



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C., once (11) de mayo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 05001-23-33-000-2016-01183-01 (26263)
Demandante: COLTEJER SA
Demandada: Departamento de Antioquia

Temas: Devolución. Impuesto de registro.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 6 de septiembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que accedió a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (índice 2)¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Prevía solicitud de devolución (12 de junio de 2015, ff. 234-246), mediante resolución 201500292779, del 20 de agosto de 2015 (ff. 247-252), la demandada negó la solicitud de devolución presentada por la actora, respecto de la suma que pagó por concepto de impuesto de registro al inscribir en la Cámara de Comercio de Aburrá Sur el certificado de revisor fiscal en el que consta la información sobre la capitalización de pasivos que efectuó COLTEJER SA en el marco de un acuerdo de restructuración (Ley 550 de 1999). Decisión que fue confirmada por la Resolución nro. 201500308735, del 15 de diciembre de 2015 (ff. 278-282).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA, la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 7 y 8):

- 1.- Decretar la nulidad de la Resolución nro. 201500292779, del 20 de agosto de 2015 proferida por el director de rentas adscrito a la Secretaría de Hacienda del Departamento de Antioquia, por la cual se negó la devolución del impuesto de registro solicitada por COLTEJER.
- 2.- Decretar la nulidad de la Resolución nro. 201500308735, del 15 de diciembre de 2015 proferida la Subsecretaría Financiera del Departamento de Antioquia, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración.

¹ Del repositorio informativo de SAMAI. No le dio prosperidad a la excepción de prescripción, anuló los actos demandados y como restablecimiento ordenó devolver \$3.277.141.740 [i.e. el excedente entre lo pagado por impuesto de registro (\$3.277.217.300) y lo que le correspondía pagar (\$75.560.00)] con intereses corrientes y moratorios, conforme con los arts. 863 y 864 del ET.



Como consecuencia de la declaración de nulidad indicada, se restablezca el derecho de la sociedad en el siguiente sentido:

- 3.- Se ordene a la Dirección de Rentas Departamentales de Antioquia la devolución a COLTEJER S.A., de lo pagado el 12 de abril de 2012 por concepto de impuesto de registro, que ascendió a la suma de tres mil quinientos once millones trescientos cuatro mil doscientos pesos (\$3.511.304.200,00)².
- 4.- Que sobre la anterior suma se ordene el pago de los intereses de mora a la máxima tasa legal, desde el 12 de abril de 2012 -fecha del pago de lo no debido- hasta la restitución efectiva del dinero.
- 5.- Subsidiariamente a lo anterior, que se ordene el pago de los intereses bancarios corrientes, desde el 12 de abril de 2012 -fecha del pago de lo no debido- hasta la restitución efectiva del dinero, o en su defecto el IPC desde el pago efectivo hasta la restitución efectiva del dinero.
- 6.- Que se condene a la entidad demandada al pago de las agencias en derecho y costas procesales.
- 7.- Se ordenará cumplir la sentencia en los Términos establecidos en la Ley 1437 de 2011.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 1.º, 2.º, 4.º, 29, 121 y 229 de la Constitución; 31, 40 y 79 de la Ley 550 de 1999 y 3.º de la Ley 1437 de 2011, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 8 a 16):

Reprochó la negativa a la devolución por pago de lo no debido del impuesto de registro pagado para la inscripción en la Cámara de Comercio de Aburrá de la capitalización de pasivos -aumento de capital suscrito y pagado- en cumplimiento del acuerdo de reestructuración suscrito el 20 de febrero de 2001, toda vez que, conforme al artículo 31 de la ley de reestructuración 550 de 1999, a su juicio, se entiende como un acto sin cuantía. Al efecto, censuró la posición de la demandada -en cuanto a considerar que la capitalización de pasivos es independiente del acuerdo de reestructuración- pues no consulta la finalidad de la Ley 550 de 1999, que no se puede escindir el acuerdo de reestructuración de los aumentos de capital, ya que no se trata de actos independientes y autónomos que generen en forma separada impuesto de registro, sino que, la capitalización de pasivos y el aumento de capital son dependientes enteramente del acuerdo de reestructuración, como lo ha precisado esta corporación al absolver la consulta del Ministro de Hacienda frente a una interpretación de la Dirección de Rentas Departamentales de Antioquia sobre la Ley 550 de 1999, en concepto 1916 de la Sala de Consulta y Servicio Civil (del 25 de septiembre de 2008, CP. Enrique José Arboleda Perdomo), en el cual se concluyó que *«la capitalización de pasivos hace parte del acuerdo de reestructuración celebrado con los acreedores de una empresa, y tributa como un contrato sin cuantía para efectos del impuesto de registro departamental, a la tarifa fijada por la correspondiente asamblea»*.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora³. Al respecto, señaló que el artículo 31 de la Ley 550 de 1999 alude a derechos notariales (tasas), dentro de los que se encuentran los derechos de registro (Decreto 1250 de 1970), diferentes al impuesto departamental de registro reglado por la Ley 223 de 1995 (arts. 226 y ss.), el Decreto Reglamentario 650 de 1996 y la Ordenanza 3E de 1996 del Departamento de Antioquia y, frente al cual la Ley 550 de 1999 no puede establecer exenciones o tratamientos especiales so pena de contrariar la autonomía fiscal de los entes territoriales y el principio de legalidad contenido en el artículo 338 constitucional.

² Se precisa que esta suma corresponde a \$3.277.217.300 (impuesto de registro) y \$234.086.900 (estampilla prodesarrollo, no discutida en el proceso)

³ SAMAI, índice 2, expediente digital, pdf 11. Formuló excepciones de fondo que denominó cobro de lo no debido, inexistencia de la obligación y del derecho, presunción de legalidad, así como las de prescripción (sin ahondar) y la genérica.

Si bien el citado artículo 31 ib. no menciona el impuesto de registro, se refiere al acuerdo de reestructuración y no al aumento de capital que puede ser consecuencia del mismo, con lo cual, en su entender, el aumento de capital es acto independiente, que incorpora un derecho apreciable en dinero, con cuantía, que genera el impuesto de registro conforme al artículo 153 de la Ley 488 de 1998 y también debe inscribirse en el registro mercantil. Y dijo no compartir el referido concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, que solo cumple función orientadora.

Sentencia apelada

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas⁴. Luego de señalar que el aumento de capital suscrito de las sociedades por acciones es hecho generador del impuesto de registro (art. 153 de la Ley 488 de 1998), juzgó que, el artículo 31 de la Ley 550 de 1999 no establecía una exención del impuesto de registro, ni vulneración de la autonomía territorial, sino que consideraba sin cuantía el acuerdo de reestructuración y los actos derivados y en desarrollo del mismo, a los cuales se aplica la tarifa correspondiente a los actos sin cuantía. Eso, porque el legislador en ejercicio de las potestades concedidas por el artículo 150.21 constitucional en materia de intervención económica, previó en los artículos 1.º [parágrafo 3] y 79 de la Ley 550 de 1999 su aplicación preferente quedando sometida a esta la Ordenanza nro. 15 del 4 de octubre 2010 (art. 149). Así, y comoquiera que el certificado cuyo registro motivó la solicitud de devolución discutida atiende a la formalidad impuesta por el artículo 40 de la citada ley y por el cual el revisor fiscal da fe del total de capitalizaciones que tuvieron lugar en el marco del acuerdo de reestructuración suscrito por la actora, se trata de documento que carece de cuantía para efectos del impuesto de registro, siendo que no se trata de un acto propiamente negocial que incorpore derechos apreciables pecuniariamente en favor de particulares, por lo que corresponde aplicar la tarifa de cuatro (4) salarios mínimos diarios legales⁵ conforme a la Ordenanza 15 del 4 de octubre de 2010 de la Asamblea Departamental de Antioquia⁶. En consecuencia, concluyó procedente la solicitud de devolución, presentada en oportunidad -aspecto no discutido-, teniendo en cuenta el pago efectuado por la actora, conforme a la factura de venta-recibo de caja de la cámara de comercio de Aburrá Sur (ff. 89).

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del *a quo*⁷, pues a su juicio, el aumento de capital debe ser liquidado con cuantía de acuerdo con los artículos 153 de la Ley 488 de 1998, 229 de la Ley 223 de 1995 y el Decreto 650 de 1996 por tratarse de un derecho apreciable en dinero y, porque el artículo 31 de la Ley 550 de 1999 considera sin cuantía el derecho de registro, sin aludir al impuesto de registro. El acuerdo de reestructuración en principio es un acto sin cuantía, diferente al aumento de capital que comporta una cuantía.

Pronunciamientos sobre el recurso

La demandante solicitó confirmar la sentencia de primera instancia, que coincide con el precedente contenido en la sentencia del 7 de mayo de 2015 (CP. Jorge Octavio Ramírez

⁴ SAMAI, índice 2, expediente digital, pdf 14. Anuló los actos demandados y como restablecimiento ordenó devolver \$3.277.141.740 [i.e. el excedente entre lo pagado por impuesto de registro (\$3.277.217.300) y lo que le correspondía pagar (\$75.560.00)] con intereses corrientes y moratorios, conforme con los arts. 863 y 864 del ET.

⁵ \$75.560.00, teniendo en cuenta que en el año 2012 el salario mínimo era \$566.700 y el salario mínimo diario \$18.890.

⁶ Artículo 149, literal c).

⁷ SAMAI, índice 2, expediente digital, pdf 16.

Ramírez), proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en la cual se confirmó la nulidad de la negativa a la devolución de lo pagado -por impuesto de registro del certificado del revisor fiscal- por una sociedad en proceso de reestructuración, habida cuenta que el aumento de capital suscrito del ente que opta por la capitalización de pasivos en el marco del proceso de reestructuración, es un acto sin cuantía⁸. La demandada guardó silencio. El ministerio público solicitó confirmar la decisión del tribunal, a cuyo efecto alegó que el mismo problema jurídico ya había sido abordado por el Consejo de Estado en la citada sentencia del 7 de mayo de 2015⁹.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia, que accedió a las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas. En concreto, con miras a decidir sobre la procedencia de la devolución pretendida por la actora y precisado que las partes no discuten que el impuesto de registro se haya causado, corresponde determinar si el documento que certifica el aumento de capital suscrito después de la capitalización de pasivos (i.e. certificado del revisor fiscal) en el marco de un proceso de reestructuración (Ley 550 de 1999) corresponde a un acto con o sin cuantía.

2- Se advierte que frente a la misma cuestión *sub examine* con coincidencia de argumentos de apelación del extremo pasivo, respecto de actos que habían negado la devolución de lo pagado por impuesto de registro por una sociedad en proceso de reestructuración, proferidos por la misma demandada, la Sección definió criterio en la sentencia del 7 de mayo de 2015 (exp. 20593, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), por lo que, dada la identidad fáctica y jurídica del asunto discutido en dicho pronunciamiento con el actual, se reitera, en lo pertinente, el criterio allí expuesto.

2.1- Conforme con el análisis desplegado en ese precedente, el impuesto de registro tiene como marco de regulación -en la versión aplicable al caso- los artículos 226 a 235 de la Ley 223 de 1995; 153 de Ley 488 de 1998; el Decreto 650 de 1996 y la Ordenanza 15 de 2010 de la Asamblea Departamental de Antioquia. De acuerdo con tal normativa corresponde a un tributo territorial que grava la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los que 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. Se causa en el momento de la solicitud de inscripción en el registro. Su base gravable es el valor incorporado en el documento que contiene el acto, contrato o negocio jurídico; lo que para el caso de reformas estatutarias o actos que impliquen el incremento del capital social o del capital suscrito, corresponde al valor total del respectivo aporte, incluyendo el capital social o el capital suscrito y la prima en colocación de acciones o cuotas de interés. También, se definió una base gravable para documentos sin cuantía, con una tarifa que oscila entre dos (2) y cuatro (4) salarios mínimos diarios legales (art. 230, letra d, L.223/95), la cual para el departamento de Antioquia corresponde a ese límite máximo.

Así, en el referido precedente, a la luz de la normativa aplicable, se concluyó que la certificación del revisor fiscal que da cuenta de la circunstancia del aumento de capital suscrito y pagado de una sociedad que optó por la capitalización de sus pasivos dentro de un acuerdo de reestructuración, no es un acto propiamente negocial que incorpore

⁸ SAMAI, índice 5.

⁹ SAMAI, índice 12.

derechos apreciables pecuniariamente en favor de los particulares, comoquiera que se trata de la simple constancia del aumento del capital por quien da fe de ello, por lo que tal documento sometido a registro carece de cuantía y, en consecuencia, le corresponde la tarifa prevista por la asamblea departamental para este tipo de actos.

Además, contrario a lo entendido por la demandada, «la certificación suscrita por el revisor fiscal tiene una finalidad eminentemente informativa de la actual composición del capital suscrito y pagado» y «no es función del revisor fiscal de una sociedad crear los actos, contratos o negocios jurídicos a los que se refiere el artículo 226 de la ley 223 como hechos generadores del impuesto de registro, toda vez que dicho funcionario carece por entero de facultades administrativas o de representación de la sociedad»¹⁰.

2.2- En el *sub lite* son hechos relevantes probados:

(i) La sociedad demandante se sometió al proceso de reestructuración empresarial (L. 550 de 1999) y el acuerdo de reestructuración se suscribió el 20 de febrero de 2001 (ff. 34 ss.) como consta en el registro mercantil, en cumplimiento del artículo 31 de la Ley 550 de 1999. Proceso de reestructuración aprobado e inscrito el 29 de julio de 2008¹¹.

(ii) El 6 de marzo de 2012, inscrita en el Libro IX de la Cámara de Comercio de Aburrá (f. 92), el revisor fiscal de la sociedad hizo constar la siguiente información (ff.93 y 94):

«10. De acuerdo con el libro de registro de accionistas y los registros contables a 31 de diciembre de 2011, el capital suscrito y pagado de la Compañía asciende a \$496.125.477.417; representado en 496.125.477.417 acciones.»

(iii) Según recibo de pago de la Cámara de Comercio de Aburrá del 12 de abril de 2012 (f. 89), respecto de la inscripción nro. 00058117 correspondiente a «certificación de capital suscrito y pagado» (f.92), la demandante pagó por impuesto de registro la suma de \$3.277.217.300.

(iv) Previa solicitud de devolución, la demandada la negó mediante los actos acusados.

En ese sentido, el documento registrado por la demandante corresponde al certificado emitido el 6 de marzo de 2012 por el Revisor Fiscal de Coltejer SA¹², mediante el cual se hace constar las capitalizaciones que tuvieron lugar en acatamiento del artículo 19 del Acuerdo de Reestructuración suscrito el 20 de febrero de 2001¹³, y que establece el reglamento para la capitalización de acreencias reconocidas en dicho acuerdo, como son la manifestación escrita del interés de capitalizar, el período de capitalización para los fines de la reestructuración, el precio de las acciones a suscribir, el límite de suscripción de acciones, así como los beneficios para quienes optaran por esta forma de pago de sus acreencias.

Según el artículo 40 de la Ley 550 de 1999 «Para la emisión y colocación de las acciones y bonos de riesgo provenientes de capitalización de créditos, será suficiente la inclusión en el acuerdo del reglamento de suscripción. En consecuencia, no se requerirá trámite o autorización alguna para la colocación de los títulos respectivos y el aumento del capital podrá ser inscrito, sin costo, en el registro mercantil de la Cámara de comercio competente, acompañado de la copia del acuerdo y el certificado del representante legal y el revisor fiscal, o en su defecto del contador de la entidad, sobre el número de títulos

¹⁰ Sentencia del 4 de septiembre de 1998, exp. 8705, CP. Daniel Manrique Guzmán.

¹¹ En el Certificado de Existencia y Representación Legal expedido por la Cámara de Comercio de Aburrá Sur, consta «Que mediante documento privado del 29 de julio de 2008, inscrito el 4 de agosto de 2008 bajo el número 00000183 del Libro XVIII, se informó sobre la terminación del acuerdo de reestructuración dentro del trámite de reactivación empresarial de la empresa de la referencia.» (f. 22 y reverso que corresponde a la página 2 del certificado).

¹² SAMAI, índice 2, expediente digital, pdf 3, páginas 121 y 122.

¹³ SAMAI, índice 2, expediente digital, pdf 3, páginas 46 y 47.



suscritos y el aumento registrado en el capital».

Así, la inscripción del certificado emitido el 6 de marzo de 2012 por el revisor fiscal de Coltejer SA, constituye el acatamiento de una exigencia legal de formalización y acreditación pública de las capitalizaciones de pasivos que se ejecutaron según los aumentos de capital establecidos en el acuerdo de reestructuración. En ese orden, como se concluyó en el precedente que se reitera, el certificado del revisor fiscal, por el cual se hace *«constar por escrito una realidad de hecho por quien tenga fe pública o atribución para ello»* corresponde a un documento que *«carece de cuantía para efectos del impuesto de registro»*.

2.3- En las condiciones anotadas y en línea con lo expresado en el precedente, la tarifa del impuesto de registro aplicable al citado certificado es la establecida en el literal c) del artículo 149 de la Ordenanza 15 de 2010 del Departamento de Antioquia (vigente a 2012), para actos, contratos o negocios jurídicos sin cuantía sujetos a registro en las oficinas de registro de instrumentos públicos o en las cámaras de comercio, de cuatro (4) salarios mínimos diarios legales vigentes. Por ello, la sociedad demandante tenía derecho a la devolución del excedente entre lo pagado por impuesto de registro y lo que le correspondía pagar, tal y como lo definió el tribunal.

3- En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

4- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1.- **Confirmar** la sentencia apelada

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

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

La anterior providencia se estudió y 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
Salva voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN