el impuesto se liquidará sobre el valor de los bienes que se transfieren



o entregan. Cuando se trate de inmuebles, se respetará la base gravable mínima establecida en el inciso cuarto del artículo 229 de la Ley 223 de 1995

Artículo 14. Términos para el registro y sanción por extemporaneidad. Cuando en las disposiciones legales vigentes no se señalen términos específicos para la inscripción en el registro de los actos, contratos o negocios jurídicos, la solicitud de inscripción deberá formularse a partir de la fecha de su otorgamiento o expedición, de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) Dentro de los dos (2) meses siguientes, si han sido otorgados o expedidos en el país, y
- b) Dentro de los tres (3) meses siguientes, si han sido otorgados o expedidos en el exterior.

La extemporaneidad en la solicitud de inscripción en el registro causará intereses moratorios por mes o fracción de mes de retardo, determinados a la tasa y forma establecida en el Estatuto Tributario para el impuesto sobre la renta y complementarios.

Artículo 15. Devoluciones. Cuando el acto, contrato o negocio jurídico no se registre en razón a que no es objeto de registro de conformidad con las disposiciones legales, o por el desistimiento voluntario de las partes cuando éste sea permitido por la ley y no se haya efectuado el registro, procederá la devolución del valor pagado.

Igualmente, procederá la devolución cuando se presenten pagos en exceso o pagos de lo no debido.

Para efectos de la devolución, el interesado elevará memorial de solicitud a la entidad recaudadora, acompañada de la prueba del pago, dentro del término que se señala a continuación:

En el caso de que el documento no se registre por no ser registrable, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la ejecutoria del acto o providencia que rechaza o niega el registro.

En el desistimiento, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha del desistimiento.

La entidad recaudadora está obligada a efectuar la devolución dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha de la solicitud presentada en debida forma, previa



las verificaciones a que haya lugar. El término para devolverse ampliará a quince (15) días calendario, cuando la devolución deba hacerla directamente el Departamento.

Artículo 16. Aproximación al múltiplo de cien más cercano. Los valores resultantes de la liquidación del impuesto de registro y de la sanción por extemporaneidad en el mismo se aproximarán al múltiplo de cien (\$100) más cercano.

Para los anteriores efectos, invocó como normas violadas el artículo 794 del Código Civil, el artículo 1226 del Código de Comercio, el artículo 802 del Estatuto Tributario, los artículos 229, 230, 231 y 235 de la Ley 223 de 1995, el artículo 187 de la Ley 1607 de 2012 y los artículos 58 y 59 de la Ley 788 de 2002.

El concepto de la violación de las citadas normas planteado se sintetiza así:

1- Infracción de las normas superiores y desviación de poder por la expedición del literal h) del artículo 6 del Decreto 650 de 1996

El literal h) del artículo 6 del Decreto 650 de 1996 establece que para efectos del impuesto de registro se considera que el acto mediante el cual se restituyen los bienes al fideicomitente se considera sin cuantía. Sin embargo, esta norma desconoce que el artículo 794 del Código Civil establece que la restitución de bienes al fideicomitente es una traslación de la propiedad, por lo que se trata de un acto que tiene una cuantía determinada al constituir un título traslativo del dominio en favor del beneficiario del negocio fiduciario por el cumplimiento de una condición.

De otro lado, el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, modificado por el artículo 187 de la Ley 1607 de 2012, señaló que la base gravable del impuesto de registro cuando el acto, contrato o negocio jurídico se refiere a bienes inmuebles no puede ser inferior al avalúo catastral, al autoavalúo, al valor del remate o al valor de la adjudicación. Además, el artículo 4 del Decreto 650 de 1996 dispuso que se entiende que el acto, contrato o negocio jurídico se refiere a inmuebles cuando se utiliza para enajenar o transferir el derecho de dominio.

De este modo, el Gobierno Nacional excedió la potestad reglamentaria porque el literal h) del artículo 6 del Decreto 650 de 1996 consideró que este acto no tiene cuantía a pesar de que la ley considera lo contrario.

2- Infracción de las normas superiores y desviación de poder por la expedición del literal l) del artículo 6 del Decreto 650 de 1996



El literal l) del artículo 6 del Decreto 650 de 1996 estableció que la inscripción de prenda abierta sin tenencia o de hipoteca abierta se considera un acto sin cuantía, por lo que la base gravable del impuesto de registro será entre 2 y 4 salarios mínimos.

La disposición acusada desconoce que el artículo 58 de la Ley 788 del 2002 estableció que, para las hipotecas y prendas abiertas sujetas a registro que no consten en el contrato principal o que este no esté sujeto a registro, la base gravable será el valor del desembolso efectivo del crédito por el acreedor.

En consecuencia, en la prenda abierta sin tenencia y la hipoteca abierta es aplicable la tarifa del 0.5% al 1% para las inscripciones en oficinas de registro de instrumentos públicos y del 0.3% al 0.7% para las inscripciones ante cámaras de comercio, previstas en el artículo 230 de la Ley 223 de 1995.

3- Infracción de las normas superiores y desviación de poder por la expedición del artículo 7 del Decreto 650 de 1996

El artículo 1226 del Código de Comercio y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia señalan que la fiducia mercantil supone la transferencia real y efectiva de bienes. Como consecuencia de lo anterior, es aplicable el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, según el cual, cuando el registro verse sobre bienes inmuebles, la base gravable del impuesto de registro no puede ser inferior al avalúo catastral, auto avalúo, el valor del remate o el valor de la adjudicación. Así las cosas, es manifiesta la infracción de las normas superiores pues, a pesar de que existe una transferencia de dominio, el artículo 7 del Decreto 650 de 1996 establece una base gravable diferente a la legal para los negocios fiduciarios.

De otro lado, la disposición acusada afecta gravemente las finanzas de las entidades territoriales, sujetos activos del tributo, porque la base gravable fijada en el decreto reglamentario es menor a la determinada en la ley.

4- Infracción de las normas superiores y desviación de poder por la expresión «solicitud de» del inciso tercero del artículo 14 del Decreto 650 de 1996

El artículo 14 del Decreto 650 de 1996 señala que la extemporaneidad en la «solicitud de» inscripción causa intereses de mora. Esto significa que el interés de mora se ocasiona a partir de la causación del impuesto de registro (la presentación de la solicitud) y no por la realización del hecho generador (la efectiva inscripción del acto, contrato o negocio jurídico), como lo ordena la ley.

Lo anterior desconoce que el artículo 231 de la Ley 223 de 1995 ordena que los intereses moratorios son causados por la extemporaneidad del registro, no por la presentación



inoportuna de la solicitud de inscripción. De esta forma, la expresión objeto del litigio modifica el sentido de la norma legal porque permite impedir la causación de intereses cuando la petición de registro sea negada por la oficina de registro de instrumentos públicos, siendo que por mandato legal deben causarse hasta que se realice efectivamente la inscripción del acto, es decir por la configuración del hecho generador.

5- Infracción de las normas superiores y desviación de poder por los apartes del artículo 15 del Decreto 650 de 1996

La norma acusada señala que la petición de devolución debe acompañar la prueba del pago dentro del término de 5 días contados a partir de la ejecutoria del acto que niega el registro o de la presentación del desistimiento. Además, indicó que la oficina de registro de instrumentos públicos o la cámara de comercio debe hacer efectiva la devolución dentro de los 5 días siguientes a la presentación de la solicitud en debida forma, término que puede ampliarse a 15 días cuando la devolución deba hacerla directamente el departamento correspondiente de forma directa.

Sin embargo, esto desconoce los artículos 235 de la Ley 223 de 1995 y 59 de la Ley 788 de 2002, que establecen que las entidades territoriales deben aplicar los procedimientos previstos en el Estatuto Tributario pues los supuestos de hecho regulados en realidad corresponden a la devolución del pago de lo no debido, pues si no ocurre la inscripción no se configuró el hecho generador.

Así mismo ocurre respecto del término para realizar la efectiva devolución, pues el artículo 855 del Estatuto Tributario otorgó un plazo de 50 días, no de 5 o 15. El demandante invocó la sentencia proferida por esta Sección el 19 de marzo de 1999 (exp. 9203, CP. Daniel Manrique Guzmán).

En cuanto a la prueba de pago que debe acompañar la solicitud de devolución, señaló que esta disposición infringe las normas en que debía fundarse y desvía las atribuciones propias de quien la profirió.

6- Infracción de las normas superiores y desviación de poder por la expedición del artículo 16 del Decreto Reglamentario 650 de 1996.

El artículo 16 del Decreto 650 de 1996 ordena aproximar el valor a pagar por impuesto de registro al múltiplo de 100 más cercano, desconociendo que el artículo 802 del Estatuto Tributario ordena que el ajuste se realice al múltiplo de 1000 más cercano.



Contestación de la demanda

El demandado contestó la demanda con base en los siguientes argumentos:

1- Legalidad del literal h) del artículo 6 del Decreto 650 de 1996

La Ley 223 de 1995 no señala expresamente qué actos deben considerarse sin cuantía, por lo que era necesaria la reglamentación de la materia para impedir el arbitrio de los operadores jurídicos. Esto puede verificarse especialmente en los artículos 229 y 230 de la ley porque, si bien señalan que la base gravable de los documentos sin cuantía está determinada por su naturaleza e indican cuál es la tarifa aplicable, no establecen expresamente cuáles son.

En concordancia con las normas legales, el artículo 6 del Decreto Reglamentario especifica que los actos sin cuantía son aquellos que no incorporan derechos apreciables pecuniariamente.

De esta forma, los contratos de fiducia mercantil se consideran sin cuantía porque el artículo 1226 del Código de Comercio señala que el objeto de este negocio jurídico es la administración o enajenación de bienes hasta la finalización de la operación, por lo que el fideicomitente tiene la expectativa de la restitución.

2- Legalidad del literal l) del artículo 6 del Decreto 650 de 1996

El artículo 2409 del Código Civil señala que la prenda y la hipoteca tienen como objetivo asegurar el cumplimiento de una obligación que no es necesariamente pecuniaria, como por ejemplo una obligación de hacer o una de no hacer, caso en el cual se debe considerar que no tiene cuantía.

3- Legalidad del artículo 7 del Decreto 650 de 1996

EL artículo 794 del Código Civil define la fiducia como una limitación de la propiedad, lo que significa que no existe tradición del derecho de dominio.

De otra parte, el artículo 1226 del Código de Comercio señala que en la fiducia mercantil se transfieren unos bienes para que la entidad fiduciaria los administre o enajene y, al final de la operación, transfiera los réditos a un beneficiario. Es por esto que el artículo 1237 *ibídem* señala que todo negocio fiduciario será remunerado conforme con las tarifas que fije la Superintendencia Financiera.



Así, cuando se registra un contrato de fiducia, no debe entenderse que se registra la transferencia de bienes, sino la autorización para su administración o enajenación, por lo que la base gravable del impuesto de registro es la remuneración pactada por la gestión y no el valor del bien.

Además, el mismo artículo señala que si se hace la transferencia a un tercero, deberá tomarse como base gravable el valor del bien inmueble, que no puede ser inferior al avalúo catastral o autoavalúo.

4- Legalidad de la expresión “*solicitud de*” del inciso tercero del artículo 14 del Decreto 650 de 1996

De acuerdo con los artículos 226 y 228 de la Ley 223 de 1995 el impuesto de registro tiene como hecho generador la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales, pero su causación es en el momento de la solicitud de inscripción.

De esta manera, los intereses no están atados al hecho generador sino a la causación del tributo, por lo que la expresión acusada no contraría las normas superiores.

5- Legalidad de los apartes del artículo 15 del Decreto 650 de 1996

El artículo 15 del decreto acusado regula la devolución de pagos en exceso y pagos de lo no debido de forma separada a la devolución por negación de la inscripción o a la aceptación del desistimiento, de esta forma no se contrarían las normas superiores del Estatuto Tributario sobre esta materia.

Además, a los eventos de desistimiento o de negación del registro no le son aplicables los procedimientos del Estatuto Tributario porque no existe una declaración del tributo, lo que hace necesario establecer un procedimiento especial.

6- Legalidad del artículo 16 del Decreto 650 de 1996

El artículo 235 de la Ley 223 de 1995 y el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 únicamente remiten al Estatuto Tributario en cuanto a normas de procedimiento y del régimen sancionatorio, por lo que no es procedente la aplicación del artículo 802 del Estatuto Tributario sobre aproximación al múltiplo de 1000 más cercano.

3. Intervención del coadyuvante de la parte demandada

Daniel Hernando Sarmiento Sánchez, coadyuvante de la parte demandada, manifestó lo siguiente:

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



El propósito de la solicitud de coadyuvancia es oponerse a las pretensiones de nulidad del literal h) del artículo 6 y el artículo 7 del Decreto 650 de 1996.

En cuanto al artículo 7, puso de presente que el artículo 102 del Estatuto Tributario regula los aspectos tributarios de la fiducia mercantil y señala que la celebración de este contrato genera derechos fiduciarios con el mismo costo fiscal que el inmueble aportado, pero no constituye enajenación para efectos tributarios. Además, el artículo 4 del Decreto 650 de 1996 establece que la base gravable del artículo 229 de la Ley 223 de 1995 sólo aplica cuando el acto, contrato o negocio jurídico a inscribir suponga la transferencia del derecho de dominio.

Así las cosas, atendiendo la regulación tributaria sobre la materia, no existe transferencia del derecho de propiedad y, por lo tanto, no es aplicable esa norma legal. Lo que si incorpora el valor del contrato de fiducia es el valor de la remuneración, por lo que con base en ella es que debe liquidarse el impuesto de registro.

Respecto del literal h) del artículo 6 del Decreto 650 de 1996 indicó que la demanda se fundamenta sólo en la fiducia civil, pero no tiene en cuenta que el Código de Comercio no define la restitución porque eso depende de lo que se pacte entre las partes. De otro lado, esta norma pretende evitar un doble pago del impuesto de registro porque, sin esta norma, el fideicomitente estaría obligado a pagarlo cuando celebra el negocio jurídico y cuando finaliza su ejecución.

De acceder a las pretensiones de la demanda se afectaría negativamente el negocio fiduciario en el país, violando el principio de equidad tributaria.

Finalmente, indicó que el demandante se limitó a afirmar que el Gobierno Nacional incurrió en desviación de poder, pero no lo demostró y ni siquiera expuso el concepto de la violación sobre este punto.

Alegatos de conclusión

Juan Sebastián Rubio Barragán, parte demandante, puso de presente que las disposiciones acusadas fueron derogadas por el Decreto 1625 de 2016, que reprodujo su contenido integralmente, por lo que es necesario extender los efectos de la sentencia a la nueva reglamentación. Además, señaló que la Superintendencia de Notariado y Registro y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante Dian) consideraron que el negocio fiduciario supone la transferencia definitiva del derecho real de dominio sobre bienes inmuebles por parte del fideicomitente al fiduciario en los conceptos 3164 de 2012 y 1456 de 2019, respectivamente.



El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, parte demandada, reiteró lo expuesto en la oposición.

Daniel Hernando Sarmiento Sánchez, coadyuvante del demandado, reiteró lo dicho en su memorial de intervención.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público solicitó acceder parcialmente a las pretensiones, declarando la nulidad únicamente de los apartes del artículo 15 y la totalidad del artículo 16 del Decreto 650 de 1996 por los siguientes argumentos:

El literal h) del artículo 6 no contraría las normas superiores porque la fiducia es un negocio jurídico sujeto a registro y que tiene por objeto administrar o enajenar bienes en provecho del beneficiario, quien puede ser o no el fideicomitente.

El literal l) del artículo 6 no desconoce la ley porque las prendas e hipotecas abiertas tienen la finalidad de garantizar el pago de obligaciones indeterminadas en el futuro, por lo que no existe un valor determinado.

El artículo 7 se ajusta a las normas superiores porque no todos los contratos de fiducia mercantil suponen la transferencia del derecho de dominio de bienes inmuebles.

La expresión “*solicitud de*” del artículo 14 es acorde con la ley porque esta no indica que el interés de mora se cause hasta la realización efectiva del registro, sino desde su causación con la presentación de la solicitud de registro.

Algunos apartes del artículo 15 y la totalidad del artículo 16 son nulos en cuanto que contrarían la reglamentación del pago en exceso y pago de lo no debido y de la aproximación al múltiplo de 1000 más cercano del Estatuto Tributario.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los artículos 6 (literales h y l), 7, 14, 15 (incisos tercero, cuarto, quinto y séptimo) y 16 del Decreto 650 de 1996, por el que se reglamentó parcialmente la Ley 223 de 1995 en lo relacionado con el impuesto de registro.

2- El demandante señaló que el artículo 794 del Código Civil define la restitución como la traslación de la propiedad a la persona en favor de quien se constituyó el fideicomiso, que puede ser el fideicomitente o un tercero beneficiario, y que estará sujeto a registro si la ley



lo ordena, como ocurre con la tradición de bienes inmuebles. Con base en lo anterior, el demandante concluyó que el literal h) del artículo 6 del Decreto 650 de 1996 desconoce la definición legal al disponer que la restitución de bienes al fideicomitente es un acto sin cuantía.

Sin embargo, la norma acusada contiene un supuesto de hecho diferente al artículo 794 del Código Civil porque se refiere únicamente a la restitución al fideicomitente, no a un tercero beneficiario, por lo que la expresión “*restitución*” debe entenderse en su sentido natural como “*acción o efecto de restituir, de volver la cosa a quien la tenía antes*” (Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Manuel Ossorio, Ed. Heliasta, Buenos Aires. 1981) o “*volver algo a quien lo tenía antes*” (Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Edición del Tricentenario).

De otro lado, el demandante señaló que la disposición acusada también desconoció que el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, modificado por la Ley 1607 de 2012, según el cual la base gravable del impuesto de registro cuando el acto, contrato o negocio jurídico se refiera a bienes inmuebles no puede ser inferior al avalúo catastral, al autoavalúo, al valor del remate o al valor de adjudicación.

El literal h) del artículo 6 del Decreto 650 de 1996 se refiere a la restitución de “*bienes*” al fideicomitente, por lo que no distingue bienes muebles e inmuebles. Pero una interpretación sistemática del decreto permite concluir que la disposición acusada sólo se refiere a bienes muebles sujetos a registro, pues el artículo 4 si realiza la distinción para determinar la base gravable según se traten de bienes muebles o inmuebles, aplicando a estos últimos la misma base del artículo 229 de la Ley 223 de 1995.

En consecuencia, el cargo no prospera.

3- En cuanto al literal l) del artículo 6 del Decreto 650 de 1996, que considera a la inscripción de la prenda abierta sin tenencia y de la hipoteca abierta como actos sin cuantía, el actor señaló que desconoce el artículo 230 de la Ley 223 de 1995 y el artículo 58 de la Ley 788 de 2002 porque en ellas se parte de que son actos con cuantía al determinar que la base gravable por la inscripción de estos actos será el valor del desembolso efectivo del crédito por parte del acreedor.

En sentencia del 14 de agosto de 1998 (exp. 8257, CP. Julio Enrique Correa Restrepo), esta Sección tuvo la oportunidad de analizar el contenido del artículo 230 de la Ley 223 de 1995, cuyo contenido no fue modificado materialmente por el artículo 188 de la Ley 1607 de 2012, y concluyó que la prenda abierta sin tenencia y la hipoteca abierta tienen la finalidad de garantizar el pago de obligaciones indeterminadas y futuras. Debido a lo anterior, por regla general, en los documentos de constitución de la garantía real no se hace



constar un valor determinado, por lo que para efectos del impuesto de registro se puede considerar un documento sin cuantía. Además, respecto de la referencia a los actos sin cuantía del artículo 230 de la Ley 223 de 1995, esa misma providencia señaló que la aplicación de la tarifa es enunciativa, no taxativa, de tal modo que el legislador dio flexibilidad sobre la materia.

Luego de la sentencia analizada fue proferido el artículo 58 de la Ley 788 de 2002, que dispuso que la base gravable del impuesto de registro en las prendas e hipotecas abiertas que no consten conjuntamente con el contrato principal o que este no esté sujeto a registro será constituida por el desembolso efectivo del crédito. No obstante, como se expuso en el auto que resolvió la medida cautelar, la nueva ley no modificó el contenido del artículo 230 de la Ley 223 de 1995 porque únicamente se refiere a *«las hipotecas y prendas abiertas sujetas a registro, que no consten conjuntamente con el contrato principal o este no esté sujeto a registro»*, por lo que en otros eventos aún pueden existir prendas e hipotecas abiertas sin cuantía.

En todo caso, si hubiera sido modificado el contenido de la Ley 223 de 1995, esto no afecta la validez del Decreto 650 de 1996 porque, como se indicó en sentencia del 25 de julio de 2013 (exp. 19547, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia), la legalidad de los actos administrativos se analiza con base en las normas superiores vigentes al momento de su expedición, de tal manera que eventualmente podría configurarse un supuesto de pérdida de fuerza ejecutoria por desaparición de los fundamentos de derecho, que sólo afecta su eficacia, no su validez.

Por lo expuesto, este cargo no prospera.

4- En cuanto al artículo 7 del Decreto 650 de 1996, el demandante puso de presente que en el contrato de fiducia mercantil se transfieren los bienes, por lo que se materializa la tradición del derecho real de dominio y, a su vez, hace aplicable la base gravable mínima del artículo 229 de la Ley 223 de 1995.

El inciso primero de dicha norma establece que para la inscripción de *«contratos de fiducia mercantil y encargo fiduciario sobre muebles o inmuebles»*, la base gravable del impuesto de registro será el valor total de la remuneración o comisión pactada. En decir que, de acuerdo con el aparte transcrito, la hipótesis regulada en la disposición acusada es la inscripción del contrato de fiducia, independientemente de si opera sobre bienes muebles o inmuebles.

Esto tiene explicación en que el artículo 146 del Decreto 663 de 1993 (Estatuto Orgánico del Sistema Financiero), reiterado por el artículo 123 de la Ley 1116 de 2006 y el artículo 41 de la Ley 1429 de 2010, ordena la inscripción ante las cámaras de comercio de los



negocios fiduciarios «sin perjuicio de la inscripción o registro que, de acuerdo con la clase de acto o con la naturaleza de los bienes, deba hacerse conforme a la ley». Y es por esto que el inciso final del artículo 7 del Decreto 650 de 1996 señala que cuando deba transferirse la propiedad de un bien inmueble debe respetarse la base gravable mínima del artículo 229 de la Ley 223 de 1995. Es decir 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.

En los alegatos de conclusión, el demandante puso de presente que la Superintendencia de Notariado y Registro y la Dian consideraron que el negocio fiduciario supone la transferencia definitiva del derecho real de dominio sobre bienes inmuebles por parte del fideicomitente al fiduciario en los conceptos 3164 de 2012 y 1456 de 2019, respectivamente.

Sin embargo, la interpretación expuesta no desconoce que el contrato de fiducia mercantil supone la transferencia de dominio. En realidad, se resalta que se debe distinguir la base gravable aplicable a la inscripción mercantil de los contratos de fiducia y de encargo fiduciario, regulado por el inciso primero del artículo 7 del Decreto 650 de 1996, de la inscripción ante la oficina de registro de instrumentos públicos de la transferencia del derecho de dominio sobre bienes inmuebles en ejecución de los contratos de fiducia o de encargo fiduciario, regulado por el inciso final del artículo 7 del decreto y el artículo 229 de la Ley 223 de 1995.

La demanda también sostuvo que la disposición acusada afecta negativamente las finanzas de las entidades territoriales porque impone una base gravable menor a la determinada por la ley. Empero, como se expuso, esto no es cierto porque la base gravable prevista en el artículo 7 del Decreto 650 de 1996 no infringe las normas superiores.

En consecuencia, este cargo tampoco prospera.

5- El actor señaló que la expresión «solicitud de» del inciso tercero del artículo 14 del Decreto 650 de 1996 desconoce el artículo 231 de la Ley 223 de 1995 porque modifica la causación de intereses moratorios, permitiendo que no se ocasionen cuando la oficina de registro de instrumentos públicos niega la inscripción.

Al respecto, los artículos 226 y 228 de la Ley 233 de 1995 establecen que el hecho generador del impuesto de registro es la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales que daban registrarse en las cámaras de comercio o en las oficinas de registro de instrumentos públicos. No obstante, el impuesto se causa por la presentación de la solicitud de inscripción, por lo que en ese momento debe hacerse el pago.



El inciso tercero del artículo 14 del Decreto 650 de 1996 dispone que *«La extemporaneidad en la solicitud de inscripción en el registro causará intereses moratorios por mes o fracción de mes de retardo (...)»*.

Ahora, teniendo en cuenta que la ley distingue el momento en que se configura el hecho gravable de la causación del impuesto, no tiene sentido interpretar que la disposición reglamentaria ordena que se causen los intereses de mora luego de realizado el pago con la presentación de la solicitud de inscripción.

También carece de sentido la interpretación propuesta por el demandante, según la cual, los intereses de mora deben causarse hasta que la oficina de registro de instrumentos públicos o la cámara de comercio realicen efectivamente la inscripción, pues ello supondría un desconocimiento del principio de equidad tributaria porque, se reitera, se causarían intereses luego de realizado el pago del tributo.

El artículo 231 de la Ley 233 de 1995 establece los términos para realizar la inscripción, contados a partir de la expedición del documento objeto de registro en los casos en que no exista una norma especial, y luego señala que *«La extemporaneidad en el registro causará intereses moratorios, por mes o fracción de mes de retardo»*.

De esta forma, la norma legal lo que ordena es que si el interesado en la inscripción presenta la solicitud luego de vencidos los términos legales para hacerlo incurre en extemporaneidad, no por el retardo en la inscripción, sino por el retardo en la presentación de la solicitud de registro y, en consecuencia, debe pagar los intereses moratorios.

En este mismo sentido debe ser interpretada la expresión acusada contenida en el inciso tercero del artículo 14 del Decreto 650 de 1996, pues con ella se precisa que es el retardo en la presentación de la solicitud de inscripción, en cuanto momento de causación del impuesto, la que ocasiona los intereses moratorios, y no el retardo en la inscripción, aunque este sea el hecho generador.

Así las cosas, tampoco prospera este cargo.

6- El inciso tercero del artículo 15 del Decreto 650 de 1996, en el aparte acusado, ordena que la solicitud de devolución ante la entidad recaudadora (cámara de comercio u oficina de registro de instrumentos públicos) debe estar acompañada de la prueba del pago dentro del término que establecen los incisos siguientes.

En concordancia con lo anterior, los incisos cuarto y quinto de la disposición acusada establecen que el interesado debe presentar la solicitud de devolución dentro de los 5 días hábiles siguientes a la ejecutoria del acto que niega el registro o a la fecha del desistimiento.



Y el inciso séptimo dispone que la entidad recaudadora tendrá un término de 5 días para realizar las verificaciones procedentes y hacer efectiva la devolución. Pero este término será ampliado a 15 días cuando la devolución deba hacerla directamente el departamento.

Debe tenerse en cuenta que las hipótesis de los incisos cuarto y quinto corresponden al pago de lo no debido porque en ambos casos no se configura el hecho generador, pues no se hizo efectivo el registro.

El párrafo del artículo 233 de la Ley 223 de 1995 establece que cuando no se realice la inscripción porque el acto, contrato o negocio jurídico no es registrable, el interesado tiene derecho a la devolución por parte de la entidad recaudadora, pero no dispone de un término especial para realizar la devolución. De otro lado, la ley bajo análisis no dispone nada en cuanto a la devolución del tributo cuando no se realice la inscripción por desistimiento del interesado.

Ahora bien, el artículo 235 de la Ley 223 de 1995 dispone que los departamentos deben aplicar las normas del Estatuto Tributario relacionadas con el procedimiento tributario y las sanciones, por lo que son aplicables las normas del orden nacional en cuanto al pago de lo no debido. Así lo indicó esta Sección en sentencia del 19 de marzo de 1999 (exp. 9203, CP. Daniel Manrique Guzmán).

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público afirmó que estas normas no son aplicables porque en el impuesto de registro no se presenta una declaración, por lo que es necesario regular un trámite especial para la devolución. Sin embargo, esto ya fue objeto de análisis por esta Sala en la sentencia del 31 de julio de 2009 (exp. 16577, CP. Héctor Romero Díaz). En ella se analizó la devolución del pago de lo no debido en el impuesto de registro y se concluyó que deben aplicarse los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997, reglamentario de las devoluciones previstas en el Estatuto Tributario, según los cuales el término para solicitar la devolución es el mismo término de prescripción de la acción ejecutiva del artículo 2536 del Código Civil, es decir de 5 años.

La Sala precisa que la sentencia del 31 de julio de 2009 fue proferida en un proceso de nulidad y restablecimiento del derecho en que se controvirtieron hechos ocurridos con posterioridad a la expedición del Decreto 1000 de 1997. Sin embargo, el decreto que reglamentaba las devoluciones previstas en el Estatuto Tributario al momento de la expedición del acto acusado era el 2314 de 1989, que tampoco dispuso que la petición de devolución del pago de lo no debido se presente dentro de los 5 días.

Así las cosas, atendiendo los criterios jurisprudenciales citados, los términos de 5 días para solicitar la devolución del pago de lo no debido del artículo 15 del Decreto 650 de 1996, sea



porque fue negado el registro o porque fue desistido, infringen las normas superiores por no estar previstos en el Decreto 2314 de 1989.

De forma idéntica ocurre respecto del término para hacer efectiva la devolución de 5 o de 15 días, pues la Ley 223 de 1995 no establece ningún término especial, por lo que es aplicable el artículo 855 del Estatuto Tributario, que para el momento de la expedición del acto acusado establecía un término de 30 días (actualmente de 50 días). Así las cosas, el inciso séptimo de la disposición acusada también desconoce las normas superiores.

En cuanto al inciso tercero, según el cual la solicitud de devolución debe ser *«acompañada de la prueba del pago»*, no se infringieron las normas en que debía fundarse ni se desviaron las atribuciones propias de quien la profirió porque el artículo 14 del Decreto 2314 de 1989 impone la obligación de anexar a la petición los documentos que acrediten el pago en exceso y de lo no debido.

En conclusión, este cargo prospera parcialmente en los términos expuestos.

7- El artículo 16 del Decreto 650 de 1996 dispone que los valores resultantes de la liquidación del impuesto de registro y de la sanción por extemporaneidad se aproximarán al múltiplo de 100 más cercano. Empero, teniendo en cuenta que esta se trata de una obligación formal al indicar el método de liquidación del tributo, deben aplicarse las normas procedimentales y sancionatorias del Estatuto Tributario por mandato del artículo 235 de la Ley 223 de 1995.

Así las cosas, la aproximación debe hacerse al múltiplo de 1000 más cercano, según lo disponen los artículos 577 y 802 del Estatuto Tributario, por lo que este cargo debe prosperar.

8- El demandante señaló en los alegatos que el acto acusado fue derogado y replicado materialmente en su contenido por el Decreto 1625 de 2016, por lo que solicitó que se declaren nulos los apartes de la nueva reglamentación que son contrarias a las normas superiores.

Como fue expuesto anteriormente, la validez de los actos administrativos se verifica conforme con las normas vigentes al momento de su expedición, por lo que el simple hecho que el Decreto 1625 de 2016 replique el contenido de una norma no permite extender los efectos de esta sentencia, sino que deben examinarse las normas vigentes para el momento de su expedición, que fue 20 años después del Decreto 650 de 1996. En especial porque, como lo indicó el mismo demandante, las disposiciones que fueron suspendidas no se replicaron en el Decreto 1625 de 2016.



9- No habrá condena en costas porque, al ser un proceso de simple nulidad, se está ventilando un interés público, según lo dispone el artículo 188 del CPACA.

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

FALLA

1- Declarar la nulidad de los incisos cuarto, quinto y séptimo del artículo 15, y la totalidad del artículo 16 del Decreto 650 de 1996.

2- Negar las demás pretensiones de la demanda.

3-Sin condena en costas.

4- Reconocer a María Consuelo de Arcos León como apoderada de la DIAN en los términos y para los fines previstos en el poder, que obra a folio 321 del expediente.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Cúmplase.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ