

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



CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D.C., noviembre veintiséis (26) de dos mil quince (2015)

ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	CONSTRUCTORA CONCONCRETO S.A.
DEMANDADO:	DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA
RADICADO:	050012331000-2001-04303-01 (20122)
DECISIÓN:	REVOCA LA SENTENCIA APELADA
ASUNTO:	DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO DE REGISTRO. AUMENTO DE CAPITAL. AÑOS 1996 Y 1997

Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia proferida el 19 de julio de 2012 por el Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, mediante la cual se negaron las pretensiones de la demanda.

1. ANTECEDENTES

1.1 Hechos



El 26 de diciembre de 1961, mediante la Escritura Pública No. 8.597 otorgada en la Notaría Cuarta de Medellín, se constituyó la sociedad denominada Conconcreto Ltda., inscrita en la Cámara de Comercio de esa misma ciudad, el 13 de enero de 1962.

Por la Escritura Pública No. 657 del 17 de marzo de 1982, otorgada en la Notaría Once del Círculo de Medellín, inscrita en la Cámara de Comercio el 21 de agosto de 1992, la sociedad se transformó en anónima con la denominación de Conconcreto Ingenieros Civiles S.A.

Con posterioridad, la sociedad realizó los siguientes aumentos de capital: (i) en los meses de junio y diciembre de 1996 por las sumas de \$1.515.714.280 y \$400.000.000, respectivamente y (ii) en los meses de junio y diciembre de 1997 por las sumas de \$8.578.699.900 y \$6.999.996.010, respectivamente.

La sociedad pagó a favor de la Secretaría de Hacienda Departamental de Antioquia las sumas de dinero que se relacionan a continuación, por concepto del impuesto de registro liquidado sobre los citados aumentos de capital.

Recibo de pago No.	Fecha del pago	Suma pagada
0402804	19 de junio de 1996	\$10.628.950
0106671	11 de diciembre de 1996	\$3.000.000
0301111	8 de septiembre de 1997	\$66.255.300
0378666	18 de diciembre de 1997	\$52.523.000



Total pagado	\$132.407.250
--------------	---------------

El 4 de septiembre de 1998, el Consejo de Estado declaró la nulidad del aparte del literal b) del artículo 8 del Decreto Reglamentario 650 de 1996 que establecía la base gravable del impuesto de registro por la inscripción del documento sobre el aumento del capital suscrito.

El 23 de junio de 2000, el representante legal de la sociedad le solicitó a la Secretaría de Hacienda Departamental de Antioquia la devolución de la suma de \$132.407.250, pagada por concepto del impuesto de registro por los aumentos de capital suscrito realizados en los años 1996 y 1997.

El 1º de noviembre de 2000, la Secretaría de Hacienda del Departamento de Antioquia expidió la Resolución No. 02442, mediante la cual negó la solicitud de devolución, acto administrativo que se notificó en forma personal el 3 de noviembre de 2000.

En contra de esta decisión, el 14 de noviembre de 2000, el representante legal de la sociedad interpuso recurso de reposición y en subsidio de apelación.

Mediante la Resolución No. 034 del 12 de enero de 2001, la Dirección de Rentas de la Secretaría de Hacienda Departamento de Antioquia decidió el recurso de reposición, confirmando la decisión recurrida.

Por la Resolución No. 5770 del 30 de julio de 2001, el Gobernador del Departamento de Antioquia resolvió el recurso de apelación y confirmó la



decisión del 1º de noviembre de 2000.

1.2 Pretensiones

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad demandante solicita que se hagan las siguientes declaraciones:

A. *Que se declare la nulidad de la actuación administrativa integrada por los siguientes actos:*

1. *La Resolución No. 02442 del 1 de Noviembre de 2000;*
2. *La Resolución No. 034 del 12 de enero de 2001, y*
3. *La Resolución No. 5770 del 30 de julio de 2001.*

Los dos primeros actos administrativos demandados, fueron expedidos por la Secretaría de Hacienda Departamental de Antioquia (Dirección de Rentas Departamentales de Antioquia) y el tercero por la Gobernación del Departamento de Antioquia.

B. *Que en consecuencia, se restablezca el derecho de la sociedad CONCONCRETO S.A. en los siguientes términos:*

1. *Que se declare que los certificados del Revisor Fiscal y las escrituras públicas que la sociedad CONCONCRETO S.A. presentó ante la Cámara de Comercio de Medellín, para informar a esa entidad de los aumentos del capital suscrito efectuados por mí representada en los años 1996 y 1997, no constituyen documentos que de acuerdo con la Ley deban registrarse y, por lo mismo, no se presentó el hecho generador del impuesto de registro en los términos del Artículo 226 de la Ley 223 de 1995.*
2. *Que en consecuencia, se ordene a la parte demandada, en*



su calidad de entidad recaudadora, por intermedio de la Secretaría de Hacienda Departamental de Antioquia, o a la entidad del departamento que se considere competente para ello, a devolver en favor de mí representada el impuesto de registro liquidado y pagado ante esa entidad por un valor total de \$132.407.250, sobre los aumentos de capital suscrito efectuados por la sociedad CONCRETO S.A.

3. *Que se ordene a la parte demandada o entidad que se considere competente, devolver las sumas pagadas por concepto de Impuesto de Registro pagado por mí representada y que ascienden a un total de \$132.407.250, indexadas y con los correspondientes intereses de mora, causados desde la fecha en la cual se presentó la solicitud de devolución a la Secretaría de Hacienda Departamental de Antioquia, a la tasa de interés vigente a la fecha efectiva de la devolución.*

1.3 Normas violadas y concepto de la violación

La parte demandante considera que con la actuación del Departamento de Antioquia se transgredieron las siguientes normas: artículos 13, 95-9, 209, 338 y 363 de la Constitución Política; 226, 229, 230, 233 parágrafo 1º y 235 de la Ley 223 de 1995; 683 y 850 del Estatuto Tributario; inciso séptimo del artículo 15 del Decreto Reglamentario 650 de 1996; el Decreto 1116 de 1997, expedido por el Gobernador de Antioquia y las demás normas aplicables al caso.

El concepto de la violación lo desarrolló de la siguiente manera:



1.3.1 Ausencia del hecho generador del impuesto de registro en los aumentos de capital suscrito, realizados entre marzo de 1996 y diciembre de 1997

La Ley 223 de 1995 consagró como hecho generador del impuesto de registro la inscripción de actos, documentos y negocios sujetos a registro, de acuerdo con las disposiciones legales.

Pero, el Decreto Reglamentario 650 de 1996, expedido por el Gobierno Nacional, concretamente, en el literal b) del artículo 8, señaló que los documentos sobre aumentos de capital suscrito están gravados con el impuesto de registro, disposición que fue declarada nula por el Consejo de Estado mediante la sentencia del 4 de septiembre de 1998.

Como los efectos de la sentencia de simple nulidad son *ex tunc*, es evidente que los valores recaudados con fundamento en dicha norma carecen de fuente legal, lo que vulnera el principio de equidad y genera un enriquecimiento injusto por parte del departamento demandado.

Por lo anterior, se debe ordenar la devolución de la suma en discusión.

1.3.2 Los pagos del impuesto de registro con ocasión de la inscripción de los incrementos de capital suscrito, efectuados durante los años 1996 y 1997, son pagos de lo no debido y la negativa a su devolución configura un enriquecimiento sin causa a favor del Departamento de Antioquia



Como consecuencia de los efectos *ex tunc* de la sentencia que decretó la nulidad parcial del literal b) del artículo 8 del Decreto Reglamentario 650 de 1996, en este caso no se configuró el hecho generador del impuesto de registro; por lo tanto, el pago realizado por la sociedad debe ser devuelto, por constituir pago de lo no debido.

En lo que tiene que ver con el procedimiento de devolución del tributo, se debe tener en cuenta que el inciso sexto del artículo 15 del Decreto Reglamentario 650 de 1996, que establecía el plazo de 15 días hábiles contados a partir de la solicitud de registro para pedir la devolución del pago de lo no debido, fue declarado nulo por el Consejo de Estado mediante la sentencia del 19 de marzo de 1999; por lo tanto, es claro que la norma que regula dicho trámite es el artículo 850 del Estatuto Tributario, disposición que fue desarrollada por el artículo 21 del Decreto Reglamentario 1000 de 1997, que en concordancia con el artículo 2536 del Código Civil, señala que el plazo para solicitar la devolución es de diez (10) años.

Por lo anterior, en este caso no existe una situación jurídica consolidada, procediendo la devolución solicitada; de lo contrario, se configuraría un enriquecimiento sin causa jurídica o legal que lo justifique.

1.3.3 Violaciones de carácter formal en la expedición de la Resolución No. 02442 del 1º de noviembre de 2000 – indebida o falta de motivación

La resolución demandada desconoce lo previsto en el artículo 235 de la Ley 223 de 1996, que en materia del impuesto de registro le impone a los



departamentos la obligación de aplicar las normas de procedimiento previstas en el Estatuto Tributario.

De esta manera y conforme con el artículo 720 del Estatuto Tributario, el recurso que procede en esta clase de trámites es el de reconsideración, y no los de reposición y apelación, concedidos por la Dirección de Rentas de la Secretaría de Hacienda de la Gobernación de Antioquia.

Este proceder, desconoce lo previsto en el artículo 235 de la Ley 223 de 1995 y vulnera los derechos al debido proceso y a la defensa, porque reduce de dos (2) meses a cinco (5) días, el término con el que cuenta el contribuyente para interponer el recurso procedente.

Además, según lo previsto en el inciso segundo del numeral primero de los considerandos de la Resolución No. 02442 del 1º de noviembre de 2000, el acto administrativo que autorice la devolución será suscrito por el Director de Rentas y debe, además, tener el “*visto bueno*” del Secretario de Hacienda del Departamento, requisito que no se cumplió en este caso, viciando de nulidad el acto administrativo por incumplimiento de los procedimientos y requisitos legales previos para su expedición, y por violación de las normas superiores en las que ha debido fundarse.

Estos argumentos no fueron analizados en las resoluciones mediante las cuales se decidieron los recursos interpuestos, circunstancia que estructura la causal de nulidad por indebida o falta de motivación.



1.3.4 Violación de los principios de igualdad y equidad en materia tributaria, y del espíritu de justicia

Solo a partir de la Ley 488 de 1998, vigente a partir del 29 de diciembre de 1998, se causa el impuesto de registro sobre los aumentos de capital suscrito, de manera que el deber de coadyuvar con las cargas de la Nación, dentro de un marco de justicia, es exigible a partir de ese momento.

1.3.5 Ocurrencia del silencio administrativo positivo

Derivado de la falta de respuesta a la solicitud de devolución del impuesto de registro pagado, de manera indebida, sobre los aumentos de capital suscrito, efectuados en los años 1996 y 1997.

Lo anterior, si se tiene en cuenta que al decretarse la nulidad de los actos administrativos demandados en este proceso, los efectos de la sentencia serán *ex tunc*, lo que trae consigo la falta de decisión respecto de la solicitud de devolución del impuesto de registro pagado de manera indebida, y el incumplimiento de los términos previstos en el artículo 855 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 857-1 *ibídem*, normas aplicables por expresa remisión de la Ley 223 de 1995.

1.4 Contestación de la demanda

El Departamento de Antioquia solicitó que se desestimen las pretensiones de la demanda, por las razones que se exponen a continuación:



1.4.1 Es cierto que el Consejo de Estado, mediante la sentencia del 4 de septiembre de 1998, declaró la nulidad del literal b) del artículo 8 del Decreto Reglamentario 650 de 1996, pero no se puede desconocer que para el momento en que se realizó el pago del impuesto de registro en discusión, que fue anterior a la decisión judicial, ya se habían configurado los elementos esenciales que dieron lugar a la obligación tributaria a cargo de la sociedad demandante.

De manera que, contrario a lo sostenido por la parte actora, los pagos realizados por concepto del impuesto de registro sí tenían una fuente legal, como lo era el literal b) del artículo 8 del Decreto Reglamentario 650 de 1996, por encontrarse vigente en la época de los hechos. Este fundamento jurídico descarta la procedencia del alegado pago de lo no debido y del enriquecimiento sin causa.

1.4.2 Aunque las sentencias de nulidad tiene efectos *ex tunc*, esta circunstancia no conduce a que se puedan aplicar a casos ya decididos y a situaciones consolidadas; pensar lo contrario implica revivir actuaciones que ya fueron definidas, conforme con la presunción de legalidad de los actos administrativos, desconociendo el principio de la cosa juzgada.

1.4.3 No es cierto que la Secretaría de Hacienda del Departamento de Antioquia haya violado los principios de igualdad y equidad tributaria, como tampoco los de la función pública y el espíritu de justicia en esta materia. La actuación de la Administración respetó lo previsto en el literal b) del artículo 8



del Decreto Reglamentario 650 de 1996 y, a la fecha, no existe un pronunciamiento por parte de la sociedad demandante en el que se debata que el impuesto de registro se liquidó con una tarifa diferente a la legalmente establecida.

1.4.4 Conforme con el artículo 175 del Código Contencioso Administrativo, afirmó la parte demandada que *“la norma que establece los efectos sobre las nulidades de actos administrativos, como en el presente caso un Decreto de la Presidencia de la República (Decreto 650 de 1996) cobija tan solo en forma beneficiosa a los interesados en el proceso”*, de manera que, como CONCRETETO no participó en dicho proceso y realizó el pago del tributo con anterioridad a la providencia, se trata de una situación consolidada, cuyo desconocimiento genera inseguridad jurídica¹.

1.4.5 Respecto del cargo relacionado con los recursos interpuestos contra la resolución que negó la solicitud de devolución, aclaró que la sociedad se abstuvo de interponer el recurso de reconsideración y optó por agotar la vía gubernativa con el ejercicio de los recursos de reposición y de apelación, es decir, prescindió de su derecho a interponer el recurso de reconsideración y prefirió acudir de manera directa a la vía judicial.

1.4.6 No es cierto que los actos demandados estén viciados de nulidad por indebida o falta de motivación, prueba de ello son los argumentos expuestos con anterioridad.

¹ En sustento de esta afirmación, la parte demandante transcribió apartes de las sentencias del Consejo de Estado, proferidas en los procesos con radicados Nos. 9689 y 7173.



1.4.7 Tampoco se desconocen los principios de igualdad, equidad y espíritu de justicia en materia tributaria, porque la actuación del departamento siempre consultó estos principios en sus actuaciones.

1.4.8 En este asunto no se configuró el silencio administrativo positivo, porque la Administración no omitió decidir los recursos interpuestos, por el contrario, fueron resueltos en debida forma y siempre consultaron las normas aplicables al caso concreto.

1.4.9 Propuso la excepción genérica, con fundamento en el artículo 306 del Código de Procedimiento Civil.

1.5 Sentencia apelada

El Tribunal negó las súplicas de la demanda.

1.5.1 Advirtió que mediante la sentencia del 4 de septiembre de 1998, radicado No. 8705, C.P. Daniel Manrique Guzmán, el Consejo de Estado declaró la nulidad del literal b) del artículo 8 del Decreto Reglamentario 650 de 1996.

1.5.2 Agregó que si el pago del impuesto de registro se realizó el 19 de junio y el 11 de diciembre de 1996, y el 8 de septiembre y el 18 de diciembre de 1997, la solicitud de devolución presentada el 23 de junio de 2000, resulta **extemporánea**, si se tiene en cuenta que se presentó por fuera del término



de los dos (2) años previstos en los artículos 850 y 854 del Estatuto Tributario, norma aplicable, porque el inciso sexto del artículo 15 del Decreto Reglamentario 650 de 1996 fue declarado nulo mediante la sentencia del 19 de marzo de 1999, radicado No. 9203, C.P. Daniel Manrique Guzmán.

1.5.3 Entonces, como el plazo para que el contribuyente solicitara la devolución por el pago de lo no debido, por concepto del impuesto de registro en discusión, había vencido, la situación ya se encontraba consolidada, razón por la cual, no hay lugar al reintegro de lo pagado por dicho tributo.

1.6 Recurso de apelación

La parte demandante interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia, con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación:

1.6.1 La providencia apelada desconoce los efectos de la sentencia del Consejo de Estado, proferida el 4 de septiembre de 1998, que declaró la nulidad del aparte del literal b) del artículo 8 del Decreto Reglamentario 650 de 1996.

1.6.2 En este caso, no se configuró una situación jurídica consolidada, en razón a que: (i) se encontraba en discusión la legalidad del impuesto de registro para los incrementos de capital, es decir, si en este caso se configuraba un pago de lo no debido y (ii) dentro de la oportunidad legal, la



sociedad solicitó la devolución del dinero pagado por concepto de dicho tributo.

1.6.3 También se desconoce que conforme con los artículos 11 y 21 del Decreto Reglamentario 1000 de 1997, norma de carácter especial, el término para solicitar la devolución del pago de lo no debido corresponde al de caducidad de la acción ejecutiva (art. 2536 C.C.) es decir, de diez (10) años, o de cinco (5) años, si se tiene en cuenta la modificación introducida por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002, término dentro del cual la sociedad presentó la solicitud de devolución del pago de lo no debido por concepto del impuesto de registro.

El Tribunal confundió el término para solicitar la devolución de saldos a favor, con el tiempo para requerir la devolución del pago de lo no debido, que es lo que se configuró en el caso concreto.

1.6.4 El *a quo* desconoció el precedente jurisprudencial que señala que el término para solicitar la devolución del pago de lo no debido es el previsto en el Decreto Reglamentario 1000 de 1997.

Los precedentes a los que se refiere son los siguientes: sentencias del Consejo de Estado del 28 de julio de 2011, radicado No. 17921, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, del 3 de marzo de 2011, radicado No. 17741, C.P. William Giraldo Giraldo y del 29 de abril de 2010, radicado No. 17051, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



1.6.5 Concluyó que los efectos de la providencia del Consejo de Estado del 4 de septiembre de 1998 son *ex tunc*, porque la situación jurídica aún no se encontraba consolidada, habida consideración de que la solicitud de devolución del pago de lo no debido se presentó dentro del término previsto en el Decreto Reglamentario 1000 de 1997.

1.7 Alegatos de conclusión

La parte demandante reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La parte demandada guardó silencio.

1.8 Concepto del Ministerio Público

El Procurador Delegado ante esta Corporación solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se anulen los actos administrativos demandados.

A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare que los certificados del revisor fiscal y las escrituras públicas que contienen el aumento de capital no son documentos sujetos al impuesto de registro, en consecuencia, se ordene la devolución de la suma de \$132.407.250 correspondiente al pago indebido del impuesto de registro, más los intereses moratorios a partir del vencimiento del término para devolver, en los términos del artículo 863 del Estatuto Tributario.



Manifestó que le asiste razón a la parte apelante, porque tanto la Administración como el Tribunal aplicaron el término previsto en los artículos 850 y 854 del Estatuto Tributario, en contravía de lo señalado en la sentencia del Consejo de Estado del 31 de julio de 2009, radicado No. 16577, que rectificó la posición plasmada en anteriores pronunciamientos, al resolver sobre una solicitud de devolución del impuesto de registro.

Concluyó (i) que el término que tenía la sociedad para presentar la solicitud de devolución del pago de lo no debido es de diez (10) años, si se tiene en cuenta que la solicitud de devolución se realizó antes de la modificación contenida en el artículo 8 de la Ley 791 de 2002, que redujo el término de prescripción de la acción ejecutiva a cinco (5) años y (ii) que la situación en el caso particular no se encontraba consolidada, porque la solicitud de devolución presentada el 23 de junio de 2000, se hizo dentro del término legal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Debe la Sala determinar si a la parte demandante le asiste el derecho a la devolución de lo pagado por concepto del impuesto de registro, con ocasión de la inscripción de los incrementos de capital suscrito, efectuados durante



los años 1996 y 1997.

1. El impuesto de registro. Inscripción del documento sobre aumento de capital suscrito

1.1 La Ley 223 de 1995 creó el impuesto de registro, y en su artículo 226 dispuso como **hecho generador** del mismo 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.

En esta norma, adicionalmente, se dispuso que no generan el impuesto aquellos actos o providencias que no incorporan un derecho apreciable pecuniariamente en favor de una o varias personas, cuando por mandato legal deban ser remitidos para su registro por el funcionario competente.

1.2 El Gobierno Nacional expidió el Decreto Reglamentario 650 de 1996, por el cual determinó que el impuesto de registro se liquidará en la “*inscripción del documento sobre aumento de capital suscrito o de aumento de capital social*”, sobre el valor del respectivo aumento de capital (literal b) del artículo 8) (Se subraya).

El aparte subrayado fue anulado por el Consejo de Estado mediante la



sentencia del **4 de septiembre de 1998**², porque en desconocimiento de los artículos 338 de la Constitución Política y 226 de la Ley 223 de 1995, el Gobierno Nacional creó un nuevo hecho generador del tributo.

Se aclara que **solo a partir de la vigencia del artículo 153 de la Ley 488 de 1998**³, la inscripción del aumento del capital suscrito de las sociedades, genera el impuesto de registro; por lo tanto, el pago de este tributo, realizado con anterioridad a la entrada en vigor de la citada disposición, constituye un pago de lo no debido por violación del artículo 226 de la Ley 223 de 1995.

1.3 En reiterada jurisprudencia se ha fijado la posición, según la cual, las sentencias de nulidad de los actos de carácter general tienen **efecto inmediato sobre las situaciones jurídicas no consolidadas**, es decir, sobre aquellas que se debatían ante las autoridades administrativas o ante esta jurisdicción; por lo tanto, las “*afecta*”, de manera inmediata⁴.

1.4 Conforme con las pruebas aportadas al expediente, para cuando la parte demandante pagó el impuesto de registro con ocasión de los aumentos de capital suscrito en los años 1996 y 1997 (19 de junio y 11 de diciembre de 1996 y 8 de septiembre y 18 de diciembre de 1997), el literal b) del artículo 8

² Radicado No. 8705, C.P. Daniel Manrique Guzmán.

³ Disposición que fue derogada por el artículo 198 de la Ley 1607 de 2012.

⁴ Cfr. las sentencias del 26 de febrero de 2014, radicado No. 2008-00472-01 (19593); del 20 de marzo de 2014, radicado No. 2007-00105-01 (19870), del 27 de marzo de 2014, radicado No. 2008-00532-01 (19557); y del 31 de julio de 2014, radicado No. 2005-00380-02 (18695), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, entre otras.



del Decreto Reglamentario 650 de 1996 estaba vigente en virtud de la presunción de legalidad, motivo por el cual, la obligación tributaria, para esa fecha, existía.

Sin embargo, dados los efectos inmediatos de la sentencia del 4 de septiembre de 1998, que declaró la nulidad del literal b) del artículo 8 del Decreto Reglamentario 650 de 1996, en el aparte que determinó como hecho generador del impuesto de registro el aumento de capital suscrito, lo procedente en este caso es dejar de aplicar la norma declarada nula, dado que, en este caso la situación no se encontraba consolidada.

De esta manera, el pago realizado por la parte demandante, por dicho concepto, constituye un pago de lo no debido, esto es, sin fundamento legal para hacer exigible su cumplimiento⁵, por lo que la sociedad tiene el derecho a solicitar su devolución.

2. Devolución por pago de lo no debido

2.1 Tratándose de devoluciones, en criterio de la Sala, las situaciones jurídicas no se consolidan mientras el término para solicitar la devolución no esté vencido⁶, aspecto que se debe dilucidar en el caso *sub exámine*.

⁵ Artículo 21 del Decreto Reglamentario 1000 de 1997.

⁶ Consejo de Estado, sentencia del 5 de marzo de 2003, radicado No. 12248, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, reiterada en la sentencia del 2 de agosto de 2012, radicado No. 17979, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 12 de diciembre de 2014, radicado No. 20000, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Particularmente, en materia del impuesto de registro, en la sentencia del 31 de julio de 2009, radicado No. 16577, C.P. Héctor J. Romero Díaz, la Sala se refirió sobre este particular.



2.2 El parágrafo primero del artículo 233 de la Ley 223 de 1995 señala que *“[c]uando el acto, contrato o negocio jurídico no se registre en razón a que no es objeto de registro de conformidad con las disposiciones legales, procederá la devolución del valor pagado. Dicha devolución será realizada por la entidad recaudadora y podrá descontarse de la declaración de los responsables con cargos a los recaudos posteriores hasta el cubrimiento total de su monto”*.

2.3 Esta norma fue reglamentada por el Decreto Reglamentario 650 de 1996, que dispuso:

“ARTICULO 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.



En los pagos en exceso y pago de lo no debido, dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la solicitud del registro.

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 devolver se ampliará quince (15) días calendarios, cuando la devolución deba hacerla directamente el Departamento.

Tanto en el caso en que la liquidación y el recaudo del impuesto hayan sido efectuados por el Departamento como en el caso en que hayan sido efectuados por las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o por las Cámaras de Comercio, si al momento de la solicitud de devolución, la liquidación y recaudo han sido asumidos por el Departamento, la solicitud de devolución se elevará ante éste” (Se subraya).

2.4 El aparte subrayado fue declarado nulo por el Consejo de Estado mediante la sentencia del 19 de marzo de 1999⁷, que produce efectos *erga omnes* y tiene efectos inmediatos frente a situaciones jurídicas no consolidadas.

2.5 En esa oportunidad, la Sala razonó que el plazo de los quince (15) días señalados en el aparte acusado para la devolución del pago en exceso o de no lo debido por concepto del impuesto de registro “*no es un término específicamente señalado por el parágrafo 1o. del artículo 233 de la Ley 223 de 1995, norma supuestamente reglamentada ni en otra parte de la misma, luego es un hecho que la norma reglamentaria añadió una disposición nueva a la reglamentada, modificándola para adicionarla*”.

⁷ Radicado No. 9203, C.P. Daniel Manrique Guzmán.



Adicionalmente, aclaró que la nulidad decretada no conducía a que la devolución por pagos en exceso y pago de lo no debido del impuesto de registro quedaría sin plazo o se le aplicaría lo previsto en normas generales como la de los artículos 2535 y 2536 del Código Civil.

Por consiguiente, concluyó que *“en cualquier circunstancia en que se tenga por realizado el supuesto del pago en exceso o del pago de lo no debido del impuesto de registro, **debe entenderse que el plazo para la devolución de dicho pago se rige por las disposiciones de los artículos 850 y sgts. del Estatuto Tributario nacional, mientras no se establezca otra norma que disponga válidamente lo contrario**”* (Negrilla de la Sala).

2.6 Conforme con el criterio fijado por la Sala en la **sentencia del 19 de marzo de 1999**, en principio, el plazo que tendría la parte demandante para pedir la devolución del pago de lo no debido por el impuesto de registro es el señalado en el artículo 854 del Estatuto Tributario⁸, es decir, de dos (2) años, contados a partir de la declaración del tributo, término que fue tenido en cuenta por el Tribunal en la sentencia apelada.

2.7 Sin embargo, en la sentencia del **31 de julio de 2009**, al estudiar un caso relacionado con el impuesto de registro, la Sala **rectificó su posición** y precisó *“que al igual que en los demás tributos en los que deban aplicarse las*

⁸ Término para solicitar la devolución de saldos a favor: *“[l]a solicitud de devolución de impuestos deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar”*.

normas del Estatuto Tributario sobre devoluciones y compensaciones, el término para pedir la devolución de los pagos en exceso o de lo no debido por concepto del impuesto de registro, es el fijado en los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997, reglamentario del trámite de devoluciones y compensaciones del Estatuto Tributario, esto es, el de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil⁹.

Adicionalmente, concluyó que “mientras el término de prescripción de la acción ejecutiva del artículo 2356 del Código Civil no esté vencido, y, por lo mismo, el contribuyente del impuesto de registro se encuentre en tiempo para pedir la devolución de lo pagado en exceso o indebidamente por concepto de dicho tributo, la situación jurídica del mismo no se encuentra consolidada, puesto que es susceptible de ser discutida ante la Administración. Por lo tanto, procede la solicitud de devolución”¹⁰.

2.8 En el caso *sub examine*, se advierte (i) que el término de prescripción de la acción ejecutiva que se encontraba vigente para la fecha en la que la sociedad presentó la solicitud de devolución (23 de junio de 2000) era de **diez años**¹¹ y (ii) que fue voluntad del prescribiente¹² acogerse a dicho

⁹ Radicado No. 16577, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

¹⁰ *Ib.*

¹¹ El término de prescripción de la acción de ejecutiva se redujo a cinco (5) años, en virtud del artículo 8 de la Ley 791 de 2002.

¹² Conforme con el artículo 41 de la Ley 153 de 1887, “*La prescripción iniciada bajo el imperio de una ley, y que no se hubiere completado aún al tiempo de promulgarse otra que la modifique, podrá ser regida por la primera ó la segunda, a voluntad del prescribiente; pero eligiéndose la última, la prescripción no empezará a contarse sino desde la fecha en que la ley nueva hubiere empezado a regir.*” (Aparte subrayado declarado EXEQUIBLE, por los cargos analizados, por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-398-06 de 24 de mayo de 2006, Magistrado Ponente Dr. Alfredo Beltrán Sierra).



término¹³ y no al de los cinco (5) años señalado en el artículo 8 de la Ley 791 de 2002, que modificó el artículo 2536 del Código Civil¹⁴.

2.9 Con fundamento en lo anterior, se concluye que la parte demandante **disponía del término de diez (10) años**, contados a partir del pago del impuesto de registro en discusión, para solicitar su devolución, sin que se pueda predicar en este asunto una situación jurídica consolidada, porque en armonía con el artículo 2536 del Código Civil, el Decreto Reglamentario 1000 de 1997¹⁵ (aplicable al caso concreto), reglamentario del procedimiento de devoluciones y compensaciones consagrado en el Estatuto Tributario, el plazo para solicitar la devolución de pagos de lo no debido y en exceso, es el de prescripción de la acción ejecutiva, en consecuencia, el señalado en el inciso sexto del artículo 15 del Decreto Reglamentario 650 de 1996, resultaba ilegal, y así lo declaró esta Corporación en la sentencia del 19 de marzo de 1999, que debe ser tenida en cuenta en este proceso.

2.10 Conforme con las pruebas aportadas al expediente, se comprobó que el impuesto de registro en discusión se pagó el **19 de junio de 1996, el 11 de diciembre de 1996, el 8 de septiembre de 1997 y el 18 de diciembre de**

¹³ En la solicitud de devolución presentada el 23 de junio de 2010, el representante legal de la sociedad demandante manifestó que se encontraba dentro de la oportunidad legal (10 años), contados a partir del pago indebido del impuesto, conforme con el artículo 850 del Estatuto Tributario, desarrollado por el artículo 21 del Decreto Reglamentario 1000 de 1997. (Fl. 73).

¹⁴ **"ARTÍCULO 8o.** El artículo 2536 del Código Civil quedará así:

El artículo 2536. La acción ejecutiva se prescribe por cinco (5) años. Y la ordinaria por diez (10).

La acción ejecutiva se convierte en ordinaria por el lapso de cinco (5) años, y convertida en ordinaria durará solamente otros cinco (5).

Una vez interrumpida o renunciada una prescripción, comenzará a contarse nuevamente el respectivo término".

¹⁵ [Derogado por el artículo 27 del Decreto Nacional 2277 de 2012.](#)



1997, motivo por el cual, la sociedad CONCRETO S.A. tenía hasta el 19 de junio y el 11 de diciembre de 2006 y hasta el 8 de septiembre y el 18 de diciembre de 2007, respectivamente, para solicitar la devolución del pago de lo no debido por concepto del impuesto de registro por los aumentos de capital suscrito realizados en los años 1996 y 1997.

2.11 Comoquiera que la solicitud de devolución se presentó el **23 de junio de 2000**, es decir, dentro del término legal, la parte demandante tenía derecho a obtener la devolución del impuesto de registro pagado en los años 1996 y 1997 por los aumentos de capital suscrito.

2.12 En consecuencia, no le asiste la razón al Tribunal al aplicar el término de prescripción de dos (2) años señalado en el artículo 854 del Estatuto Tributario y declarar que la solicitud de devolución presentada por la parte demandante fue extemporánea; por lo tanto, se revocará la sentencia apelada, y, en su lugar, se declarará la nulidad de los actos administrativos demandados, mediante los cuales se negó la solicitud de devolución por tratarse de una situación jurídica consolidada.

2.13 En lo que tiene que ver con el **restablecimiento del derecho por la devolución de pagos de lo no debido**, o lo que es lo mismo, su reparación, la Sala advierte que conforme con el artículo 235 de la Ley 223 de 1995, en materia del impuesto de registro se deben aplicar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional, es decir, lo previsto en el artículo 863 del ordenamiento en cita.



2.13.1 La reparación, en ese caso, la fijó el legislador dentro de la libertad de configuración legislativa que le es propia, en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 863. Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causarán intereses corrientes y moratorios, en los siguientes casos:

Se causan intereses corrientes, cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.

Se causan intereses moratorios, a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

Lo dispuesto en este artículo sólo se aplicará a las solicitudes de devolución que se presenten a partir de la vigencia de esta ley”.

2.13.2 Es decir, la reparación, en lo que compete a la obligación dineraria propiamente dicha, que subyace en la pretensión de devolución del pago de lo no debido a favor de la sociedad demandante, está fijada en forma clara por el legislador en el artículo 863 citado, lo que impone estarse a lo que dispone dicha norma.

2.13.3 Aplicando esta norma al caso concreto, se tiene que, de acuerdo con los incisos primero y segundo del artículo 863 del Estatuto Tributario, en concordancia con los artículos 850 y 855 *ibídem*, **la devolución del pago en exceso o de lo no debido genera intereses corrientes y de mora.**

2.13.4 Los **intereses corrientes** se causan desde la fecha de la notificación



del acto administrativo que negó la devolución, hasta la notificación del acto que confirma total o parcialmente el derecho a la devolución, y en caso de ser sometido a control de legalidad ante la jurisdicción, hasta la notificación de la providencia que reconozca el derecho de devolución¹⁶.

Entonces, el derecho a recibir intereses corrientes por una suma pagada en exceso o no debida a la administración tributaria se oficializa cuando dicha circunstancia –la del pago en exceso o de lo no debido-, es reconocida mediante un acto administrativo o providencia judicial ejecutoriados, producto de una discusión previa.

2.13.5 Los **intereses de mora** se causan desde el vencimiento del término para devolver la suma pagada en exceso o no debida, hasta la fecha del pago, porque por su naturaleza sancionatoria, se generan desde que la administración se encuentra en mora en la devolución del dinero, esto es, desde que la obligación se hace exigible, lo que ocurre, cuando el caso está en sede jurisdiccional, desde la ejecutoria de la sentencia que declara el pago en exceso o de lo no debido.

2.13.6 La Sala, en oportunidad anterior precisó que en la devolución de pagos en exceso o de lo no *debido* “*se causarán intereses de mora a partir de que la obligación sea exigible*”, exigibilidad que para el caso de que se anule el acto administrativo que rechaza la devolución, como es este, se

¹⁶ Consejo de Estado, sentencia del 13 de junio de 2013, radicado 17973, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en la sentencia del 12 de diciembre de 2014, radicado No. 20000, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y en la sentencia del 12 de diciembre de 2014, radicado No. 19292, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



presenta “a partir del día siguiente de la ejecutoria de la sentencia que declaró nulo el acto que negó la devolución”¹⁷.

Igualmente, afirmó que para pagos de lo no debido los intereses de mora no concurren con otros intereses, pues tienen carácter punitivo y resarcitorio, dado que “representan la indemnización de perjuicios por la mora” en la que se incurre cuando la obligación de devolución se torna exigible, esto es, con la ejecutoria de la sentencia que anula el acto que niega la devolución¹⁸.

Y concluyó que **cuando la Administración rechaza la solicitud de devolución de pago de lo no debido y se demandan los actos de rechazo**, se causan intereses corrientes desde la notificación del acto que niega la devolución hasta la ejecutoria de la sentencia que anula tales actos. Y se causan intereses de mora, a partir del día siguiente a la ejecutoria del mismo fallo¹⁹.

2.13.7 Con base en las anteriores precisiones, en el caso concreto la Sala ordenará a la parte demandada devolver a la sociedad CONCRETO S.A. la suma de \$132.407.250, que corresponde a la suma pagada por concepto del impuesto de registro, con ocasión de la inscripción de los incrementos de capital suscrito, efectuados durante los años 1996 y 1997, con los intereses corrientes a la tasa señalada en el artículo 864 del Estatuto Tributario, desde el 3 de noviembre de 2000 (fecha de notificación del acto

¹⁷ *Ibíd.*

¹⁸ *Ibíd.*

¹⁹ Cfr. la sentencia del 12 de diciembre de 2014, radicado No. 20000, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



que rechazó la devolución) hasta la ejecutoria de esta providencia e intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria de esta sentencia hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, también a la tasa prevista en el artículo 864 del Estatuto Tributario.

2.13.8 En este orden de ideas, lo procedente es revocar la sentencia apelada y, en su lugar, declarar la nulidad de los actos administrativos demandados.

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

FALLA

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia del 19 de julio de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina. En su lugar:

DECLÁRASE LA NULIDAD de la **Resolución No. 02442 del 1º de noviembre de 2000** expedida por el Director de Rentas del Departamento de Antioquia, mediante la cual se negó la solicitud de devolución presentada por la sociedad CONCONCRETO S.A. por concepto del impuesto de registro por la inscripción del documento sobre el aumento del capital suscrito en los años 1996 y 1997; de la **Resolución No. 034 del 12 de enero de 2001**, que decidió el recurso de reposición y de la **Resolución No. 5770 del 30 de julio de 2001**, expedida por el Gobernador del Departamento de Antioquia, que decidió el recurso de apelación, confirmando la negativa de devolución.



Como consecuencia de la anterior declaración y, a título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** al Departamento de Antioquia, la devolución de la suma de \$132.407.250, con los intereses corrientes a la tasa señalada en el artículo 864 del Estatuto Tributario, desde el 3 de noviembre de 2000 hasta la ejecutoria de esta providencia e intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria de esta sentencia hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, también a la tasa prevista en el artículo 864 del Estatuto Tributario.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS



CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

