

**NOTARIOS - Subvención por ingresos insuficientes / SUBVENCION NOTARIAL DE INGRESOS SUFICIENTES – Naturaleza jurídica, forma de determinación y destinación**

**FUENTE FORMAL:** LEY 29 DE 1973 - ARTICULO 2 / RESOLUCION 1358 DE 2002 - ARTICULO 1 DE LA SUPERINTENDENCIA DE NOTARIADO Y REGISTRO / RESOLUCION 1722 DE 2005 DE LA SUPERINTENDENCIA DE NOTARIADO Y REGISTRO / RESOLUCION 1335 DE 2006 DE LA SUPERINTENDENCIA DE NOTARIADO Y REGISTRO / RESOLUCION 5355 DE 2012 DE LA SUPERINTENDENCIA DE NOTARIADO Y REGISTRO

**HONORARIOS NOTARIALES - Tributariamente incluye los ingresos percibidos y el subsidio / DIAN - Concepto en relación con la remuneración de notarios**

El concepto No. 75070 del 4 de septiembre de 2006, emitido por la DIAN es claro en considerar que la noción de remuneración consagrada en la Ley 29 de 1973 incluye tanto los ingresos percibidos por la utilización de los servicios notariales por parte de la ciudadanía como el subsidio otorgado a los Notarios de ingresos insuficientes y todo ello se debe entender como honorarios desde el punto de vista tributario.

**FUENTE FORMAL:** LEY 29 DE 1973 / DECRETO 1672 DE 1997

**SUBVENCION - Características como instrumento de actividades administrativas de fomento**

La subvención como instrumento jurídico típico de las actividades administrativas de fomento, tiene las siguientes características: i) es una prestación generalmente expresada en dinero; ii) el sujeto activo es el Estado o una persona de derecho público; iii) el sujeto pasivo es otra persona jurídica de derecho público, un particular que ejerza funciones administrativas por disposición de la ley o un particular que realice actividades que puedan ser identificadas con una finalidad de interés general, no pueden tener, por lo tanto, como objetivo principal, directo e inmediato el enriquecimiento del beneficiario, aun cuando indirectamente afecte de manera positiva su patrimonio; iv) no tiene el carácter de contraprestación por un servicio prestado, lo que la excluye de toda consideración contractual; v) los dineros percibidos deben ser utilizados para el fin de interés general para el cual se otorga el referido beneficio.

**REMUNERACION NOTARIAL - Ingresos por las tarifas de los servicios prestados y subsidios que reciban por el Estado / SUBSIDIO NOTARIAL – Es subvención**

Se debe tener en cuenta que la función notarial constituye, por definición constitucional y legal, un servicio público prestado por particulares; también es característico del derecho colombiano que los Notarios reciban su remuneración de dos fuentes: en primer lugar, de los ingresos percibidos por las tarifas de los servicios prestados y, en segundo lugar, de los subsidios o subvenciones que reciban por parte del Estado...Frente a la naturaleza del "subsidio" creado por la Ley 29 de 1973, no existe duda alguna que se trata de una típica subvención en los términos que se han venido explicando; en efecto, se trata de: i) Una prestación dineraria a cargo del Estado –en un principio por el Fondo Nacional del Notariado en los términos de la Ley 29 de 1973, cuya financiación se derivaba de los aportes realizados por los Notarios del país y a partir del Decreto-ley 1672 de

1997, por la Superintendencia de Notariado y Registro en su condición de encargada de manejar la cuenta especial creada para mejorar las condiciones económicas de los notarios de bajos ingresos-; ii) El sujeto pasivo es una persona natural encargada por el ordenamiento jurídico de prestar el servicio público notarial; iii) El buen funcionamiento del servicio público notarial es un objetivo constitucional de interés general (artículo 131 de la Constitución Política); (...) Así las cosas, se cumplen los requisitos para que el subsidio a favor de los Notarios de ingresos insuficientes sea considerado como una subvención, atendiendo principalmente el hecho de que con su otorgamiento no se retribuye el servicio notarial y que su otorgamiento tiene como destinación específica el mejoramiento del servicio público notarial.

**FUENTE FORMAL:** LEY 29 DE 1973 / DECRETO LEY 1672 DE 1997 / CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 131

**SUBSIDIO DE NOTARIOS – No constituye honorarios y constituyen otros ingresos tributarios**

Sólo el componente retributivo de la remuneración percibida por los Notarios (primer componente, pago por los servicios prestados percibidos por los usuarios del servicio) es constitutivo de honorarios en el sentido tributario, mientras que el segundo componente (la subvención estatal) no puede ser considerada como tal y, por tanto, su tratamiento para efectos impositivos debe ser el de “otros ingresos tributarios”,...En conclusión, para la Sala la subvención creada por la Ley 29 de 1973 a favor de los Notarios de ingresos insuficientes no puede ser considerada como constitutiva de honorarios y, por lo tanto, no pueden ser gravados como tales, es decir, constituyen “otros ingresos tributarios”, razón por la cual el porcentaje de la retención en la fuente no puede ser el 10% u 11%, según el caso, alegado por la parte actora sino del 3.5% al cual hace referencia el artículo 401 del Estatuto Tributario.

**FUENTE FORMAL:** CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 355 / LEY 29 DE 1973 - ARTICULO 2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 401

**MORALIDAD ADMINISTRATIVA - Concepto**

En torno al concepto de moralidad administrativa, la Sección Tercera en múltiples pronunciamientos ha intentado darle concepto, contenido y alcance, para lo cual se ha dicho que existe amenaza o vulneración de la moralidad administrativa, entre otros, en los siguientes supuestos: cuando la transgresión de la legalidad obedece a finalidades de carácter particular –noción que la aproxima a la desviación de poder-; cuando existen irregularidades y mala fe por parte de la Administración en el ejercicio de potestades públicas; cuando se desconocen los valores y principios que inspiran la actuación administrativa y que determinan la expedición de las normas correspondientes al tiempo que orientan su adecuada interpretación –concepción que reconoce la importancia axiológica y principalista del ordenamiento, en un contexto eminentemente jurídico que, por tanto, no coincide con el mero desconocimiento de los parámetros éticos y morales aceptados por los asociados-; cuando se aplique o interprete por parte de una autoridad administrativa un precepto legal o una decisión judicial en un sentido que se aparte de manera ostensible y contraevidente de su correcto entendimiento. También ha dicho la Sala que los intentos de definir la moralidad administrativa no la limitan sino que simplemente la explican, en vista de que en relación con este tipo de conceptos es el caso concreto el que brinda el espacio

para que la norma se aplique y para que se proteja el correspondiente derecho colectivo.

**MORALIDAD ADMINISTRATIVA – Improcedencia del amparo por no acreditarse vulneración de la DIAN y la Superintendencia de Notariado y Registro en la retención en la fuente a notarios de ingresos insuficientes**

La moralidad administrativa –como principio de la actividad administrativa y como derecho colectivo– se perfila como un estándar de conducta –que encuentra su paralelo en el derecho civil en la figura del buen padre de familia y, en el derecho comercial, en la del buen hombre de negocios– de las autoridades administrativas, de carácter eminentemente normativo, cuyo contenido se integra a partir de los principios, valores y reglas que inspiran, dirigen y condicionan toda actuación administrativa. En el caso concreto la Sala no encuentra vulneración alguna del derecho colectivo a la moralidad administrativa, puesto que con sus actuaciones y omisiones la Superintendencia de Notariado y Registro y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales no se apartaron de manera ostensible de las reglas que rigen los aspectos tributarios de las subvenciones que reciben los Notarios de ingresos insuficientes.

**PATRIMONIO PUBLICO – No se afecta cuando eventualmente hay una liquidación inadecuada de la retención en la fuente**

El hecho de que exista una disparidad entre la obligación tributaria final a la cual se encuentra obligado el contribuyente y lo que se retuvo en la fuente no genera per se una violación del derecho colectivo a la defensa del patrimonio público, puesto que la finalidad misma de la retención en la fuente, como mecanismo anticipado de recaudo, es la de garantizar un flujo de ingresos constante a favor del erario, pero no implica la existencia de un dinero que se deje definitivamente de percibir por parte del Estado, puesto que serán la liquidación final de la obligación tributaria y/o los procedimientos sucesivos de verificación los que permitirán determinar la existencia de un detrimento patrimonial por cualquier falsedad o inexactitud en la declaración; en otras palabras, el hecho de que la retención en la fuente no se haya realizado de manera adecuada –lo cual, como se vio, no sucedió en el presente caso concreto– no genera el detrimento patrimonial para el Estado alegado por la parte actora.

**DIAN – Medidas de fiscalización sobre Superintendencia de Notariado y registro como agente retenedor**

La Sala encuentra que los hechos señalados por la parte actora y que imputa a las entidades públicas demandadas no constituyen violación de los derechos colectivos a la moralidad administrativa y a la defensa del patrimonio público, por lo anterior confirmará la sentencia impugnada. De la misma manera, se mantendrá en la decisión el exhorto que ordenó el Tribunal a quo con destino a la DIAN para que ejecute los programas de fiscalización de estándares de riesgos y macroeconómicos en relación con el valor del recaudo que como agente retenedor realiza la Superintendencia de Notariado y Registro, atendiendo la naturaleza jurídica de la subvención creada por la Ley 29 de 1973 a favor de los Notarios de ingresos insuficientes, para verificar su adecuación a las normas tributarias.

**FUENTE FORMAL: LEY 29 DE 1973**

**SUPERINTENDENCIA DE NOTARIADO Y REGISTRO – Programa de verificación periódica de la destinación dada a ingresos provenientes de subsidios de notarios de ingresos insuficientes**

Se modificará la sentencia del Tribunal *a quo* en el sentido de adicionarla para exhortar también a la Superintendencia de Notariado y Registro a que inicie y ejecute un programa de verificación periódica de la destinación que se le da a los ingresos provenientes de la subvención a los Notarios de ingresos insuficientes, en el entendido de que la mencionada prestación dineraria tiene como destinación específica el mejoramiento de la calidad del servicio público notarial.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION TERCERA**

**SUBSECCION A**

**Consejero ponente: MAURICIO FAJARDO GOMEZ**

Bogotá, D.C., veinte (20) de mayo de dos mil trece (2013)

**Radicación número: 25000-23-26-000-2010-03126-01(AP)**

**Actor: CESAR ERNESTO MORALES RODRIGUEZ**

**Demandado: SUPERINTENDENCIA DE NOTARIADO Y REGISTRO Y OTRO**

Procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia que dictó el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera, Subsección C, Sala de Descongestión, el día 16 de julio de 2012, mediante la cual se decidió:

**Primero.- Niéganse** las pretensiones formuladas en la demanda.

**Segundo.- Exhortar** a la Dirección de Impuestos y Aduanas, DIAN, a manera de advertencia o previsión oportuna, para que inicien (sic) programas de fiscalización de estándares de riesgo y macroeconómicos en relación al valor del recaudo como retenedor que está realizando la Superintendencia de Notariado y Registro sobre los subsidios o subvenciones otorgados a notarios de insuficientes ingresos previstos en el artículo 2 de la Ley 29 de 1983. Por secretaría líbrense los oficios correspondientes.

**Tercero.- Remítase** copia integral de esta providencia a la Defensoría del Pueblo para los fines de que trata el artículo 80 de la Ley 472 de 1998.

**Cuarto.- Reconózcase** personería jurídica al Dr. Enrique Guerrero Ramírez, identificado con C.C. No. 19.259.341 de Bogotá, como apoderado de la DIAN .

**Quinto.- Abstéñese** de condenar en costas en esta instancia.

**Sexto.- Manténgase** el expediente en Secretaría por el término de ocho (8) días, contados a partir de la notificación de este fallo, para los efectos del procedimiento de revisión especial y eventual de que trata el artículo 36ª de la Ley 270 de 1996, adicionado por el artículo 11 de la Ley 1285 de 2009.

## I. ANTECEDENTES

### 1.- La demanda.

En escrito presentado el día 10 de septiembre de 2010 (fl. 1 a 12 c 1), el señor César Ernesto Morales Rodríguez interpuso demanda en ejercicio de la acción popular contra la Superintendencia de Notariado y Registro y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de que se proteja el derecho colectivo a la moralidad administrativa.

En este sentido, la parte actora solicitó a título de pretensiones:

*“PRIMERA: Declarar que la Superintendencia de Notariado y Registro vulnera el derecho colectivo de la moralidad administrativa previsto en el literal b) del artículo 4 de la Ley 472 de 1993, al omitir el recaudo por concepto de retención en la fuente correspondiente a los Notarios con ocasión al (sic) subsidio que reciben los mismos ya que son catalogados como ingresos tributarios, donde los excluyen al (sic) pago de las prestaciones de servicio o la de un salario. Teniendo como base de liquidación de Retención en la Fuente el 3,5% sobre la totalidad de los ingresos recibidos a modo de subsidios, incurriendo en sanciones por inexactitud en el entendido que el valor a descontar por concepto de retención en la fuente para los subsidios otorgados a los notarios debe oscilar entre el 10% y el 11% según sea el caso.*

*“La Dirección de Impuestos Nacionales ‘DIAN’ vulnera el derecho colectivo de la Moralidad Administrativa previsto en el literal b) del Artículo 4 de la Ley 472 de 1993 (sic), al omitir el cobro de la base real de retención en la fuente para los subsidios que perciben los Notarios, yendo en contravía con (sic) el Art. 392 del E.T., Ley 29 de 1973 Art. 2, el Decreto 4715 de 2005, Art. 1º. Decreto 1672 de 1997, Resolución No. 1722 de 2005 de la Superintendencia de Notariado y Registro, Ley 588 de 2000 Art. 4, Ley 960 de 1970 Art. 3. En el entendido que la actividad de notario se enmarca bajo el concepto de honorarios, los que tienen estipulada una tarifa del 11% sobre el ingreso por concepto de subsidio notarial cuando los ingresos superan en el año la suma definida por el gobierno para ser catalogada como declarante de renta, para el año 2006 es (\$66’888.000.00) o el 10% si son inferiores a dicho límite, de conformidad con el Art. 1º del Decreto 4715 de 2005. Y la imposición de las respectivas sanciones por inexactitud y los intereses que se generen por dicha omisión.*

*“SEGUNDO: Ordenar a la Superintendencia de Notariado y Registro hacer la retención correspondiente del 11% según el caso, por concepto de los subsidios otorgados a los notarios de bajos ingresos y a cancelar los dineros dejados de retener y reportar correspondientes, en el entendido que tan solo se reportó el 3,5% de las retenciones líquidas, sobre la base del subsidio otorgado*

a los notarios, práctica que se sigue realizando a la fecha de la presentación de esta acción. Dicha suma a la fecha corresponde a (\$14.113'858.228.65).

*“TERCERO: Ordenar a la Dirección de Aduanas Nacionales ‘DIAN’ hacer el cobro de las retenciones dejadas de recaudar por concepto del 11%, correspondiente sobre la base gravable del ingreso de los subsidios otorgados a los notarios de bajos ingresos, en el entendido que lo que es bien reportado hasta la fecha corresponde a las retenciones líquidas con el porcentaje del 3,5% sobre la base del subsidio otorgado a los notarios. Queriendo decir con esto que faltan por reportar el 7.5% de acuerdo al caso de ingreso por retener.*

*“CUARTO: Requerir a la Dirección de Aduanas Nacionales ‘DIAN’ para que demande a la Superintendencia de Notariado y Registro no solo por el cobro del 7,5% de Retención dejado de entregar, sino también por los intereses que se han generado por dicha omisión y las respectivas sanciones por inexactitud.*

*“QUINTA: Reconocer el incentivo económico de que trata el artículo 40 de la Ley 472 de 1998”.*

## **2.- Los hechos, los derechos colectivos alegados y el concepto de la violación.**

La parte actora –con apoyo en las Leyes 29 de 1973 y 223 de 1995, los Decretos 960 de 1970, 1672 de 1997, 624 de 1989 y 4715 de 2005 y la Resolución No. 1722 de 2005 de la Superintendencia de Notariado y Registro– afirmó que *“la retribución por la actividad del notario se enmarca bajo el concepto de honorarios, por los que se tiene estipulada la tarifa del 11% cuando los ingresos superan en el año la suma definida por el gobierno para ser catalogado como declarante de renta, que en el caso de los notarios se cumple con este requisito para ser enmarcado en el 11% como porcentaje de retención”* (fl. 3 c 1), sin embargo, la Superintendencia de Notariado y Registro, en calidad de agente retenedor, sólo ha venido reteniendo el 3.5% de los honorarios percibidos por los notarios de ingresos insuficientes los cuales son beneficiarios de una subvención estatal creada en la Ley 29 de 1983, faltando así un 7.5% por retener, por lo anterior señaló que *“la Superintendencia de Notariado y Registro ha omitido su obligación de retener el 11% de que habla el artículo 1 del Decreto 4715 de 2005”* (fl. 5 c 1).

De la misma manera, la parte demandante señaló que *“ante esta situación la Dirección de [Impuestos y] Aduanas Nacionales ‘DIAN’ ha guardado absoluto silencio y parece que no hay voluntad para realizar el cumplimiento de la ley y requerir a la Superintendencia de Notariado y Registro para ajustar los porcentajes y cobrar el faltante 7.5% dejado de retener”* (fl. 5 c 1).

Consideró que tanto la omisión de la Superintendencia de Notariado y Registro de retener el 7.5% –producto de restarle el 3.5% retenido al 11% que se según el demandante se debía retener en virtud de la ley– como la de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de ordenar la retención y sancionar al agente retenedor por su omisión, son constitutivas de una violación al derecho colectivo a la moralidad administrativa; al respecto, la parte actora afirmó:

*“Consideramos que en el caso sub lite la Superintendencia de Notariado y Registro y la Dirección de [Impuestos y] Aduanas Nacionales ‘DIAN’ transgreden el Derecho Colectivo de la Moralidad Administrativa previsto en el literal b) del artículo 4 de la Ley 472 de 1998, al no adoptar los mecanismos necesarios para que el recaudo de la retención del 11% sea aplicable a los subsidios reconocidos a los notarios de bajos recursos, y a la recuperación de las retenciones dejadas de recaudar correspondiente al 7.5% faltantes para completar la base de porcentaje de retención establecido (sic) en el artículo 1 del Decreto 4715 de 2005” (fl. 6 c 1).*

En su criterio el derecho colectivo de la moralidad administrativa fue violado por cuanto, en su interpretación de la norma, *“para los ingresos de los notarios provenientes de los servicios prestados a sus usuarios, se convierte en un deber el cumplir con las rentas en lo referente a la retención en la fuente a título de honorarios. Para la ley tributaria la tarifa estipulada por este concepto es del 11%. Como bien lo hemos demostrado, la Superintendencia de notariado y registro sólo ha cancelado el 3.5% por concepto de retención en la fuente al subsidio, que se ha considerado igualmente como parte de los honorarios, por corresponder a un especial servicio constituido por actividades de cierta complejidad que requieren de experiencias y habilidad, así como un grado suficiente de conocimientos de la ley materiales (sic) de su prestación” (fl. 7 c 1).*

### **3.- Las contestaciones de la demanda.**

#### **3.1.- La Superintendencia de Notariado y Registro.**

Notificada del auto admisorio de la demanda, la Superintendencia de Notariado y Registro, actuando a través de apoderado judicial, la contestó para oponerse a las pretensiones de la misma (fl. 94 a 100 c 1).

Respecto de la naturaleza de las subvenciones estatales creadas por la Ley 29 de 1973, la parte actora afirmó que *“los dineros percibidos en virtud de la subvención están destinados al mantenimiento de la prestación del servicio notarial y no es*

*una contraprestación al notario por la prestación del servicio notarial, lo que estaría en contra de dicho auxilio” (fl. 99 c 1); por lo tanto, “la subvención no está dirigida a retribuirle al notario sus servicios como someramente se consigna en la demanda, sino por el contrario a garantizar en los circuitos (sic) notariales que no obtienen los ingresos suficientes para costear su operación, la prestación del servicio notarial” (fl. 99 c 1).*

Señaló, en conclusión, que “esta Superintendencia al momento de realizar la retención en la fuente consideró que para estos efectos ‘... se catalogan como otros ingresos tributarios, donde queda[n] excluidos el pago de las prestaciones de servicio o la de un salario ...’, reteniendo, en consecuencia el 3.5% y no a título de honorarios el 10% o 11% respectivamente” (fl. 100 c 1), razón por la cual, en sentir de la entidad pública demandada, no le asiste razón al demandante en su pretensión de declarar violado el derecho a la moralidad administrativa en el caso concreto.

### **3.2.- La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–.**

Notificada del auto admisorio de la demanda, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, actuando a través de apoderado judicial, la contestó para oponerse a las pretensiones de la misma (fl. 94 a 100 c 2).

Frente al concepto No. 07570 del 4 de septiembre de 2006, emitido por dicha entidad y que le sirve de sustento jurídico a las pretensiones de la parte actora, afirmó que la interpretación que realizó el demandante del precitado concepto “*no se aviene al contenido sustancial del mencionado pronunciamiento; pues en el mismo, a partir de que en materia fiscal todo hecho económico debe contar con el soporte real de su ocurrencia y que, a cada uno de ellos se les trata de forma separada por la naturaleza de la operación a que correspondan, de acuerdo con las normas generales o específicas que las rijan, una cosa es la actividad propia del notario que ciertamente es calificada, cuya remuneración debe hacerse a título de honorarios y de forma concomitante la retención en la fuente, que es a la que se refiere el concepto, y otra cosa son los ingresos que perciba el notario por o para conceptos distintos al de retribuir su propia actividad”* (fl. 113 c 1), por lo tanto “*en vista que las acusaciones que aquí se plantean sobre el monto total de lo pagado por subsidios, para poder ejercer una verdadera defensa, los accionantes debieron y deberán, como es su obligación, probar la suma exacta que de los*

*subsidios correspondió a la remuneración por la actividad personal y profesional del notario, junto con los valores dejados de retener por tal concepto” (fl. 113 c 1).*

Frente a las pretensiones señaló que *“jurídicamente no se puede hablar de cobro de lo que no es deuda. En materia tributaria, ésta solo se constituye por el no pago de la declaración privada o de los valores determinados en la liquidación oficial que se encuentre debidamente ejecutoriada, acto éste que es el único que contiene la determinación de las sanciones que se generaron por los hechos que motivaron la actuación, como es el caso de la inexactitud”* (fl. 116 c 1), a lo cual agregó que *“el inicio de un cobro coactivo exige la existencia de un título base de ejecución, donde consten las obligaciones a recaudar de manera clara y expresa y que cuenten con el atributo de ser exigibles. Resumiendo lo atrás expuesto, sin duda alguna podemos afirmar que no existe título ejecutivo y que en la pretensión [tercera] se desconoce que para la DIAN hay términos de prescripción tanto para la actividad fiscalizadora como para la acción de cobro”* (fl. 117 c 1).

Finalmente, la DIAN señaló que la política de fiscalización de dicha entidad *“responde a una estrategia universal de selección eficiente de investigaciones, lo que hace aplicable para su gestión el predicado que ha considerado y admitido el Consejo de Estado que contempla que: Reclamar del Estado la omnipotencia y omnipresencia que pide la parte actora equivaldría a imponerle obligaciones imposibles y porque nunca fue avisada por la ciudadanía de las supuestas irregularidades en las mismas, cuando de manera específica eran conocidos por quienes hoy accionar”* (fl. 119 c 1).

#### **4.- Alegatos de conclusión en primera instancia.**

**4.1.-** La parte actora no intervino en esta oportunidad procesal.

**4.2.-** La Superintendencia de Notariado y Registro intervino en esta etapa para reiterar que *“la subvención percibida por los notarios tiene como fin garantizar la prestación del servicio notarial, en el entendido que éste se les reconoce a los notarios que no perciben suficientes recursos para sostener el servicio en su círculo notarial, por ende, no puede hablarse de honorarios, en el entendido de que no existe vinculación laboral o contractual con la Superintendencia de Notariado y Registro (quien hace la retención), se otorga con el fin de mantener y*

*garantizar la prestación del servicio público notarial y por último no tiene el carácter de contraprestación” (fl. 334 c 1).*

**4.3.-** En sus alegatos de conclusión, la DIAN se refirió al concepto de moralidad administrativa que en recientes sentencias ha utilizado el Consejo de Estado para apoyar su solicitud en el sentido de que se nieguen las pretensiones de la demanda, a lo cual agregó que *“es cierto que la retención en la fuente no es un impuesto, sino una forma anticipada del pago del mismo. Sólo cuando se presenta la declaración del impuesto de renta y el contribuyente liquide el impuesto de renta se determina el impuesto a cargo de un contribuyente, para luego cruzarlo con la retención que se le ha efectuado. Por consiguiente, si bien efectuar y consignar la retención por parte de los agentes retenedores es parte de las obligaciones tributarias a cargo de contribuyentes, el cual acarrea sanciones administrativas, no se puede, como en el caso concreto, predicarse anticipadamente que existe una pérdida del patrimonio público si no se enmarca la conducta dentro del contexto de toda la estructura de las obligaciones tributarias ...”* (fl. 369 c 1).

Afirmó también que *“para que se pueda demostrar que la remuneración a título de subsidios otorgados a los notarios de menores ingresos haya sido dirigida a la retribución del Notario, como su actividad profesional, se debe demostrar que ese subsidio no se haya destinado a costear y mantener el servicio, toda vez que la misma ley lo presupone. En este caso se ha traído una relación de pagos por subsidios otorgados y de ahí con una regla de tres se aplica un supuesto diferencial de retención en la fuente (7.5%), pero no se dice que esta cantidad considera[da] no son costos y mantenimiento de servicios”* (fl. 371 c 1).

Por lo anterior, solicitó se denegaran las pretensiones de la demanda.

#### **5.- La intervención del Ministerio Público.**

Por medio de la Procuraduría 135 Judicial II en lo Contencioso Administrativo, el Ministerio Público rindió concepto en el marco del proceso que ahora se decide en segunda instancia (fl. 336 a 362 c 1).

La intervención del Ministerio Público giró en torno al concepto de moralidad administrativa como fundamento de la acción popular incoada por la parte actora, lo que le permitió concluir que *“el subsidio entregado y utilizado para estos fines [el*

*mantenimiento del servicio] no constituye por tanto honorario respecto de los cuales deba efectuarse la retención en la fuente sobre la base de un 10% y 11% como lo pretende el actor cuando su naturaleza es diferente, como tuvo oportunidad de señalarlo la DIAN en su escrito de contestación de demanda, cuando aclaró al despacho que la pretensión del recaudo del 7.5% restante que hace la Superintendencia de Notariado y Registro y que se solicita es inconducente en la medida en que no hay hecho generador de tal cobro o recaudo y en cuanto que por otra parte la retención constituye un pago anticipado, con la consecuencia entonces de que no existe título ejecutivo alguno, con lo cual ni la DIAN ni la Superintendencia de Notariado y Registro han incumplido sus obligaciones legales, por acción u omisión, lo que no las puede convertir, como lo pretende el actor, en infractoras de los derechos e intereses colectivos, en este caso, a la moralidad administrativa, con mayores veras cuando, como lo advierte la DIAN en su escrito, las bases de retención en la fuente no son objeto de recaudo y de cobro como acertadamente lo sostuvo" (fl. 359 c 1).*

Las anteriores afirmaciones, junto con lo que el Ministerio Público consideró la escasez probatoria del proceso, llevaron a la Procuraduría 135 Judicial en lo Contencioso Administrativo a conceptuar en contra de las pretensiones de la parte actora.

#### **6.- La sentencia apelada.**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera, Subsección C, Sala de Descongestión, no accedió a las pretensiones de la demanda; tras realizar un recuento de lo que se debe entender como honorarios de los Notarios y de la normativa aplicable al impuesto a la renta y de las modalidades vigentes para su recaudo, el fallador de primera instancia afirmó: *"no encuentra la Sala vulneración a los derechos colectivos anunciados por el actor, toda vez que el asunto planteado obedece a un problema de interpretación del concepto de honorarios de los subsidios otorgados a los notarios de insuficientes recursos, a quienes no se les aplica el valor de retención del 10% u 11%, sino el 3.5%, situación que conforme las probanzas anteriormente señaladas no se infiere conductas reprochables, pues como quedó visto la argumentación de cada tesis no es pacífica, tampoco se colige que de las acciones interpretativas se evidencie[n] conductas reprochables tendientes a beneficiar a un tercero por parte de los*

*funcionarios de la Superintendencia de Notariado y Registro, al igual que de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ...” (fl. 438 c ppal).*

Por lo anterior, el Tribunal *a quo* negó las pretensiones de la parte actora pero, a manera de exhorto, instó a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para que pusieran marcha *“programas de fiscalización de estándares de riesgo y macroeconómicos en relación al valor del recaudo como retenedor que está realizando la Superintendencia de Notariado y Registro sobre los subsidios o subvenciones otorgados a notarios de insuficientes ingresos previstos en el artículo 2 de la Ley 29 de 1993 (sic)”* (fl. 440 c ppal).

#### **6.- La apelación.**

Inconforme con la sentencia de primera instancia, la parte actora interpuso, en los términos legales establecidos para ello, recurso de apelación, el cual se admitió por esta Corporación mediante auto del 14 de septiembre de 2012 (fl. 456 c ppal).

La parte actora identificó lo que, en su criterio, son las inconsistencias de la sentencia emitida por el Tribunal *a quo*; señaló que en el presente proceso se acreditó la existencia de un recaudo insatisfecho por parte de la Superintendencia de Notariado y Registro, frente a lo cual la DIAN guardó silencio; afirmó que en el proceso existió un manejo confuso de *“la declaración de renta confundiéndola con la retención en la fuente, derecho alegado que está siendo vulnerado”* (fl. 447 c ppal) y concluyó que *“está más que claro el tema de los ingresos de los Notarios subsidiados que en este país son más de 700, si se revisan las declaraciones de recaudo notarial se ve reflejado el ingreso real y el tema que para ello el tan mencionado resulta nada menos que convertirse (sic) en su retribución monetaria por el ejercicio de su función notarial que unas veces sí es profesional pero para el tema del tributo para nada es profesional sino un servicio de guarda de la fe pública”* (fl. 448 c 1).

Por lo anterior, la parte actora solicitó se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se declare la violación del derecho colectivo vulnerado por las omisiones de las entidades demandadas.

#### **7.- Alegatos de conclusión en segunda instancia.**

**7.1.-** La DIAN intervino en esta oportunidad procesal para reiterar los argumentos que esgrimió en el curso del proceso (fl. 464 a 467 c ppal).

**7.2.-** La parte actora en sus alegatos de conclusión señaló: *“en el entendido que la actividad del notario se enmarca bajo el concepto de honorarios por ende su base de liquidación para efectos de retención oscilaría entre el 10% y el 11% y a consecuencia de dicha omisión y al lograr ordenar la retención correspondiente necesariamente debemos abarcar el tema de las sanciones y de las indexaciones de los dineros que por omisión de las accionadas no han ingresado al Presupuesto General de la Nación para ser distribuidos en las diferentes entidades públicas de orden nacional como ha sido la destinación específica de estos dineros de origen ingresos notariales”* (fl. 475 c ppal).

Argumentó también que la retención en la fuente del 3.5% para los Notarios de bajos ingresos vulneraría el principio de igualdad por cuanto a los demás profesionales se les retiene el 10% de sus ingresos por concepto de honorarios.

**7.3.-** La Superintendencia de Notariado y Registro guardó silencio en esta oportunidad procesal.

## **8. Intervención del Ministerio Público.**

El Ministerio Público intervino en esta etapa procesal para emitir concepto de conclusión en este proceso (fl. 490 a 497 c ppal).

La Procuraduría Cuarta Delegada ante el Consejo de Estado manifestó que, a la luz de la normativa pertinente, *“el subsidio entregado y utilizado para dichos fines no constituye por tanto honorarios respecto de los cuales deba efectuarse la retención en la fuente sobre la base de un 10% u 11% como lo pretende el actor cuando su naturaleza es diferente, pues la pretensión del recaudo del 7.5% restante que solicita el actor es inconducente, en la medida en que no hay hecho generador de tal cobro o recaudo, no existe constancia de que la DIAN ni la Superintendencia de Notariado y Registro han incumplido sus obligaciones legales, por acción o por omisión, lo que no las puede convertir, como pretende el accionante, en infractoras de los derechos e intereses colectivos, en este caso la moralidad administrativa, por no cobrar lo no debido”* (fl. 496 c ppal) a lo cual agregó que *“la subvención no está dirigida a retribuir al notario por sus servicios,*

*sino por el contrario, a garantizar en los circuitos (sic) notariales que no obtienen ingresos suficientes para costear su operación, es decir, la prestación del servicio notarial, pues entonces es claro que los subsidios que perciben las notarías no tienen la finalidad de acrecer el patrimonio personal del notario, y que éstos, como se ha dicho, son para costear el servicio, por lo que en efecto no existe hecho generador del impuesto a la renta, como equivocadamente lo pretende el actor” (fl. 497 c ppal).*

Así las cosas, en concepto del Ministerio Público, se debe confirmar el fallo de primera instancia.

## **II. CONSIDERACIONES**

Corresponde a la Sala decidir sobre el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Tercera, Subsección C, en descongestión, proferida el 16 de julio de 2012.

La Sala es competente para conocer del presente proceso por cuanto, tal como se indicó en el auto del 14 de septiembre de 2012 (fl. 456 a 460 c ppal), en virtud del artículo 57 de la Ley 1395 de 2010, le corresponde al Consejo de Estado conocer en segunda instancia de *“las acciones populares y de cumplimiento que se interpongan contra entidades del nivel nacional”*.

### **1.- El objeto de la acción popular incoada.**

La parte actora considera que se vulneró por acción y/o por omisión el derecho colectivo de la moralidad administrativa por parte de las entidades públicas demandadas al no liquidarse y realizarse de manera debida la retención en la fuente respecto de los honorarios que perciben los Notarios de ingresos insuficientes, quienes son beneficiarios de una subvención por parte del Estado; a la Superintendencia de Notariado y Registro, la parte actora le imputa la indebida liquidación de la retención en la fuente, la cual tasó en 3.5% de la base de liquidación y no en 10% u 11% como le correspondía según la parte actora, por

otro lado, a la DIAN le imputa la omisión en la fiscalización de la conducta del agente retenedor.

Según el demandante la violación del derecho colectivo invocado se configura a partir de la existencia de unos dineros dejados de percibir, los cuales debieron integrar el presupuesto nacional, como consecuencia de la conducta de las entidades públicas demandadas.

La acción popular que ahora se decide en segunda instancia plantea dos problemas jurídicos de distinto orden, pero íntimamente ligados:

*i)* Determinar si la subvención estatal percibida por los Notarios de ingresos insuficientes constituye honorarios en el sentido del Estatuto Tributario y, por tanto, precisar si el valor que se debe retener por concepto de impuesto a la renta debe ser el 10% u 11% del monto percibido a título de subvención.

*ii)* Esclarecer si la conducta de las entidades públicas demandadas al realizar la retención en la fuente en un porcentaje equivalente al 3.5% del monto percibido a título de subvención y la omisión por parte de la DIAN al no fiscalizar este cobro constituyen violación alguna de los derechos colectivos.

Para resolver los problemas jurídicos planteados, la Sala analizará en primer lugar la naturaleza jurídica de la subvención que reciben los Notarios de ingresos insuficientes, para luego analizar la conducta de las entidades públicas demandadas a la luz de los derechos colectivos que se consideran objeto de violación.

## **2.- La naturaleza jurídica de la subvención que reciben los Notarios de ingresos insuficientes.**

### **2.1.- El contexto normativo.**

El ordenamiento jurídico colombiano le atribuyó a la actividad notarial el carácter de servicio público, cuya prestación se encuentra a cargo de particulares; atendiendo la naturaleza variable de los ingresos que perciben los Notarios y con el propósito de evitar que el servicio pudiera ser paralizado por la falta de recursos provenientes de la actividad misma, se creó, en el artículo 2 de la Ley 29 de 1973, un subsidio estatal a favor de los Notarios de ingresos insuficientes:

*“ARTICULO 1o. El Notariado es un servicio público que se presta por los Notarios e implica el ejercicio de la fe notarial.*

*La fe pública o notarial otorga plena autenticidad a las declaraciones emitidas ante el Notario y a lo que éste exprese respecto de los hechos percibidos por él en el ejercicio de sus funciones en los casos y con los requisitos que la Ley establece.*

*“ARTICULO 2o. La remuneración de los Notarios la constituyen las sumas que reciban de los usuarios por la prestación de sus servicios, de acuerdo con las tarifas legales, y por subsidios que les fije el Fondo Nacional del Notariado o la superintendencia de Notariado y Registro cuando fuere el caso.*

*“Con esta remuneración los Notarios están obligados a costear y mantener el servicio”.*

Por su parte, el artículo 14 de la Ley 29 de 1973 en comento estableció los parámetros técnicos que sirven para determinar el monto del subsidio, en cuanto se dispuso:

*“ARTICULO 14. La Junta Directiva del Fondo<sup>1</sup> fijará anualmente el monto del subsidio a que tienen derecho los Notarios, según los círculos y regiones, y teniendo en cuenta especialmente el número de escrituras otorgadas en cada uno de aquellos en el año inmediatamente anterior.*

*“En los círculos donde funciona más de una Notaría, la Junta Directiva señalará la cuantía que corresponda a cada Notario, siguiendo las reglas determinadas en el inciso anterior y en consideración a las circunstancias especiales de cada uno.*

*“PARAGRAFO. Ningún Notario podrá gozar de este beneficio sin que haya cumplido previamente con las obligaciones para con los usuarios, sus empleados subalternos, la Superintendencia de Notariado y Registro, el Fondo, el Colegio de Notarios y las demás que les imponga la Ley”.*

La forma de determinación del subsidio ha sido establecida por la autoridad competente de manera sucesiva por anualidades en distintas normas de carácter nacional. Así, a manera de ejemplo, en la Resolución No. 1358 de 2002, emitida por la Superintendencia de Notariado y Registro, se señaló:

*“Artículo 1°. El valor del subsidio para los notarios de insuficientes ingresos se calcula tomando en consideración el número de escrituras otorgadas en el año inmediatamente anterior, los aspectos socioeconómicos del municipio en que se encuentra ubicada la Notaría, el nivel profesional del notario, el ingreso neto mensual promedio del año inmediatamente anterior y los recursos totales asignados en el presupuesto de la Superintendencia de Notariado y Registro para tal fin, en la respectiva vigencia”.*

---

<sup>1</sup> Mediante el Decreto 1672 de 1997 se ordenó la supresión y consecuente liquidación del Fondo Nacional del Notariado –Fonannot–.

En idéntica dirección, pero con una fórmula más sencilla, la Resolución No. 1722 de 2005, traída a colación por la parte actora, emitida por la Superintendencia de Notariado y Registro estableció la tasación de los subsidios en comento para la vigencia fiscal del año 2005 de la siguiente manera:

*“Artículo 1º. El subsidio en dinero para los notarios se calculará tomando en consideración los círculos y regiones, el número de escrituras y el ingreso bruto mensual promedio del año anterior.*

*“El ingreso bruto se establecerá de acuerdo con la información suministrada por los notarios en el Informe Estadístico Notarial.*

*“Artículo 2º. El subsidio en dinero para los notarios se fijará de acuerdo con lo determinado en el artículo anterior y estableciendo la equivalencia del ingreso bruto promedio mensual del notario en salarios mínimos mensuales legales, vigentes al año en que se va a pagar, y conforme a los rangos y montos siguientes:*

*“Rango de ingresos en salarios mínimos      Monto del subsidio mensual*

*“De 0 hasta    5 smmlv\*                      \$3.587.000*

*“De más 5      hasta 9 smmlv              \$2.954.000*

*“De más 9      hasta 14 smmlv              \$2.532.000*

*“De más 14     hasta 16 smmlv              \$2.215.000”.*

En la Resolución No. 1335 de 2006, expedida por la Superintendencia de Notariado y Registro, a más de realizar la tasación del subsidio para los notarios de ingresos insuficientes se indicó con claridad el destino que debe tener la mencionada subvención:

*“Artículo 12. La Superintendencia de Notariado y Registro mediante el análisis del Informe Estadístico Notarial, o en desarrollo de sus visitas generales y especiales, velará porque el propósito planteado por el señor Presidente de la República y acogido por el Consejo Asesor del Fondo o Sistema Especial de Manejo de Cuentas de los Notarios, **en lo atinente a la destinación de los subsidios para el mejoramiento del servicio, se cumpla a cabalidad, de manera racional, demostrable y adecuada**” (negritas por fuera del texto).*

Para la vigencia fiscal del año 2012, la Resolución No. 5355 de 2012 dispuso lo siguiente:

*“ARTÍCULO PRIMERO: El subsidio en dinero para garantizar la prestación del servicio notarial en las Notarias de Insuficientes ingresos, se calculará tomando en consideración el número de escrituras y el ingreso bruto mensual promedio del año anterior.*

*“El ingreso bruto corresponde al total de ingresos y se establecerá de acuerdo con la información suministrada por los Notarios en el Informe de Estadística Notarial”.*

*(...)*

*“ARTÍCULO DÉCIMO: la Dirección Financiera queda autorizada para liquidar los catorce (14) subsidios aprobados, los cuales pagará el ordenador del gasto, así:*

*“Los doce (12) subsidios asignados se pagarán: uno cada mes de la vigencia y los dos (2) adicionales así: uno (1) en junio y uno (1) en diciembre.*

*“Los subsidios aquí fijados se pagarán a las notarías de insuficientes ingresos para garantizar la prestación del servicio notarial, que cumplan con las obligaciones en los términos establecidos en los artículos séptimo y octavo de la presente resolución, con el envío del Informe Estadístico Notarial y sus soportes, del mes inmediatamente anterior al que se efectúa el pago.*

*“ARTÍCULO DÉCIMO PRIMERO: la Superintendencia de Notariado y Registro mediante el análisis del Informe Estadístico Notarial, o en desarrollo de sus visitas generales y especiales, velará porque la destinación de los subsidios para el mejoramiento del servicio, se cumpla a cabalidad, de manera racional, demostrable y adecuada”.*

## **2.2- Naturaleza jurídica de los subsidios otorgados por la Administración: los subsidios otorgados a los Notarios de ingresos insuficientes en virtud de la Ley 29 de 1973.**

La DIAN, en ejercicio de sus funciones de creadora de doctrina tributaria se pronunció específicamente sobre la interpretación que desde el punto de vista tributario le corresponde a los subsidios creados por la Ley 29 de 1973 para los Notarios de ingresos insuficientes, acerca de cuyo contenido giran principalmente las pretensiones de la parte actora. En el concepto 75070 del 4 de septiembre de 2006, el cual se transcribirá *in extenso* dada su importancia para el caso que ahora se decide en segunda instancia, la DIAN afirmó:

*“Problema jurídico*

*“¿Los ingresos de los notarios provenientes de servicios prestados a sus usuarios, y de subvenciones del Fondo Cuenta Especial o de la Superintendencia de Notariado y Registro, están sujetos a retención en la fuente a título de honorarios o de servicios en general?*

*“Tesis jurídica*

*“Las retribuciones por la actividad del notario, tanto por los servicios prestados a sus usuarios como las originadas en subvenciones del Fondo Cuenta Especial de Notariado (o de la Superintendencia de Notariado y Registro), se encuentran sujetas a retención en la fuente a título de honorarios.*

*“Interpretación jurídica*

*“En el punto de consulta es necesario precisar que, conforme el artículo 2° de la Ley 29 de 1973, la remuneración de los notarios tiene dos orígenes:*

*“En primer lugar, provienen de las sumas que reciben de los usuarios por la prestación de sus servicios de acuerdo con las tarifas legales.*

*“En segundo lugar, se originan en los subsidios proporcionados por el Fondo Cuenta Especial de Notariado en virtud del Decreto 1672 de 1997 o la Superintendencia de Notariado y Registro. Estas remuneraciones solamente las captan los notarios cuyos ingresos son insuficientes para una eficiente prestación del servicio, y están tasados en consideración a los círculos y regiones, el número de escrituras y el ingreso bruto mensual promedio del año anterior (Res. 1722/2005).*

*“En general, los dos componentes de remuneración del notario no pueden ser tomados como ingresos de un servicio puro y simple. El primero, tarifas de sus servicios al usuario, por corresponder a un especial servicio constituido por actividades de cierta complejidad que requieren de experiencia y habilidad, así como un grado suficiente de conocimiento de la ley materia de su prestación, lo cual configura un ingreso a título de honorarios.*

*“El segundo, subsidio del fondo especial, habida cuenta que es una remuneración en dinero en contraprestación por cumplir idéntica prestación del servicio, el mismo igualmente se enmarca dentro del concepto de honorarios, pues como lo refiere la Resolución 1722 de 2005 de la Superintendencia de Notariado y Registro, va dirigido a aquellos notarios cuyos ingresos no son lo suficientemente rentables como para costear y mantener adecuadamente la prestación del servicio especializado; tal remuneración corresponde entonces a la prestación de un servicio que por sus especiales características corresponde a una labor en la cual prima el factor intelectual sobre el puramente manual o material; el que su remuneración se realice a través de subvenciones, calculadas entre otras cosas, por el número de escrituras y el ingreso bruto mensual promedio del año anterior, en modo alguno lo priva fiscalmente de la connotación de ingreso susceptible de capitalizarse y por lo mismo de producir un incremento neto del patrimonio, sujeto, claro está, a la depuración normal de los ingresos prevista en el artículo 26 del Estatuto Tributario.*

*“Es evidente que los conocimientos enunciados son necesarios para la prestación de los servicios del notario, toda vez que en el artículo 4° de la “Ley 588 de 2000 que regula el acceso al cargo ordena ‘valorar especialmente la experiencia de los candidatos, así como la capacidad demostrada en actividades relacionadas con el servicio notarial, antigüedad en el mismo, capacitación y adiestramiento que hubieren recibido en materias propias del notariado, obras de investigación y divulgación, estudios de postgrado y estudios de especialización o diplomados, particularmente los relacionados con el notariado, así como el ejercicio de la cátedra universitaria y la participación y desempeño en funciones de orden legislativo, gubernativo y judicial’*

*“Además de lo anterior, en la mayor parte de su prestación es indispensable el despliegue de aportes de tipo intelectual para dar precisión y claridad a los documentos que se tramitan bajo su control.*

*“De otra parte, es indudable que la prestación del servicio notarial, definido en las funciones de que trata el artículo 3° de la Ley (sic) 960 de 1970, tiene entre otras exigencias al notario, el conocimiento de las leyes respecto a las cuales se extienden y autorizan documentos, por lo que para intervenir en el otorgamiento, extensión y autorización de ciertos documentos, es indispensable que el notario despliegue aportes intelectuales y de conocimientos específicos sobre el tema.*

*“Lo expuesto permite precisar que la retribución por la actividad del notario se enmarca bajo el concepto de honorarios, los que tienen estipulada una tarifa del 11% cuando los ingresos superan en el año la suma definida por el gobierno para ser catalogado como declarante de renta (para el año 2006 es \$ 66.888.000) o del 10% si son inferiores a dicho límite, de conformidad con el artículo 1° del Decreto 4715 de 2005”.*

Así las cosas, el concepto No. 75070 del 4 de septiembre de 2006, emitido por la DIAN es claro en considerar que la noción de remuneración consagrada en la Ley 29 de 1973 incluye tanto los ingresos percibidos por la utilización de los servicios notariales por parte de la ciudadanía como el subsidio otorgado a los Notarios de ingresos insuficientes y todo ello se debe entender como honorarios desde el punto de vista tributario.

En criterio de la parte actora, este Concepto constituye doctrina tributaria y la no aplicación de la retención en la fuente por un valor equivalente al 10% o al 11% de la mencionada remuneración resultaría constitutiva de la violación del derecho colectivo a la moralidad administrativa.

La Superintendencia de Notariado y Registro, tanto en la contestación de la demanda como en el oficio GRSN. N0. 1087 del 11 de diciembre de 2009 (fl. 26 a 28 c 1), señaló lo siguiente:

*“... al estudiar la naturaleza jurídica del subsidio que reciben los notarios, la oficina de control interno, consideró que para efectos de retención en la fuente, se catalogan como otros ingresos tributarios, donde queda excluido el pago de las prestaciones de servicios o la de un salario.*

*“La intención del legislador con el subsidio es la de entregar ayuda, subvención, donación o transferencia, que busca un equilibrio en los ingresos del notario, es por ello ... que por ninguna circunstancia real o de interpretación legal, el subsidio cancelado por el grupo cuenta especial de notariado, corresponda ... al pago de servicios ..., por cuanto éste, es imprescindible la existencia de un contrato ... Es claro, que no existe una relación o vinculación entre el notario y el ente pagador del subsidio ...”*

*“Por lo anterior, es que el Grupo de Recaudos y Subsidios notariales, ‘viene aplicando la retención en la fuente al subsidio, como otros ingresos tributarios, lo cual se opondría a la reducción de la base de la retención en la fuente por concepto de salario ... y frente a lo cual la ley no ha establecido ninguna exención o concepto que permita disminuir la retención en la fuente, por lo cual no puede dejar de retener el 3.5%” (fl. 27 c 1).*

La DIAN, en el memorial de contestación de la demanda, consideró que una interpretación literal del concepto No. 75070 del 4 de septiembre de 2006 resulta errada puesto que contradice los mismos términos de la doctrina tributaria sentada por la entidad en el mencionado concepto; así lo expresó:

*“Interpretación [esa] que no se aviene al contenido sustancial del mencionado pronunciamiento; pues en el mismo, a partir de que en materia fiscal, todo hecho económico debe contar con el soporte real de su ocurrencia y que, a cada uno de ellos se les trata de forma separada por la naturaleza de la operación a que correspondan, de acuerdo con las normas generales o específicas que las rijan, una cosa es la actividad propia del notario que ciertamente es calificada, cuya remuneración debe hacerse a título de honorarios y de forma concomitante la retención en la fuente, que es a la que se refiere el concepto, y otra cosa son los ingresos que perciba el Notario por o para conceptos distintos al de retribuir su propia actividad” (fl. 113 c 1).*

Para resolver el problema jurídico planteado, esto es determinar si el subsidio estatal que reciben los notarios de bajos ingresos y que hacen parte de su remuneración resulta constitutivo de honorarios, se impone la necesidad de realizar algunas precisiones en torno al concepto jurídico de subsidio o subvención.

La doctrina jurídica se ha encargado de analizar el concepto de subvención o subsidio desde el punto de vista del Derecho Administrativo<sup>2</sup>; como es evidente, su sustento teórico se encuentra en las actividades de intervención del Estado en la economía, principalmente desde el punto de vista del fomento<sup>3</sup>, por ello para el profesor Gaspar Ariño:

*“Las subvenciones consisten en la entrega gratuita de fondos públicos, procedentes de los impuestos pagados por los contribuyentes, [el] costo de determinadas actividades que se consideran de interés público o interés social”<sup>4</sup>.*

En el mismo sentido se pronunció al respecto el profesor Miguel Sánchez Morón:

*“... son ayudas públicas aquellas que consisten en una aportación dineraria con cargo a fondos públicos realizada a favor de personas públicas y privadas, sin contraprestación directa por quien la recibe y para fines de interés público. Este tipo de ayudas es lo que se denomina habitualmente subvención. La Ley General de Subvenciones (art. 2) confirma este concepto, aunque con algunas precisiones. En concreto ha de tratarse de entregas que están sujetas ‘al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la*

---

<sup>2</sup> Cf. El estudio clásico sobre la materia de Julio Nieves Borrego, “Estudio sistemático y consideración jurídico-administrativa de la subvención”, en *Revista de Administración Pública*, 1963, p. 17-120.

<sup>3</sup> “El fomento es, pues, la actividad administrativa dirigida a conseguir, mediante medios indirectos y no imperativos, la autoordenación de la actividad privada, de la acción de los ciudadanos o particulares, en función de fines y objetivos de interés público fijados a la Administración” y más adelante “aunque en principio el fomento nació como actividad de estímulo a la acción de los particulares, hoy tiene como destinatario normal también a otras Administraciones o entes públicos en general”, Luciano Parejo Alfonso (coord.), *Manual de Derecho Administrativo*, 3ª edición, Ariel, 1994, p. 428.

<sup>4</sup> Gaspar Ariño, *Principios de Derecho Público Económico*, U. Externado, Bogotá, 2003, p. 348.

*realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido'. Además el proyecto, la acción, conducta o situación financiada deben tener por objeto 'el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública'<sup>5</sup>.*

De manera más reciente, siguiendo lo dispuesto por la Ley española de subvenciones<sup>6</sup>, la doctrina ha afirmado:

*"En primer lugar, el rasgo identificativo más evidente de la subvención es que consiste materialmente en la entrega de una suma de dinero. Así lo ha entendido históricamente la doctrina y así lo afirma ahora con rotundidad el art. 2.1 LGS. Se trata, además, de una entrega dineraria realizada a fondo perdido, rasgo que también resulta pacífico en la doctrina y que, sin embargo, la LGS ha omitido. Finalmente, esta disposición dineraria a fondo perdido debe ser realizada por una Administración pública. El art. 2.1 LGS no lo afirma por sí mismo, sin embargo, tal es la consecuencia que se deriva de la remisión que realiza al art. 3 LGS. En efecto, de la lectura de este artículo se desprende que solo las Administraciones públicas podrán conceder subvenciones. De este modo, y aunque alguna vez se haya discutido la posibilidad de que los sujetos privados puedan concederlas, lo cierto es que esta eventualidad (excepción hecha, tal vez, del ejercicio de funciones públicas por parte de tales sujetos), ha sido rechazada de plano por el legislador.*

*"La conjunción de las dos primeras características permite excluir de la institución de la subvención a otras medidas propias de la actividad administrativa de fomento, también de contenido económico, como el crédito oficial o las medidas de carácter fiscal. En relación con el primero resulta definitivo el carácter no devolutivo de la subvención, frente a la obligación, propia de todo préstamo o comodato, de reintegrar el bien recibido. En relación con las medidas de carácter fiscal, y otras similares, la distinción con la subvención se encuentra en que esta última implica una verdadera entrega o disposición patrimonial, esto es, la salida de fondos de un patrimonio público para ingresar en el patrimonio del beneficiario.*

(...)

*"Por tal motivo, se ha sostenido que la subvención sigue siendo 'funcionalmente' dinero público, lo que derivaría del dato de su afectación a un fin. Esta*

---

<sup>5</sup> Miguel Sánchez Morón, *Derecho administrativo general*, 6ª edición, Tecnos, Madrid, 2010, p. 792.

<sup>6</sup> Artículo 2.1. de la Ley General de Subvenciones, a cuyo tenor:

"Artículo 2.-

*"1. Se entiende por subvención, a los efectos de esta ley, toda disposición dineraria realizada por cualesquiera de los sujetos contemplados en el artículo 3 de esta ley, a favor de personas públicas o privadas, y que cumpla los siguientes requisitos:*

*"a) Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios.*

*"b) Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.*

*"c) Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública".*

concepción objetivo-funcional de los fondos públicos justificaría el sometimiento de los beneficiarios a los controles de la Intervención General de la Administración del Estado y el Tribunal de Cuentas, así como su calificación como cuentadantes y su sometimiento a la responsabilidad contable. Esta concepción, sin embargo, parece perder de vista la existencia de subvenciones en las que, según veremos, no concurre el elemento de la afectación (primas), sin perjuicio de lo cual sus beneficiarios se encuentran sometidos a todas las formas de control y reacción antes indicadas. Por ello, en lugar del (o como complemento al) elemento de la afectación, podría resultar de especial utilidad entender que tales potestades de la Administración sobre el beneficiario encuentran su fundamento en el simple acto de concesión de la subvención y en el establecimiento de la subsiguiente relación jurídica subvencional, ambas objeto del consentimiento del beneficiario”.

(...)

“La ausencia de contraprestación directa en la subvención significa que la atribución que esta supone es gratuita, es decir, que la Administración pública no tiene que recibir nada a cambio de lo que otorga. El art. 2.1.a) LGS establece como requisito para considerar como subvención una disposición dineraria “que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios”. Puede afirmarse, por tanto, que la Ley ha asumido el carácter gratuito de la subvención. Este carácter de gratuidad, sin embargo, no debe confundirse con el concepto de liberalidad, dado que la liberalidad se produce cuando la causa del desplazamiento patrimonial se encuentra en el mero hecho de enriquecer a su beneficiario. En este sentido, la jurisprudencia viene afirmando el carácter gratuito de la subvención y negando su carácter de liberalidad, al entender que la finalidad de toda subvención es intervenir en el comportamiento del administrado y no, simplemente, producir su enriquecimiento. Esta jurisprudencia, sin embargo, parte de una premisa equivocada que, eventualmente, podría llevar a negar el carácter subvencional de ciertas entregas dinerarias que constituyen verdaderas subvenciones. En particular, no es cierto que la subvención suponga, siempre y en todo caso, una forma de intervenir en la actuación del beneficiario. Por el contrario, tal y como tendremos ocasión de ver, ciertas subvenciones (en el sentido del art. 2.1 LGS) pretenden precisamente el enriquecimiento del beneficiario. No obstante, esta finalidad no conlleva la aparición de un elemento de liberalidad que, por definición, es inadmisibles en la actuación administrativa (so pena de incurrir en desviación de poder). En efecto, en tales casos encontramos que, precisamente a través del enriquecimiento del beneficiario, se satisface un interés general, que sería la verdadera finalidad perseguida por las normas reguladoras de tales subvenciones. En consecuencia, la causa de la subvención no sería el mero enriquecimiento (liberalidad), sino su adecuación al fin público perseguido por la norma reguladora de la subvención”<sup>7</sup>.

El derecho colombiano conoce de antaño<sup>8</sup> la figura de las subvenciones y, bajo distintas modalidades y denominaciones –subsidios, apoyo económico, incentivos, etc.–, han sido utilizadas para garantizar determinados fines que son considerados por el legislador como relevantes para el cumplimiento del interés general. Así, en materia agraria por ejemplo, las distintas leyes que consagran lo que se ha

---

<sup>7</sup> Antonio Bueno Armijo, *El concepto de subvención en el ordenamiento jurídico español*, U. Externado, 2013 (en prensa).

<sup>8</sup> A manera de ejemplo histórico se puede traer a colación la llamada “ración”, creada por la Ley 14 de 1907, la cual consistía en un subsidio de tratamiento dado a los leprosos del lazareto de Agua de Dios, los ingresos con que se cubría el mencionado subsidio provenían del impuesto llamado “renta mortuoria”.

denominado la Reforma Agraria han consagrado la figura de los créditos de tierras no reembolsables hasta por un monto equivalente al 70% del valor del predio a adquirir por parte del campesino beneficiario del programa (artículos 20 y siguientes de la Ley 160 de 1994), la finalidad de interés general que justifica este procedimiento es la promoción del acceso a la propiedad privada consagrado en el artículo 60 de la Constitución Política; en similar dirección, en materia de servicios públicos la Carta Política en el artículo 368 autorizó la posibilidad de que se crearan subsidios a favor de los usuarios de menores ingresos cuya finalidad es la de garantizar el acceso a los servicios públicos para los menos favorecidos; el objetivo de interés general es claro, tal como lo indicó esta Sección en sentencia de 2011:

*“Los denominados en la Constitución Política como “subsidios”, es la diferencia entre lo que se paga por un bien o servicio, y el costo de éste, cuando tal costo es mayor al pago que se recibe, y que, normativamente hablando, se reflejan en el “El reparto que debe hacerse entre los usuarios como un descuento en el valor de la factura que éste debe cancelar, conforme a lo dispuesto en esta Ley y en las Ordenanzas y Acuerdos según el caso” –art. 99.3 de la ley 142–.*

*“Se debe tener presente que el artículo 368 de la Constitución Política dispone que, con cargo a los recursos de las entidades estatales, se pueden otorgar subsidios para los usuarios de los SPD de menores ingresos<sup>9</sup>. Esta norma prescribe:*

*“ARTICULO 368. La Nación, los departamentos, los distritos, los municipios y las entidades descentralizadas **podrán conceder subsidios**, en sus respectivos presupuestos, para que las personas de menores ingresos puedan pagar las tarifas de los servicios públicos domiciliarios que cubran sus necesidades básicas.” (Resalto fuera de texto)*

*“De este mandamiento se desprenden las siguientes ideas que sintetizan el tema, desde una óptica constitucional:*

---

<sup>9</sup> Cita textual del fallo: Al respecto expresa la Corte Constitucional, en la sentencia C-566 de 1995, que “2. La Corte no comparte las premisas sobre las cuales edifica el cargo la demandante. Se parte de la equivocada tesis de que la excepción a la prohibición de decretar auxilios y donaciones, consagrada en el artículo 355 de la Constitución, está representada por los subsidios que se concedan. Se asume que los recursos de los presupuestos mencionados, que contribuyen a saldar las diferencias de los “fondos”, no tienen el carácter de subsidios y, por tanto, no se encuentran amparados por la excepción que el artículo 368 de la C.P. introduce a lo prescrito por el artículo 355 de la misma.

“Tanto el factor que se aplica a los usuarios de los estratos altos - cuya naturaleza tributaria se deduce de ser una erogación obligatoria destinada a una finalidad pública y sin contraprestación - como los “aportes directos”, se contabilizan, registran e incorporan en los respectivos presupuestos de la nación, los departamentos, los distritos y los municipios, pues, al destinarse ambos recursos a la financiación de los subsidios para pagar las tarifas de los usuarios de menores recursos, configuran gasto público, que no puede hacerse sino se incluye en aquéllos (C.P., art. 345) . La comunidad de fin - pago de los subsidios - y de manejo a través de los respectivos presupuestos públicos - como lo exige el principio de legalidad del gasto -, no permite restringir la excepción a la prohibición de decretar auxilios o donaciones a los recursos procedentes del factor que se aplica a los usuarios de los estratos altos. **Unos y otros recursos, su registro, manejo e inversión, en cuanto tienen relación directa con la concesión de subsidios para pagar las tarifas de los servicios públicos de las personas de menores ingresos, y, además, se incorporan en los presupuestos públicos, se encuentran cobijados por la excepción que consagra el artículo 368 de la Constitución Política y, por consiguiente, a ellos no se extiende la prohibición de su artículo 355.”** (Negrillas fuera de texto)

*“i) Autorizó en forma amplia, a la nación, a los departamentos, a los municipios y a las entidades descentralizadas, a destinar recursos propios para el pago de subsidios de los SPD.*

*“ii) Aseguró, constitucionalmente hablando, la posibilidad de conceder subsidios para pagar los SPD, no para otros servicios públicos, pues no existe norma equivalente para éstos en la Carta Política.*

*“iii) No obliga a que las entidades allí señaladas subsidien efectivamente; tan sólo consagra la posibilidad de que lo hagan. Esto significa que, en principio, cada una de tales entidades es libre de subsidiar o no.*

*“iv) No establece el porcentaje mínimo del consumo del servicio que se debe subsidiar; tampoco señala los estratos que se pueden beneficiar, por lo que el legislador es quien debe adoptar estas decisiones y medidas.*

*“v) Los subsidios sólo beneficiarán a las personas de “menores ingresos”, según lo ordena el artículo 368, concepto que tampoco define la Constitución; luego, queda al legislador determinarlo, con fundamento en la facultad de libre configuración del ordenamiento jurídico.*

*“vi) Finalmente, lo que se puede subsidiar son las denominadas “necesidades básicas”, de manera que lo que exceda de allí debe pagarlo el usuario. Las anteriores premisas constitucionales han sido desarrolladas, entre otras, por las Leyes 142 y 143 de 1994, y 632 de 2000”<sup>10</sup>.*

Lo mismo puede predicarse de las subvenciones otorgadas históricamente a las instituciones de beneficencia y educativas, las cuales se configuraban como una ayuda estatal al buen cumplimiento del ejercicio de actividades que se consideraban esenciales para el beneficio común (por ejemplo, la Ley 36 de 1918).

---

<sup>10</sup> Consejo de Estado, Sección Tercera, Subsección C, sentencia del 24 de enero de 2011, Exp. AP-917, C.P. Enríque Gil Botero.

Respecto de los subsidios en materia de servicios públicos, la Sala también ha explicado:

*“La Ley 142 de 1.994 desarrolló el criterio de solidaridad tarifaria mediante el mecanismo de factor adicional, contribución o aporte solidario que se viene aplicando a los estratos 5 y 6 e industriales y comerciales, como una suerte de rezago de los denominados “subsidios cruzados”. Sin embargo, éste no fue concebido como el único instrumento de ayuda a la financiación de los usuarios de menores recursos. En efecto, la ‘solidaridad tarifaria’, también se manifiesta en una política legislativa de concesión material de subsidios a los usuarios de menores ingresos, que supone el efectivo apoyo estatal a través de sus distintos niveles territoriales vía presupuesto (“subsidio tarifario directo”), de modo que no depende exclusivamente de la aplicación de un esquema de estratificación socioeconómica, expresado en una mayor facturación para los estratos altos, sino que se ha configurado un modelo complejo que busca otras fuentes complementarias para su financiación, mediante la creación y efectivo funcionamiento de los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos.*

*“Dentro de los fines por los cuales el Estado interviene en los servicios públicos domiciliarios, se encuentran: la ampliación permanente de la cobertura mediante sistemas que compensen la insuficiencia de la capacidad de pago de los usuarios; la atención prioritaria de las necesidades básicas insatisfechas en materia de agua potable y saneamiento básico; el establecimiento de mecanismos que garanticen a los usuarios el acceso a los servicios y la previsión de un régimen tarifario proporcional para los sectores de bajos ingresos, de acuerdo con los preceptos de equidad y solidaridad” (Consejo de Estado, Sección Tercera, sentencia del 21 de febrero de 2007, Exp. AP-413).*

La Corte Constitucional, por su parte, se ha pronunciado respecto de la exequibilidad de algunas disposiciones normativas que contienen subvenciones, principalmente en cuanto se refiere a la posible de violación del artículo 355 de la Constitución Política, a cuyo tenor:

**“ARTICULO 355. Ninguna de las ramas u órganos del poder público podrá decretar auxilios o donaciones en favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado.**

*“El Gobierno, en los niveles nacional, departamental, distrital y municipal podrá, con recursos de los respectivos presupuestos, celebrar contratos con entidades privadas sin ánimo de lucro y de reconocida idoneidad con el fin de impulsar programas y actividades de interés público acordes con el Plan Nacional y los planes seccionales de Desarrollo. El Gobierno Nacional reglamentará la materia”* (negritas por fuera del texto).

Así, al analizar la constitucionalidad de la Ley 22 de 1966, en virtud de la cual se creó una subvención a favor del Centro de Rehabilitación para Adultos Ciegos, la Corte Constitucional afirmó:

*“El alcance de esta prohibición ha sido fijado en los siguientes pronunciamientos de esta Corporación, que a continuación se sintetizan:*

*“§ La prohibición del artículo 355 de la C P, no impide al Estado ofrecer incentivos económicos y colaborar con los particulares en la creación de personas jurídicas dedicadas a la investigación científica y tecnológica. Lo anterior en razón de que la finalidad de las personas que reciben su estímulo, corresponde a un cometido que la misma Constitución encomienda expresamente al Estado. ( Sentencia C- 506 de 1994, M. P. Dr. Fabio Morón Díaz. Sentencia C-136 de 1995).*

*“§ A la luz del artículo 355 de la Constitución Política, los subsidios del Estado a los particulares, por regla general, se encuentran prohibidos. La excepción sólo es procedente si el subsidio, concedido por la ley se basa en una norma o principio constitucional, y resulta imperioso para realizar una finalidad esencial del Estado (Sentencia C-205 de 1995. M. P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz).*

***“§ La Constitución no prohíbe que el Estado transfiera a los particulares, sin contraprestación económica, recursos públicos, siempre y cuando tal transferencia tenga un sustento en principios y derechos constitucionales expresos. Esa es la única forma de armonizar la prohibición de los auxilios y donaciones con los deberes sociales de las autoridades colombianas, que derivan de la adopción de la fórmula política del Estado social de derecho y de los fines que le son inherentes, entre los cuales ocupa un lugar preponderante la búsqueda de un orden justo, en donde la igualdad sea real y efectiva. (Sentencia C-251 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero)***

*“§ La Constitución Política, en términos generales, prohíbe que con fondos públicos las autoridades efectúen auxilios o donaciones a favor de personas naturales o jurídicas (C.P. Artículo 355). La Carta, sin embargo, por vía excepcional, autoriza al Estado para que pueda conceder subvenciones, estímulos económicos o subsidios a particulares, tratándose de actividades que aquella directamente considera dignas y merecedoras de apoyo. (Sentencia C-152 de 1999, M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz).*

**“§ Para que puedan destinarse contribuciones económicas en favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado, sin que tal destinación constituya vulneración del artículo 355 de la Carta Política, debe existir un mandato Constitucional expreso mediante el cual se imponga al Estado el deber de adoptar medidas encaminadas a financiar con cargo al presupuesto nacional o con bienes públicos, la asignación de subsidios a favor de determinadas personas o de actividades que beneficien a un sector de la población o fomenten propósitos de interés público o social. (Sentencia C- 923 de 2000, M.P., Dr. José Gregorio Hernández Galindo)**

*“El anterior recorrido jurisprudencial permite concluir que la prohibición general dirigida a las ramas u órganos del poder público, de decretar auxilios o donaciones a favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado no acarrea per se la extinción de la función benéfica a cargo del Estado, la cual también puede cumplirse mediante subsidios, subvenciones o estímulos económicos que se otorguen a entidades privadas sin ánimo de lucro de reconocida idoneidad, en concordancia con principios de estirpe constitucional” (negritas por fuera del texto)<sup>11</sup>.*

En similar dirección, aunque para las donaciones recibidas a título de subvención realizadas por organismos internacionales, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha señalado:

*“Debe la Sala establecer, si los recursos que recibe la actora por concepto de donaciones de entidades internacionales devienen directamente del ejercicio o realización de actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio y si son base para determinar la sanción por no declarar.*

*“Los recursos en cuestión son recibidos por la actora en virtud de los Convenios de Cooperación que suscribió con Oxfam Solidarité de Bélgica<sup>12</sup> y con el Secretariado Nacional de Pastoral Social<sup>13</sup>.*

*“De la lectura de estos convenios se establece que tienen como fin estipular las condiciones particulares de la ayuda financiera que tales organizaciones entregan<sup>14</sup> a la demandante para la ejecución de los proyectos: “Promoción de estrategias de desarrollo no militares en Colombia”, el primero; y Programa plurianual democracia y derechos humanos en la comunidad andina – Colombia, el segundo.<sup>15</sup> Hacen parte de estos Convenios de Cooperación o Subvención, entre otros, el proyecto y presupuestos correspondientes, previamente aprobados.*

---

<sup>11</sup> Corte Constitucional, sentencia C-1174 del 2001, M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

<sup>12</sup> Cita textual del fallo: Fl. 292 c.a.

<sup>13</sup> Cita textual del fallo: Fl. 336 c.a.

<sup>14</sup> Cita textual del fallo: En algunos apartes de los contratos la ayuda financiera entregada la denominan “fondos”, “ayuda”, “subvención”, “recursos”.

<sup>15</sup> Cita textual del fallo: El “Programa plurianual democracia y derechos humanos en la comunidad andina” es subvencionado por la Comunidad Europea, quien entrega los recursos al Secretariado Nacional de Pastoral Social (SNPS) – Beneficiario- para la ejecución de la acción denominada “Programa – país Colombia” (v. Contrato fl. 298 c.a. 2) y éste a su vez los transfiere a la demandada quien es asociada en la ejecución de este Programa.

*“Dentro de las condiciones estipuladas está la “resolución del Contrato”, esto es, la obligación de reembolsar, parcial o totalmente, los fondos entregados para la ejecución del proyecto o programa en los eventos señalados.*

*“Estos documentos son claros en señalar que la ayuda proporcionada es exclusivamente para ejecutar las actividades propias de cada uno de los proyectos, por tal razón periódicamente el beneficiario debe presentar los informes “narrativos” y “financieros” acordados.*

*“Lo anterior pone en evidencia que los dineros que recibe la demandante de estas organizaciones internacionales son exclusivamente para desarrollar el objeto de cada convenio, esto es, ejecutar el proyecto o programa previamente aprobado, sin que esté obligada la donataria a prestar servicio alguno a favor de las donantes.*

***“Según lo dicho, los recursos recibidos por la actora, no se enmarcan dentro de los supuestos del artículo 1490 del Código Civil, para considerarlos donaciones remuneratorias, toda vez que las donantes efectúan los pagos sin que la donataria esté obligada a prestarles un servicio como contraprestación, pues sólo deben destinarse a la financiación del proyecto o programa que dio origen a la subvención”<sup>16</sup>.***

Para el caso específico del subsidio familiar, la Sección Segunda de la Corporación ha señalado la naturaleza jurídica del mencionado beneficio:

*“Según definición dada por el legislador (artículo 1° de la ley 21 de 1982), y que ahora adopta esta Sala, el “Subsidio Familiar es una prestación social pagadera en dinero, especie y servicios a los trabajadores de medianos y menores ingresos, en proporción al número de personas a cargo y su objetivo fundamental consiste en el alivio de las cargas económicas que representa el sostenimiento de la familia, como núcleo básico de la sociedad”.*

*“Se trata entonces de una prestación o partida cuya finalidad es la de ayudar a la cabeza del núcleo familiar al sostenimiento de las personas -cónyuge o compañera (o) e hijos- que se encuentran a su cargo, y en consideración a los ingresos del primero.*

*“En el caso de los miembros de las Fuerzas Militares, el Subsidio Familiar viene siendo regulado de tiempo atrás por el legislador<sup>17</sup>, como una forma de subvención, de ayuda o de auxilio generado a favor de los Oficiales y Suboficiales en servicio activo, casados o viudos con hijos, en donde se les asigna, por cada uno de estos miembros familiares, un determinado porcentaje sobre su asignación básica”<sup>18</sup>.*

Desde el punto de vista tributario, las subvenciones, denominense subsidios, ayudas económicas o incentivos, tienen por regla general un tratamiento jurídico

---

<sup>16</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 3 de marzo de 2011, Exp. 18328, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>17</sup> Cita textual del fallo: Obsérvense entre otros, los Decretos 3220 de 1953, 501 de 1955, 0325 de 1959, la Ley 126 de 1959 y los Decretos 23337 de 1971, 612 de 1977, 089 de 1984 y 095 de 1989.

<sup>18</sup> Consejo de Estado, Sección Segunda, sentencia del 22 de febrero de 2007, Exp. 1282-06, C.P. Jaime Moreno García.

especial. Así, el artículo 3 de la Ley 21 de 1982 dispuso expresamente que el “*subsidio familiar no es gravable fiscalmente*”; en similar dirección el ordenamiento jurídico ha establecido exclusiones permanentes, como el caso del artículo 57-1<sup>19</sup> del Decreto-ley 624 de 1989, contentivo del Estatuto Tributario, el cual señaló que “[s]on ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional los subsidios y ayudas otorgadas por el Gobierno Nacional en el programa Agro Ingreso Seguro, AIS, y los provenientes del incentivo al almacenamiento y el incentivo a la capitalización rural previstos en la Ley 101 de 1993 y las normas que lo modifican o adicionan”, o de carácter temporal, como ocurre en la hipótesis contemplada en el artículo adicional al artículo 57 del Estatuto Tributario en materia de financiación de vivienda de interés social, la cual goza de un beneficio fiscal por el término de 5 años; similar régimen fiscal se encuentra consagrado en el artículo 16 de la Ley 1429 de 2010, a cuyo tenor:

*“ARTÍCULO 16. APOYOS ECONÓMICOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA NI DE GANANCIA OCASIONAL. Son ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional, los apoyos económicos no reembolsables entregados por el Estado, como capital semilla para el emprendimiento y como capital para el fortalecimiento de la empresa”.*

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, la subvención como instrumento jurídico típico de las actividades administrativas de fomento, tiene las siguientes características: **i)** es una prestación generalmente expresada en dinero<sup>20</sup>; **ii)** el sujeto activo es el Estado o una persona de derecho público; **iii)** el sujeto pasivo es otra persona jurídica de derecho público, un particular que ejerza funciones administrativas por disposición de la ley o un particular que realice actividades que puedan ser identificadas con una finalidad de interés general, no pueden tener, por lo tanto, como objetivo principal, directo e inmediato el enriquecimiento del beneficiario, aun cuando indirectamente afecte de manera positiva su patrimonio; **iv)** no tiene el carácter de contraprestación por un servicio prestado, lo que la excluye de toda consideración contractual; **v)** los dineros percibidos deben ser utilizados para el fin de interés general para el cual se otorga el referido beneficio.

A la luz de lo que se ha reseñado se debe analizar la naturaleza jurídica de la subvención a favor de los notarios de ingresos insuficientes, creada por la Ley 29 de 1973.

---

<sup>19</sup> Artículo que se adicionó al Estatuto Tributario mediante la Ley 1111 de 2006.

<sup>20</sup> En el caso del subsidio familiar, la prestación puede ser en dinero, especie o servicios prestados a los trabajadores en los términos del artículo 1 de la Ley 21 de 1982.

Se debe tener en cuenta que la función notarial constituye, por definición constitucional y legal, un servicio público prestado por particulares; también es característico del derecho colombiano que los Notarios reciban su remuneración de dos fuentes: en primer lugar, de los ingresos percibidos por las tarifas de los servicios prestados y, en segundo lugar, de los subsidios o subvenciones que reciban por parte del Estado.

Así lo consideró la Sección Primera de la Corporación al analizar la legalidad de la Resolución No. 1041 de 2003, emitida por la Superintendencia de Notariado y Registro, mediante la cual se limitó la subvención otorgada a los Notarios de ingresos insuficientes a aquellos círculos notariales en los cuales se hubiere dispuesto la existencia de Notarías únicas; en aquella ocasión se afirmó:

*“... la Sala no encuentra reproche que hacerles con relación a los artículos 2º y 17 de la Ley 29 de 1973, **toda vez que resultan acordes con los mismos y la finalidad que se persigue con el subsidio, que claramente está señalada como la de mejorar las condiciones económicas de los Notarios de insuficientes ingresos**, de allí que entre a ser parte de la remuneración de estos notarios.*

(...)

*“Si lo anterior se coteja con el invocado artículo 17 de la Ley 29, se deduce que dicha normatividad tiene como premisa que la cobertura orgánica del servicio notarial responda a que el proceso económico-social sea notorio, pues subordina la creación de notarías en círculos donde existan más de una a dicho proceso, amén del previo pronunciamiento de la Superintendencia de Notariado y Registro.*

*“Sin embargo, será suficiente esa situación para considerarlas compatibles con el artículo 13 de la Constitución Política, especialmente en lo atinente al trato diferente entre notarios destinatarios del subsidio?. ¿Esa diferenciación es justificada o no?*

*“Al respecto, es obvio que se establece un trato diferente entre los notarios calificados como de recursos insuficientes, al discriminarse entre los que se encuentre en círculos con una sola notaría y los que lleguen a darse en círculos con más de una notaría; discriminación que opera en perjuicio de los segundos al excluirlos del subsidio.*

(...)

*“El meollo del asunto pasa a ser, entonces, si esa discriminación es justificada o no. Si los notarios que bajo los parámetros fijados por el Consejo Asesor resulten calificados como de ingresos insuficientes deben soportar la privación del subsidio por el hecho de pertenecer a un círculo notarial donde hay más de una notaría?. Esa situación los ubica en un supuesto tan distinto frente a sus pares de*

*ingresos insuficientes que permita esa diferencia en la formación del subsidio?  
¿Las razones atendidas por el Consejo Asesor justifican esa diferencia?*

*“La respuesta que aflora sin dificultad alguna es que **no se encuentra justificación jurídica ni razonable para excluir del subsidio los notarios que siendo de ingresos insuficientes según los parámetros fijados para esa calificación, pertenezcan a un círculo notarial con más de una notaría, y que sólo lo puedan percibir los que son notarios únicos en su círculo, por cuanto las razones aducidas para esa exclusión no serían imputables o causadas por aquellos notarios, sino por circunstancias y decisiones enteramente ajenas a ellos, como quiera que la creación o existencia de su notaría deficitaria no dependió de ellos, sino de quienes tienen la facultad de crear y suprimir notarías.***

*“De esa manera, privarlos del subsidio es en el fondo imponerles una sanción o una carga por situaciones y eventuales consecuencias generadas por terceros, y cuya corrección o solución corresponde justamente a esos terceros, como quiera que son éstos quienes deben ponderar y evaluar las condiciones socio-económicas que hagan necesaria y viable crear notarías autosuficientes en circuitos donde ya existen otras; o, contrariu censu, suprimirlas en esos circuitos cuando el número de las mismas haga que alguna o varias resulten con ingresos insuficientes y, por ende, puedan afectar el nivel de ingresos de las demás.*

*“De modo que si **el fin del subsidio es contribuir a mejorar el nivel de ingresos de los notarios que tienen ingresos insuficientes, y se considera que la proliferación de notarías tiene relación inversamente proporcional con ese nivel de ingresos,** el correctivo no puede estar en imponerle un sacrificio a unos notarios de ingresos insuficientes frente a sus colegas de igual situación económica, sino en la creación racional de las notarías, atendiendo las circunstancias socio-económicas que prevé la Ley 29 de 1973.*

*“De otra parte, la existencia de varias notarías en un mismo círculo no es circunstancia que determine una diferencia significativa entre los notarios de ingresos insuficientes y, menos, que ello conlleve una situación tan especial a favor de los que se encuentre en dicho círculo frente a los notarios que son únicos en el suyo, que permita tener como una medida de equilibrio o compensación el privarlos del subsidio” (negritas por fuera del texto)<sup>21</sup>.*

En este sentido, frente a la naturaleza del “subsidio” creado por la Ley 29 de 1973, no existe duda alguna que se trata de una típica subvención en los términos que se han venido explicando; en efecto, se trata de:

*i) Una prestación dineraria a cargo del Estado –en un principio por el Fondo Nacional del Notariado en los términos de la Ley 29 de 1973, cuya financiación se derivaba de los aportes realizados por los Notarios del país y a partir del Decretoley 1672 de 1997, por la Superintendencia de Notariado y Registro en su condición*

---

<sup>21</sup> Consejo de Estado, Sección Primera, sentencia del 9 de julio de 2009, Exp. 11001-03-24-000-2004-00305-01, C.P. Rafael E. Ostau de Lafont Pianeta.

de encargada de manejar la cuenta especial creada para mejorar las condiciones económicas de los notarios de bajos ingresos–;

*ii)* El sujeto pasivo es una persona natural encargada por el ordenamiento jurídico de prestar el servicio público notarial;

*iii)* El buen funcionamiento del servicio público notarial es un objetivo constitucional de interés general (artículo 131 de la Constitución Política<sup>22</sup>);

*iv)* Aun cuando la base para su determinación la constituye la cantidad de actos que produzca una determinada Notaría, su reconocimiento no obedece a una contraprestación por los servicios prestados a la ciudadanía por parte del Notario; lo anterior se desprende de lo dispuesto en las sucesivas Resoluciones –ya citadas en el acápite correspondiente– que desde el 2006 han tasado el monto a partir del cual se puede considerar que una Notaría recibe ingresos insuficientes, las cuales señalaron que le incumbía a la Superintendencia de Notariado y Registro velar *“porque la destinación de los subsidios para el mejoramiento del servicio, se cumpla a cabalidad, de manera racional, demostrable y adecuada”*.

Así las cosas, se cumplen los requisitos para que el subsidio a favor de los Notarios de ingresos insuficientes sea considerado como una subvención, atendiendo principalmente el hecho de que con su otorgamiento no se retribuye el servicio notarial y que su otorgamiento tiene como destinación específica el mejoramiento del servicio público notarial.

Ahora bien, en lo atinente a la doctrina tributaria que la DIAN vertió en el Concepto No. 75070 del 4 de septiembre de 2006, en el cual se consideró que la subvención estatal otorgada a los notarios de bajos ingresos constituía honorarios en el sentido del Estatuto Tributario, la Sala encuentra que dicha posición no se ajusta al régimen jurídico de la subvención en comento.

---

<sup>22</sup> A cuyo tenor:

*“ARTICULO 131. Compete a la ley la reglamentación del servicio público que prestan los notarios y registradores, la definición del régimen laboral para sus empleados y lo relativo a los aportes como tributación especial de las notarías, con destino a la administración de justicia.*

*“El nombramiento de los notarios en propiedad se hará mediante concurso.*

*“Corresponde al gobierno la creación, supresión y fusión de los círculos de notariado y registro y la determinación del número de notarios y oficinas de registro”.*

En primer lugar, la doctrina tributaria que se analiza confunde honorarios con remuneración, cuando lo cierto es que la remuneración que perciben los notarios dista mucho del concepto de honorarios forjada por la DIAN en su Doctrina Tributaria, según la cual:

*“...Como se ha dicho en diferentes oportunidades, para efectos tributarlos, los honorarios están constituidos por los pagos recibidos por quien presta un servicio calificado, esto es, un servicio donde predomina el factor intelectual sobre el puramente manual o material, pudiéndose enmarcar dentro de esta definición la generalidad de las profesiones, así como las actividades que desarrollen, los técnicos, especialistas o expertos quienes despliegan sus conocimientos en forma tal, que su actividad adquiere una connotación especial...”* (Concepto 29808 de 1995).

*“Honorarios. Son los ingresos percibidos en dinero o en especie en desarrollo de una labor en donde el factor intelectual es determinante, y que se ejecute sin subordinación. Esta forma de pago es característica en la prestación de servicios profesionales, técnicos, etc.”* (Concepto No. 44492 de Diciembre 1 de 1999).

Esta doctrina es, por demás, la que se ajusta en un todo a lo afirmado en la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado respecto del concepto de honorarios en el marco de la legislación tributaria, según la cual:

*“A lo largo del proceso gubernativo y ante la Jurisdicción, la actora ha insistido en que la partida glosada en su mayoría corresponde a "alquileres o arrendamientos" y no a honorarios, como los han calificado las autoridades de impuestos, respaldando su afirmación con certificado de su revisor fiscal acompañado de las cuentas de cobro de la sociedad beneficiaria de los pagos.*

*“Es evidente que con estos elementos probatorios no se pueden considerar desvirtuados los fundamentos que dieron lugar al rechazo por parte de las oficinas de impuestos, por cuanto los mismos sólo hacen referencia al hecho de afirmar que la actora efectuó esos pagos a la sociedad *Cómputo Bolívar S.A.*, que se encuentran debidamente soportados, de acuerdo con las cuentas de cobro cuyas fotocopias aporta, hecho que en ningún momento ha sido objeto de controversia, pues como se puntualizó antes, los motivos aducidos por la administración como fundamento de la glosa son, en primer lugar, el hecho de que la sociedad *Cómputo Bolívar S.A.*, según su propia declaración de renta, no posee dentro de sus activos equipos, y, el otro aspecto, que la misma se dedica al servicio de computación en general; es decir, se han cuestionado los pagos que se contabilizaron como alquiler de equipos y se han tomado todos como servicios generales de computación, atendiendo los demás rubros glosados: valor de programas, arrendamiento de software y papelería.*

*“Ahora bien, para la Sala es claro, que el servicio de computación, que como en el caso de litis, incluye programación y software (hojas 12 a 15 del acta de visita) en su ejecución predomina el factor intelectual sobre el manual o estrictamente material, hecho que caracteriza la prestación del servicio, independientemente del hecho de que el mismo se realice en cumplimiento de determinado contrato, lo cual no desvirtúa la esencia misma del pago o retribución por el servicio. Por ello la circunstancia por el accionante en el sentido de que se trata de arrendamiento de dichos servicios (programación y software) no desvirtúa la naturaleza del pago, porque de todas maneras se está dando el servicio de computación o programación*

**cuya retribución evidentemente tiene el carácter de honorarios; y por ende sujeto al cumplimiento del requisito echado de menos por la Administración.**

*“En esta forma, la Sala acoge la opinión que el Tribunal puntualiza, con fundamento en el artículo 2.063 del Código Civil, al regular el arrendamiento de servicios, como aquéllos en los que predomina la inteligencia sobre la mano de obra, ordenamiento legal que se encuentra acorde con los fundamentos que al calificar de " honorarios " ha señalado las distintas actuaciones administrativas” (negritas por fuera del texto)<sup>23</sup>.*

En idéntica dirección, la Sala de Consulta y Servicio Civil ha indicado:

*“El concepto de **honorario** en su acepción etimológica “suele aplicarse ‘al que tienen los honores y no la propiedad de una dignidad o empleo’ y en este sentido hablamos de presidente honorario, alcalde honorario, etc. Utilizada en plural, adquiere el significado de beneficio o retribución que se da con honor: es el ‘estipendio o sueldo que se da a uno por su trabajo en algún arte liberal’ (Diccionario de la Lengua Española), o con mayor precisión conceptual, porque no es admisible confundir este vocablo con el salario, del que es sustancialmente diferente (Enciclopedia Jurídica) ... los honorarios son asimilados a los estipendios que se conceden por ciertos trabajos, generalmente de los profesionales liberales, en que no hay relación de dependencia, ni jurídica, ni técnica, como tampoco económica, entre las partes, y donde la retribución es fijada conforme a su honor por el que desempeña la actividad o presta los servicios ... Por extensión, los honorarios están también destinados a remunerar –siempre sin efectos prestacionales - la asistencia a sesiones de ciertas corporaciones públicas o de juntas directivas, técnicas, asesoras, etc.<sup>24</sup>”, de ahí que para los concejales, sean éstos distritales o municipales, los honorarios constituyen la contraprestación que por su asistencia a cada una de las sesiones de la respectiva Corporación establece la Constitución en su favor; y la ley, en este caso la 617 de 2000, determina y reconoce”<sup>25</sup>.*

En este sentido, resulta indiscutible que la subvención que reciben los Notarios de ingresos insuficientes no obedece de manera específica y directa a una contraprestación por alguna actividad en la que deba primar el carácter intelectual del Notario, sino que obedece a un criterio financiero de buen funcionamiento de la actividad constitutiva del servicio notarial ligado a la necesidad de recursos suficientes para su ejercicio, de lo cual da cuenta la forma en que se determinan los ingresos a partir de los cuales se puede considerar que una Notaría los recibe en términos insuficientes; en otras palabras, el fundamento del otorgamiento de la subvención lo constituye la inclusión de la Notaría en la escala de *ingresos insuficientes*, lo que significa que la causa directa del beneficio es el hecho de que

---

<sup>23</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 30 de agosto de 1991, Exp. 2821, C.P. Carmelo Martínez Conn.

<sup>24</sup> Cita textual del fallo: SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL, Concepto No. 444 del 14 de mayo de 1992.

<sup>25</sup> Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, concepto del 10 de agosto de 2006, Exp. 1760, C.P. Luis Fernando Álvarez Jaramillo.

el Notario que recibe la subvención se encuentre en la franja de ingresos que, luego de una operación matemática, es considerada por el ordenamiento jurídico como insuficiente para costear de manera adecuada el servicio notarial.

En segundo lugar, la DIAN en el concepto No. 75070 del 4 de septiembre de 2006 desconoció el hecho de que las subvenciones otorgadas a los Notarios de ingresos insuficientes tiene como destinación específica el mejoramiento del servicio notarial.

En consonancia con la anterior, resulta pertinente señalar que sólo el componente retributivo de la remuneración percibida por los Notarios (primer componente, pago por los servicios prestados percibidos por los usuarios del servicio) es constitutivo de *honorarios* en el sentido tributario, mientras que el segundo componente (la subvención estatal) no puede ser considerada como tal y, por tanto, su tratamiento para efectos impositivos debe ser el de "*otros ingresos tributarios*", tal como lo venía haciendo la Superintendencia de Notariado y Registro. Agréguese a lo anterior que esta interpretación de lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 29 de 1973 es la única viable constitucionalmente, en virtud de la prohibición general de otorgar beneficios y auxilios a favor de particulares, consagrada en el artículo 355 de la C.P.

En conclusión, para la Sala la subvención creada por la Ley 29 de 1973 a favor de los Notarios de ingresos insuficientes no puede ser considerada como constitutiva de *honorarios* y, por lo tanto, no pueden ser gravados como tales, es decir, constituyen "*otros ingresos tributarios*", razón por la cual el porcentaje de la retención en la fuente no puede ser el 10% u 11%, según el caso, alegado por la parte actora sino del 3.5% al cual hace referencia el artículo 401 del Estatuto Tributario.

### **3.- Los derechos colectivos cuya protección se invoca.**

La parte actora construyó sus argumentos en torno a una eventual violación del derecho colectivo a la moralidad administrativa (art. 4, letra b, de la Ley 472 de 1998), sin embargo atendiendo la naturaleza de las actuaciones que el actor considera como violatorias de los derechos colectivos se debe analizar, también, la posible vulneración del derecho colectivo a la defensa del patrimonio público (art. 4, letra e, de la Ley 472 de 1998), aun cuando éste último no fue objeto de

pretensión alguna expresa por parte del demandante<sup>26</sup>, la Sala analizará de manera sucesiva las conductas de las entidades públicas a la luz de los derechos colectivos a la moralidad administrativa y a la defensa del patrimonio público en aplicación del principio *iura novit curia*, el cual encuentra plena aplicación en las acciones populares; en este sentido la Sala ha afirmado:

*“En consecuencia, la jurisprudencia ha reconocido, como lo plantea el apoderado de la sociedad contratista demandada, que en tratándose del principio de congruencia en acciones populares, este postulado y garantía del debido proceso se flexibiliza o relaja, para permitir que el juez no esté necesariamente vinculado en relación con algunos aspectos que podrían sistematizarse de la siguiente forma: i) en relación con las medidas deprecadas en la demanda para proteger los derechos o intereses colectivos vulnerados o amenazados, toda vez que de conformidad con el artículo 34 de la ley 472 de 1998, el juez adoptará cualquier orden de hacer, de no hacer, o decretará el pago de perjuicios, con miras a proteger el núcleo del derecho transgredido, razón por la que, constatada la vulneración o el peligro, el juez cuenta con una amplia gama o haz de posibilidades para decretar todas las medidas que estime pertinentes para garantizar el amparo efectivo de los derechos e intereses afectados, ii) en cuanto concierne a la posibilidad de amparar derechos colectivos no invocados expresamente en la demanda, siempre y cuando la acusación de su vulneración se desprenda de las circunstancias fácticas narradas en la causa petendi de la demanda, y iii) en relación con hechos que se van presentando a lo largo del proceso, siempre y cuando estén relacionados con los supuestos fácticos establecidos en la demanda. En otros términos, el juez de la acción popular podrá abordar el estudio de nuevos hechos que vayan apareciendo a lo largo del proceso, siempre y cuando aquellos tengan relación con la causa petendi formulada en la demanda.*

*“En relación los aspectos antes precisados, la Sala ha puntualizado<sup>27</sup>:*

*“Como es sabido el juzgador debe observar el principio de congruencia (artículo 305 del Código de Procedimiento Civil, modificado Decreto 2282 de 1989, art. 1 num. 135<sup>28</sup>)- el cual reviste, por regla general, un carácter absoluto en tanto derivación del principio de imparcialidad rigurosa del funcionario judicial (Aragoneses). Esa consonancia del fallo impone la identidad jurídica entre lo resuelto y las pretensiones, imperativo legal, que –como precisa el profesor Devis Echandía<sup>29</sup>– está relacionado a la vez con el derecho fundamental al debido proceso (art. 29 CP) y con el valor de la cosa juzgada.*

---

<sup>26</sup> Es menester recordar la íntima relación que existe entre los derechos colectivos a la moralidad administrativa y a la defensa del patrimonio público, sin embargo, tal como lo ha señalado la jurisprudencia de la Corporación, aun cuando por regla general toda violación de la moralidad administrativa tiene una incidencia en la defensa del patrimonio público, no toda vulneración de este último conlleva una afectación del primero, razón por la cual resulta pertinente analizar ambas hipótesis. Sobre este punto, Consejo de Estado, Sección Tercera, sentencia del 12 de octubre de 2006, Exp. AP-932, C.P. Ruth Stella Correa Palacio.

<sup>27</sup> Cita textual del fallo: Consejo de Estado, Sección Tercera, sentencia del 16 de abril de 2006, exp. AP 2004-640, M.P. Ruth Stella Correa Palacio.

<sup>28</sup> Cita textual del fallo: “La sentencia deberá estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda y en las demás oportunidades que este Código contempla, y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas si así lo exige la ley”.

<sup>29</sup> Cita textual del fallo: DEVIS ECHANDÍA, Hernando, Compendio de Derecho Procesal, Teoría General del Proceso, Tomo I, Decimotercera edición, Biblioteca Jurídica Diké, Medellín, 1994, Pág. 57.

**“Sin embargo, tratándose del juicio popular este principio de congruencia reviste algunos matices que lo tornan menos absoluto, debido a la naturaleza de la acción y a las particularidades del derecho objeto de protección. Así, v.gr., para la protección efectiva de los intereses colectivos invocados la orden del juez consignada en la sentencia (art. 34 ley 472) no está circunscrita a la conducta pedida en el escrito de demanda; también puede el juez oficiosamente vincular al proceso a otros posibles responsables (art. 18 eiusdem); del mismo modo la decisión final debe referirse al curso que vayan tomando los hechos y no se contrae exclusivamente a los indicados en el escrito de demanda, siempre y cuando la conducta que se sigue desplegando sea aquella acusada como transgresora por el actor popular desde la demanda, tal y como lo ha señalado la Sala en criterio que hoy se reitera:**

*“para proteger el derecho o interés colectivo el juez, en los términos del artículo 34 de la ley 472 de 1998, expedirá orden de hacer o no hacer, destinada a ser cumplida por la autoridad pública que incurre en la transgresión, orden que no está circunscrita a la conducta pedida en la demanda, porque el juez actúa con total amplitud y discrecionalidad al momento de disponer lo que corresponda para lograr el amparo del derecho o interés colectivo vulnerado o amenazado, ello en consideración a que la congruencia se predica frente a la petición de protección del derecho o interés colectivo que se afirma vulnerado, y no frente a las conductas que en criterio del actor son suficientes e idóneas para lograr el amparo solicitado.*

*“Cabe recordar por otra parte que dado el fin supremo que persigue la acción popular –protección de derechos e intereses colectivos–, se ha dotado de amplios poderes al juez popular, tales como que oficiosamente está en el deber de vincular al proceso a cualquiera otra persona que en el curso del mismo surja como posible responsable de la infracción al derecho o interés colectivo, ello siempre que no se haya dictado sentencia de primera instancia, para que tenga oportunidad de asumir su defensa de manera adecuada (artículo 18 ley 472 de 1998).*

*“Esa vinculación también supera los límites tradicionales del principio de congruencia concebido para las acciones subjetivas y con efecto inter partes, como quiera que en virtud de tal vinculación, la sentencia de condena bien puede cobijar también a ese tercero contra quien no se dirigió la demanda.*

**“Ahora bien, cuando durante el transcurso del proceso el transgresor continúa con la realización de las conductas que desde un comienzo el actor indicó como vulnerantes del derecho colectivo cuya protección ha demandado, la sentencia debe pronunciarse no sólo en relación con los hechos de la demanda y los argumentos de la defensa, sino que además deberá referirse al curso que vayan tomando los hechos, a efectos de que la decisión tenga la virtualidad de abarcar con efectividad la protección de los derechos colectivos que encuentre vulnerados, con la condición de que la conducta que se continúa sea aquella acusada como transgresora desde la demanda, en aras de garantizar el debido proceso en una de sus manifestaciones más importantes, el derecho de defensa. Es decir, no puede el juez juzgar hechos cuya existencia no le**

**ha sido puesta de presente en las oportunidades de que disponen las partes dentro del proceso.**<sup>30</sup>

**“Con todo, y aunque el principio de congruencia en sede popular no tiene la rigidez propia de los procesos ordinarios, también impone algunas restricciones al fallador, entre ellas que el ámbito de competencia del fallador está circunscrito a los derechos colectivos que la demanda acusa como vulnerados (ordinal a) del artículo 18 de la ley 472), en aras de garantizar el derecho de defensa del demandado. No se olvide que de conformidad con el inciso segundo del artículo 6º de la ley 472 el juez popular debe velar por el respeto al debido proceso, las garantías procesales y el equilibrio entre las partes, precepto que está en perfecta consonancia con el artículo 9 de la LEAJ, conforme al cual es deber de los funcionarios judiciales respetar, garantizar y velar por la salvaguarda de los derechos de quienes intervienen en el proceso. En consecuencia, no se hará pronunciamiento alguno sobre el derecho invocado en el recurso de apelación.”** (negrillas y subrayado adicionales).

*“Como se aprecia de los anteriores planteamientos, el juez de la acción popular puede proferir fallos extra o ultrapetita, así como también dar aplicación al principio iura novit curia<sup>31</sup>, para garantizar la protección de los derechos colectivos vulnerados o amenazados; no obstante, las anteriores facultades oficiosas del juez constitucional entran en colisión con el principio al debido proceso y el derecho de defensa de las entidades o personas que fungen como demandadas en un proceso de esta estirpe.*

*“Y en ese orden de ideas, la Sala a partir de la constatación anterior ha recurrido a la ponderación para establecer una postura intermedia que permita atemperar la citada confrontación que existe entre la idónea protección a derechos colectivos amenazados, y los derechos fundamentales al debido proceso y a la defensa. Por consiguiente, se ha elaborado una línea jurisprudencial que reconoce la amplitud con que cuenta el juez de la acción popular para adoptar y determinar todo tipo de medidas (de dar, hacer o no hacer) encaminadas a la satisfacción y garantía de los derechos cuya trasgresión se haya verificado; de otra parte, se ha avalado la posibilidad con que cuenta el juez de la acción popular de estudiar hechos que se produzcan a lo largo del proceso, y que por lo tanto no fueron planteados desde el inicio de la demanda, siempre y cuando los mismos tengan una relación con la causa petendi fijada en aquella, así como la posibilidad de amparar derechos colectivos disímiles a los precisados en el libelo introductorio, siempre y cuando, se itera, estén vinculados con los supuestos fácticos que fueron debatidos en el proceso. En efecto, esta postura intermedia, en términos del principio de proporcionalidad satisface el objetivo de las acciones populares, pero de otro lado respeta los parámetros de los derechos de los demandados en un proceso de esta naturaleza”<sup>32</sup>.*

### **3.1.- La moralidad administrativa.**

<sup>30</sup> Cita textual del fallo: CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCION TERCERA, Sentencia de 16 de marzo de 2006, Radicación número: AP-130012331000200300239-01, Actora: Luz Yolanda Morales Peña, Demandado: Lotería de Bolívar, C. P. Ruth Stella Correa Palacio.

<sup>31</sup> Cita textual del fallo: Al respecto se pueden consultar las sentencias de: 16 de mayo de 2007, exp. 2005-10005, M.P. Mauricio Fajardo Gómez, 16 de octubre de 2007, exp. 2002-2714, M.P. Ramiro Saavedra Becerra, entre otras.

<sup>32</sup> Consejo de Estado, Sección Tercera, sentencia del 2 de septiembre de 2009, Exp. AP-2418, C.P. Enrique Gil Botero.

En criterio de la parte actora “*en el caso sub lite la Superintendencia de Notariado y Registro y la Dirección de [Impuestos y] Aduanas Nacionales ‘DIAN’ transgreden el Derecho Colectivo a la moralidad administrativa previsto en el literal b) del artículo 4 de la Ley 472 de 1998, al no adoptar los mecanismos necesarios para que el recaudo de la retención del 11% sea aplicable a los subsidios reconocidos a los notarios de bajos recursos, y a la recuperación de las retenciones dejadas de recaudar correspondiente al 7.5% faltantes para completar la base de porcentaje de retención establecido en el Artículo 1 del Decreto 4715 de 2005*” (fl. 6 c 1).

En torno al concepto de moralidad administrativa, la Sección Tercera en múltiples pronunciamientos ha intentado darle concepto, contenido y alcance, para lo cual se ha dicho que existe amenaza o vulneración de la moralidad administrativa, entre otros, en los siguientes supuestos: cuando la transgresión de la legalidad obedece a finalidades de carácter particular<sup>33</sup> –noción que la aproxima a la desviación de poder<sup>34</sup>–; cuando existen irregularidades y mala fe por parte de la Administración en el ejercicio de potestades públicas<sup>35</sup>; cuando se desconocen los valores y principios que inspiran la actuación administrativa y que determinan la expedición de las normas correspondientes al tiempo que orientan su adecuada interpretación<sup>36</sup> –concepción que reconoce la importancia axiológica y principalista del ordenamiento, en un contexto eminentemente jurídico que, por tanto, no coincide con el mero desconocimiento de los parámetros éticos y morales aceptados por los asociados<sup>37</sup>–; cuando se aplique o interprete por parte de una autoridad administrativa un precepto legal o una decisión judicial en un sentido que se aparte de manera ostensible y contraevidente de su correcto entendimiento<sup>38</sup>. También ha dicho la Sala que los intentos de definir la moralidad administrativa no la limitan sino que simplemente la explican, en vista de que en relación con este tipo de conceptos es el caso concreto el que brinda el espacio

---

<sup>33</sup> Consejo de Estado, Sección Tercera. Bogotá, sentencia de 4 de noviembre de 2004, Exp. AP-2305, C.P. Ricardo Hoyos Duque. En el mismo sentido, véase sentencia del 6 de octubre de 2005, Exp. AP-2214, C.P.: Dra. Ruth Stella Correa.

<sup>34</sup> Consejo de Estado, Sección Tercera. Bogotá, sentencia del 31 de octubre de 2002, Exp. AP-518, C.P. Ricardo Hoyos Duque.

<sup>35</sup> Consejo de Estado, Sección Tercera, sentencia del 13 de febrero de 2006, Exp. AP-1594, C. P. Germán Rodríguez Villamizar

<sup>36</sup> Consejo de Estado, Sección Tercera, sentencia del 2 de junio de 2005, Exp. AP-00720, C.P. Ruth Stella Correa. También, Consejo de Estado, Sección Tercera, sentencia del 26 de octubre de 2006, Exp. AP-01645.

<sup>37</sup> Consejo de Estado, Sección Tercera, sentencia del 21 de febrero de 2007, Exp. AP-00690, C. P. Enrique Gil Botero y sentencia del 8 de junio de 2011, Exp. AP-540, C.P. Enrique Gil Botero.

<sup>38</sup> Consejo de Estado, Sección Tercera, sentencia del 22 de agosto de 2007, Exp. 0228, C. P. Ramiro Saavedra Becerra.

para que la norma se aplique y para que se proteja el correspondiente derecho colectivo<sup>39</sup>.

La Sala ha precisado así la labor del juez en la determinación de la existencia de una presunta violación del derecho colectivo a la moralidad administrativa:

*“En ese sentido cabe agregar que el derecho colectivo a la moralidad administrativa no se limita a un examen de la situación a la luz del simple texto legal, sino que debe comprender también una relación de todos aquellos valores, principios y reglas que, teleológicamente, forman parte del propio ordenamiento vigente, en cuanto determinaron y justificaron la expedición de las normas en cuestión, al tiempo que sirven de complemento insustituible para alcanzar la recta inteligencia de las mismas y su verdadero alcance.*

*“En aplicación de estos criterios se advierte que no se puede pretender que la actividad judicial se cumpla sin que el juez efectúe consideraciones o exámenes acerca de los valores, los principios o las reglas que se encuentran en juego, como quiera que tanto la propia Administración de Justicia, como la estructura jurídica de nuestro Estado Social de Derecho, condensada en la Carta Política, se fundan en variados e importantes aspectos o conceptos de eminente contenido axiológico, como por ejemplo, entre muchos otros, la vigencia de un orden justo; la prevalencia del interés general; la promoción de la prosperidad general; la convivencia pacífica; la dignidad de las personas; la soberanía popular; la diversidad étnica y cultural de la Nación colombiana; la inviolabilidad de la vida; la libertad; la igualdad; la paz; etc., por cuya realización deben propender todas las autoridades de la República dentro del marco de sus funciones, cuestión que incluye a los jueces, claro está.*

*“En este orden de ideas, resulta claro que al juez popular corresponde el deber de analizar tanto la conducta de la respectiva autoridad, cuando de los argumentos de la demanda y de las pruebas recaudadas a lo largo del proceso advierta algún riesgo frente a este derecho colectivo, como también auscultar e identificar los valores, principios y reglas que constituyen el sustrato mismo o la finalidad de las normas cuya inobservancia, respecto de alguno de sus elementos integradores, se alega”<sup>40</sup>.*

Así, la moralidad administrativa –como principio de la actividad administrativa y como derecho colectivo– se perfila como un estándar de conducta –que encuentra su paralelo en el derecho civil en la figura del buen padre de familia y, en el derecho comercial, en la del buen hombre de negocios– de las autoridades administrativas, de carácter eminentemente normativo, cuyo contenido se integra a partir de los principios, valores y reglas que inspiran, dirigen y condicionan toda actuación administrativa.

---

<sup>39</sup> Consejo de Estado, Sección Tercera, sentencia del 16 de mayo de 2007, expediente: AP-2943, C.P. Ramiro Saavedra Becerra. *“Es claro que tratándose de conceptos generales y abstractos que acusan la falta de concreción (como buena fe, equidad, corrección, etc.) las nociones que acompañan su aplicación han de estar referidas al caso concreto que motiva su invocación. Por ello, para la Sala, las situaciones particulares en las cuales se analiza si existió o no vulneración o amenaza de la moralidad administrativa serán las que den lugar a la utilización de uno u otro concepto”*. Ver también, Consejo de Estado, Sección Tercera, sentencia del 14 de abril de 2010, Exp. AP-1472.

<sup>40</sup> Consejo de Estado, Sección Tercera, sentencia del 21 de febrero de 2007, Exp. AP-0413.

En el caso concreto la Sala no encuentra vulneración alguna del derecho colectivo a la moralidad administrativa, puesto que con sus actuaciones y omisiones la Superintendencia de Notariado y Registro y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales no se apartaron de manera ostensible de las reglas que rigen los aspectos tributarios de las subvenciones que reciben los Notarios de ingresos insuficientes.

### **3.2.- La protección del patrimonio público.**

Aun cuando en sus diferentes memoriales la parte actora no pidió de manera expresa la protección del derecho colectivo a la defensa del patrimonio público, sí hizo referencia a su posible vulneración; así, en el libelo introductorio de la *litis* señaló que la finalidad de la presente acción popular era la de recuperar “*las retenciones dejadas de recaudar*” (fl. 6 c 1); por otro lado, en su escrito de apelación le solicitó a esta Corporación recuperar “*a título de moralidad pública más de setenta mil millones de pesos que a la óptica del a quo y del apoderado de la DIAN y la Procuradora Administrativa en representación del Ministerio Público se deben perder*” (fl. 449 c ppal).

La Sala se ha ocupado en repetidas ocasiones del derecho colectivo a la defensa del patrimonio público para definir su contenido y aplicación en cada caso concreto; así recientemente se afirmó:

*“Este derecho colectivo es la potestad y expectativa que se radica en cabeza de los asociados, de esperar que el conjunto de bienes, derechos y obligaciones del Estado, estén adecuadamente destinados a la finalidad que se les ha señalado constitucional y legalmente, de tal forma que sean asignados según los parámetros fijados por el ordenamiento jurídico, y con criterios de eficiencia y rectitud.*

*La Corporación, acerca del contenido y alcance del derecho objeto de análisis, en oportunidad previa puntualizó:*

*“Por patrimonio público debe entenderse el conjunto de bienes, derechos y obligaciones que pertenecen al Estado, tanto los que se hallan en cabeza de la Nación como de las personas jurídicas estatales... El derecho o interés colectivo a su defensa viene a ser, entonces, la aptitud o legitimación que tienen todas las personas en Colombia para esperar que tales bienes se preserven y se apliquen a los fines que corresponden, de modo que su tenencia, uso y disposición se haga con celo y cuidado, por ende con sujeción a las disposiciones y*

*formalidades que los regulan, de suerte que el Estado no sea privado de los mismos de manera contraria al ordenamiento jurídico...*<sup>41</sup>

*“El derecho colectivo al patrimonio público tiene una doble naturaleza en el ordenamiento jurídico colombiano, de un lado puede hablarse de una dimensión subjetiva, la cual le otorga el calificativo de derecho y que conlleva la posibilidad de que cualquier ciudadano pida su protección mediante la acción popular; de otro, una dimensión objetiva o de principio que se traduce en la obligación de las entidades públicas de gestionarlo de acuerdo con los postulados de eficiencia y transparencia contemplados en el artículo 209 de la constitución y cumpliendo la legalidad presupuestal vigente<sup>42</sup>. Así las cosas, el derecho colectivo estudiado tiene a su vez dos elementos: 1. La existencia de un patrimonio de propiedad de una persona pública, y; 2. El análisis de la gestión de ese patrimonio, de forma tal, que si ésta se hace de forma irresponsable o negligente coloca en entredicho el interés colectivo protegido<sup>43</sup>44.*

En similar dirección, se ha afirmado:

*“El derecho colectivo al patrimonio público alude no solo a ‘la eficiencia y transparencia en el manejo y administración de los recursos públicos sino también a la utilización de los mismos de acuerdo con su objeto y, en especial, con la finalidad social del Estado<sup>45</sup>. En tal virtud, si el funcionario público o el particular administraron indebidamente recursos públicos, bien “porque lo hizo en forma negligente o ineficiente, o porque los destinó a gastos diferentes a los expresamente señalados en las normas, afectaron el patrimonio público<sup>46</sup>*

*“El concepto de patrimonio público ‘cubija la totalidad de bienes, derechos y obligaciones, que son propiedad del Estado y que se emplean para el cumplimiento de sus atribuciones de conformidad con el ordenamiento normativo<sup>47</sup>. Adicionalmente, el Consejo de Estado ha reconocido que el concepto de patrimonio público también se integra por ‘bienes que no son susceptibles de apreciación pecuniaria y que, adicionalmente, no involucran la relación de dominio que se extrae del derecho de propiedad, sino que implica una relación especial que se ve más clara en su interconexión con la comunidad en general que con el Estado como ente administrativo, legislador o judicial, como por ejemplo, cuando se trata del mar territorial, del espacio aéreo, del espectro electromagnético etc., en donde el papel del Estado es de regulador, controlador*

---

<sup>41</sup> Cita textual del fallo: Consejo de Estado, Sección Primera, sentencia de 19 de febrero de 2004, exp. 2002-559, M.P. Rafael Ostau de Lafont Pianeta. Ver igualmente, Consejo de Estado, Sección Tercera, sentencia de 5 de febrero de 2004, exp. 2002-1964, M.P. Ricardo Hoyos Duque.

<sup>42</sup> Cita textual del fallo: Cfr. PIMIENTO ECHEVERRI, Julián Andrés. Les biens d'usage public en droit colombien. Tesis doctoral defendida en la Université Panthéon – Assas en el mes de mayo 2011. Pág. 345.

<sup>43</sup> Cita textual del fallo: *Ibidem*.

<sup>44</sup> Consejo de Estado, Sección Tercera, Subsección C, sentencia del 8 de junio de 2011, Exp. AP-540, C.P. Enrique Gil Botero

<sup>45</sup> Cita textual del fallo: CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. Sentencia de 13 de febrero de 2006. Exp. AP - 1594 de 2001.

<sup>46</sup> Cita textual del fallo: CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. Sentencia de 6 de septiembre de 2001. Exp. AP – 163 de 2001. C.P.: Jesús María Carrillo Ballesteros.

<sup>47</sup> Cita textual del fallo: CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 31 de mayo de 2002. Exp. 13601. C.P.: Ligia López Díaz.

y proteccionista, pero que indudablemente está en cabeza de toda la población<sup>48</sup>.

*“Asimismo, el derecho colectivo a la defensa del patrimonio público implica que los recursos públicos sean administrados de manera eficiente, oportuna y responsable, de acuerdo con las normas presupuestales, con lo cual se evita el detrimento patrimonial<sup>49</sup>.*

*“A su vez, el Consejo de Estado ha concluido en múltiples ocasiones ‘que la afectación de patrimonio público implica de suyo la vulneración al derecho colectivo de la moralidad administrativa’ por cuanto generalmente supone ‘la falta de honestidad y pulcritud en las actuaciones administrativas en el manejo de recursos públicos<sup>50</sup>*

*“Por último, es preciso resaltar que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha reconocido que el derecho a la defensa del patrimonio público ostenta doble finalidad: ‘la primera, el mantenimiento de la integridad de su contenido, es decir prevenir y combatir su detrimento; y la segunda, que sus elementos sean eficiente y responsablemente administrados; todo ello, obviamente, conforme lo dispone la normatividad respectiva<sup>51</sup>’<sup>52</sup>.*

En este sentido, con el fin de identificar una posible vulneración del derecho colectivo a la defensa del patrimonio público se debe analizar la conducta imputada a la autoridad administrativa para verificar si constituye un manejo irresponsable, negligente o con una destinación diferente de la legalmente establecida respecto de los bienes y derechos de titularidad pública, concepto éste que incluye pero no se agota con el concepto de propiedad pública<sup>53</sup>.

En el presente caso concreto, la parte actora consideró que existieron unos ingresos fiscales que se dejaron de percibir por la conducta de las entidades demandadas al no aplicar con apego a la legalidad la retención en la fuente respecto de las subvenciones otorgadas a los Notarios de ingresos insuficientes.

---

<sup>48</sup> Cita textual del fallo: CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. Sentencia del 21 de febrero de 2007. Exp. AP 2004-00413C.P.: Mauricio Fajardo Gómez. Cfr. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. Sentencia de 21 de mayo de 2008. Exp. 01423-01.C.P.: Ramiro Saavedra Becerra.

<sup>49</sup> Cita textual del fallo: *Ibidem*. Véase también la Sentencia del 31 de mayo del 2002. Exp. AP-300 que “ (...) la regulación legal de la defensa del patrimonio público tiene una finalidad garantista que asegura la protección normativa de los intereses colectivos, en consecuencia toda actividad pública está sometida a dicho control, la cual, si afecta el patrimonio público u otros derechos colectivos, podrá ser objeto de análisis judicial por medio de la acción popular”.

<sup>50</sup> Cita textual del fallo: Véase CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. 12 de octubre de 2006. Exp. AP 857 -01.C.P.: Ruth Stella Correa Palacio.

<sup>51</sup> Cita textual del fallo: CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. Sentencia de 21 de mayo de 2008. Exp. 01423-01. C.P. Ramiro Saavedra Becerra. “De allí su consagración expresa en el literal e) y f) del artículo 4º de la Ley 472 de 1998, como derecho a la “defensa del patrimonio público” y “defensa del patrimonio cultural de la Nación”.

<sup>52</sup> Consejo de Estado, Sección Tercera, Subsección C, sentencia del 8 de junio de 2011, Exp. AP-1330, C.P. Jaime Orlando Santofimio.

<sup>53</sup> Consejo de Estado, Sección Tercera, sentencia del 21 de febrero de 2007, Exp. AP-0413.

De acuerdo con lo expuesto en el numeral segundo de las consideraciones de esta providencia, el hecho de que las subvenciones creadas por la Ley 29 de 1973 no constituyan honorarios para efectos tributarios, conlleva necesariamente que las pretensiones de la parte actora deban ser desestimadas, sin embargo, en aras de claridad frente a los argumentos expuestos en la demanda se hace necesario realizar algunas precisiones en torno a la noción de retención en la fuente y su relación con el derecho colectivo a la defensa del patrimonio público.

Desde el punto de vista normativo, el Estatuto Tributario estableció el fundamento presupuestal y la finalidad de la retención en la fuente así:

*“ARTÍCULO 365. FACULTAD PARA ESTABLECERLAS. El Gobierno Nacional **podrá establecer retenciones en la fuente con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta y sus complementarios**, y determinará los porcentajes tomando en cuenta la cuantía de los pagos o abonos y las tarifas del impuesto vigentes, así como los cambios legislativos que tengan incidencia en dichas tarifas, las cuales serán tenidas como buena cuenta o anticipo.*

*“ARTÍCULO 367. FINALIDAD DE LA RETENCIÓN EN LA FUENTE. La retención en la fuente **tiene por objeto conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause**” (negritas por fuera del texto).*

La naturaleza jurídica de la retención en la fuente, como mecanismo anticipado de recaudo de un impuesto y no como un impuesto en sí mismo, ha sido ampliamente desarrollada por la jurisprudencia nacional, tanto por la Corte Constitucional como por esta Corporación. Así, en la sentencia C-421 de 1995, mediante la cual se declaró la constitucionalidad de los artículos 365 a 368 del Estatuto Tributario, la Corte Constitucional afirmó:

*“La inconformidad del demandante parte del supuesto de que la retención en la fuente es un impuesto, premisa inexacta. Las normas que la reglamentan establecen inequívocamente que es un medio para recaudar gradualmente un impuesto, concepto diferente del impuesto en sí”<sup>54</sup>.*

En similar sentido, la Corte Constitucional ha señalado:

*“3.1 La figura tributaria de retención en la fuente ha sido analizada y avalada en numerosa jurisprudencia de esta Corporación, en donde se ha expresado que este mecanismo constituye un “cobro anticipado del tributo que se ajusta a la Constitución”. En este sentido, la jurisprudencia constitucional ha explicado las razones por las cuales la retención en la fuente, en cuanto pago anticipado del tributo, no vulnera los principios constitucionales que informan los tributos, tales*

---

<sup>54</sup> Corte Constitucional, sentencia C-421 de 1995, M.P. Jorge Arango Mejía.

como el de irretroactividad, periodicidad tributaria, y por el contrario responde al principio de eficiencia tributaria en el recaudo de los impuestos.

*“En este sentido, la jurisprudencia constitucional ha resaltado que la retención es un mecanismo tributario que posibilita un recaudo tributario poco costoso, idóneo y adecuado a esa finalidad constitucional, funcional al flujo permanente de recursos que requiere las finanzas públicas que redundan en la racionalidad, planificación y prestación de servicios por parte del Estado, y promueve un sistema de control de la evasión de impuestos, razones todas por las cuales se ha encontrado ajustado a la Constitución, de conformidad con los fines del Estado y los principios de eficiencia y equidad”<sup>55</sup>.*

Por su parte, el Consejo de Estado se ha ocupado en repetidas ocasiones de la cuestión en los siguientes términos:

*“La retención en la fuente es un mecanismo que permite un flujo periódico, regular y constante de ingresos al Estado. Le garantiza una disponibilidad financiera para el cumplimiento de sus fines y adicionalmente, constituye un instrumento de control en favor del cumplimiento de las obligaciones tributarias.*

*“Este mecanismo permite el recaudo del impuesto sobre la renta, al mismo tiempo que el contribuyente percibe el ingreso y para las personas y entidades declarantes no es un impuesto, sino un medio que facilita, acelera y asegura el recaudo del tributo, cuyo fundamento es la ley. (arts. 365 y ss. del Estatuto Tributario)”<sup>56</sup>.*

En similar dirección, la Corporación ha señalado:

*“Con este mecanismo se vincula a los particulares en la gestión tributaria, imponiéndoles un deber de colaboración que se concreta en las siguientes obligaciones: - Practicar las retenciones a que haya lugar; -expedir a los beneficiarios de los pagos, los correspondientes certificados donde consten las retenciones practicadas; - presentar las declaraciones mensuales de retención en la fuente; - consignar las retenciones en las entidades autorizadas para recaudar y dentro de los plazos fijados; - responder ante el Estado por la retención que dejó de practicar, sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente (artículos 370, 375, 378, 376 y 381 del E.T.)”<sup>57</sup>.*

En sentencia de 2002, la Sección Cuarta del Consejo de Estado realizó un análisis integral del fundamento constitucional y de los derechos y obligaciones que se derivan de la institución de la retención en la fuente; en aquella oportunidad se señaló:

---

<sup>55</sup> Corte Constitucional, sentencia C-883 de 2011, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

<sup>56</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 26 de abril de 2007, Exp. 15055, C.P. Ligia López Díaz. Cf. También, Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 19 de mayo de 2011, Exp. 17774, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>57</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 20 de febrero de 2008, Exp. 16026, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

*“Como deber constitucional, impone prestaciones tanto físicas como económicas exigibles a todas las personas, en aras de la prestación de servicios para la comunidad. El legislador queda habilitado para establecer los controles y las sanciones que se requieran para los casos de incumplimiento.*

*“En el campo tributario, la Carta Política de 1991 estableció una serie de garantías para los ciudadanos que limitan la actividad legislativa en esa materia, como son el deber de fundarse en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (art. 363 C.N.), o las que radican exclusivamente en el Congreso la potestad impositiva, fijando el contenido material de los tributos (art. 338 C.N.); y otras que describen las formalidades para la expedición de leyes que fijan gravámenes (art. 154 C.N.); sin que pueda perderse de vista la concepción social del Estado de derecho, el cual se encuentra inspirado, entre otros principios, en la solidaridad y la prevalencia del interés general.*

*“En desarrollo de la separación de poderes, le corresponderá al Gobierno, en cabeza del Presidente de la República, una vez expedida la respectiva ley tributaria, cumplir con el también deber constitucional de velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos. (num. 20 del art. 189 C.N.)*

*“La “recaudación” implica una potestad soberana radicada en la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por ser la acreedora de la obligación, por lo cual tiene el derecho de exigir su pago y gestionar los procedimientos señalados en la Ley, así como aplicar las sanciones que permitan el ejercicio de sus funciones.*

*“Dentro de la gestión tributaria que pretende el pago de la obligación, la Ley incluyó la figura de la “Retención en la Fuente”, esencialmente como un mecanismo que permite un flujo periódico, regular y constante de ingresos al Estado, que le garantiza una disponibilidad financiera para el cumplimiento de sus fines.*

*“Adicionalmente, constituye un instrumento de control en favor del cumplimiento de las obligaciones tributarias, porque permite identificar contribuyentes que podrían permanecer ocultos de no involucrarlos a través de la retención. Igualmente, genera el pago de personas que la Administración tendría dificultad para ubicar directamente, como es el caso de los residentes en el exterior, o de quienes ejercen actividades económicas de forma temporal.*

*“La retención en la fuente del impuesto sobre la renta permite su recaudo al tiempo que el contribuyente percibe el ingreso e impone el deber a cargo de quien tiene una obligación dineraria (agente retenedor) a favor de otra persona, de conservar, guardar o descontar del pago o del abono en cuenta, una suma determinada a título de impuesto.*

*“Bajo esta perspectiva, la retención en la fuente no es un impuesto, es sólo un medio que facilita, acelera y asegura el recaudo del tributo, pero que tiene su fundamento en la ley. (arts. 365 y ss. del Estatuto Tributario)*

*“Con este mecanismo, se vincula a los particulares en la gestión tributaria, imponiéndoles un deber de colaboración que se concreta en las siguientes obligaciones:*

*“1. Practicar las retenciones a que haya lugar; (art. 375 del E.T.)*

*“2. Expedir a los beneficiarios de los pagos, los correspondientes certificados donde consten las retenciones practicadas; (arts. 378 y 381 del E.T.)*

*“3. Presentar las declaraciones mensuales de retención en la fuente; (art. 375 del E.T.)*

*“4. Consignar las retenciones en las entidades autorizadas para recaudar y dentro de los plazos fijados. (art. 376 del E.T.)*

*“Se presume que el cumplimiento de las anteriores obligaciones será realizado de forma voluntaria, en virtud de la supremacía del interés general sobre el particular, pero en caso de incumplirse, el Estado cuenta con la potestad coercitiva para determinarlo y exigirlo. Por lo demás, apropiarse de las retenciones practicadas constituye un delito sancionado con pena de prisión. (art. 665 del E.T.)*

*“Las obligaciones de retener y certificar, se desarrollan entre el agente retenedor y el beneficiario de los pagos o abonos en cuenta; mientras que las obligaciones de presentar declaración y consignar las retenciones que debieron practicarse son exigibles por el Estado, pero únicamente al agente retenedor.*

*“El Estado, a través de la Administración tributaria puede verificar el cumplimiento de las obligaciones que, en virtud de la ley, están a cargo de los agentes de retención, en primera instancia confirmando que se presentó la declaración y se realizó el pago correspondiente; pero en segunda instancia y en uso de la facultad de determinación y liquidación también puede constatar que se practicaron las retenciones que correspondían. En ese sentido, el artículo 370 del Estatuto Tributario dispone:*

***“Los agentes que no efectúen la retención, son responsables con el contribuyente. No realizada la retención o percepción, el agente responderá por la suma que está obligado a retener o percibir, sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente, cuando aquel satisfaga la obligación. Las sanciones o multas impuestas al agente por el incumplimiento de sus deberes serán de su exclusiva responsabilidad.”*** (Subraya la Sala)

*“Adicionalmente, también se destaca que la Administración por razones de eficacia y mejor control, puede determinar en algunos casos que sea el mismo beneficiario del pago quien cumpla directamente con los deberes que le corresponden al agente retenedor. Así, al momento de causar el ingreso practicará la retención y estará obligado a declararla y trasladarla al fisco. Esta figura se conoce como “Autorretención”.*

*“Quienes son autorizados para ser autorretenedores, deben cumplir más estrictamente con las obligaciones derivadas de la retención en la fuente, como quiera que el Estado les está otorgando una mayor confianza frente a los demás contribuyentes, facilitándoles su operación en los casos de personas con un gran volumen de operaciones y de retenedores”<sup>58</sup>.*

Dado el carácter de mecanismo anticipado que tiene la retención en la fuente, no implica el pago total del impuesto que constituye el objeto de la retención, por ello la Corporación ha señalado:

*“La Corporación en reiterada jurisprudencia<sup>59</sup> ha considerado que la retención en la fuente es un mecanismo a través del cual la Administración logra el recaudo*

---

<sup>58</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 8 de marzo de 2002, Exp. 12478, C.P. Ligia López Díaz.

*inmediato de un porcentaje preestablecido que a título de impuesto se retiene, cuando se efectúen pagos considerados como ingreso tributario para el beneficiario del mismo. Solo para el caso de los contribuyentes no declarantes y de los pagos, por la ganancia ocasional por rifas, loterías y apuestas, se entiende que el valor del impuesto correspondiente al ingreso, es exactamente igual al que se le retuvo en la fuente. Para los demás, solo en el momento de la finalización del ejercicio, cuando se consolide definitivamente su obligación fiscal, podrá establecerse el valor del impuesto a cargo, parte del cual ya fue retenido en la fuente. Se trata entonces de una especie de pago anticipado, pero no definitivo del posible impuesto a cargo*<sup>60</sup>.

En este orden de ideas, el hecho de que exista una disparidad entre la obligación tributaria final a la cual se encuentra obligado el contribuyente y lo que se retuvo en la fuente no genera *per se* una violación del derecho colectivo a la defensa del patrimonio público, puesto que la finalidad misma de la retención en la fuente, como mecanismo anticipado de recaudo, es la de garantizar un flujo de ingresos constante a favor del erario, pero no implica la existencia de un dinero que se deje definitivamente de percibir por parte del Estado, puesto que serán la liquidación final de la obligación tributaria y/o los procedimientos sucesivos de verificación los que permitirán determinar la existencia de un detrimento patrimonial por cualquier falsedad o inexactitud en la declaración; en otras palabras, el hecho de que la retención en la fuente no se haya realizado de manera adecuada –lo cual, como se vio, no sucedió en el presente caso concreto– no genera el detrimento patrimonial para el Estado alegado por la parte actora.

Ahora bien, podría argumentarse que al constituir una hipotética inexactitud en la retención en la fuente, la conducta de la Superintendencia de Notariado y Registro en su calidad de agente retenedor debió ser sujeto pasivo de una sanción, sin embargo, tal como se acreditó en el expediente, la decisión de retener el 3.5% de las subvenciones como “*otros ingresos*” no obedeció a un incumplimiento de la ley sino de una disparidad en la interpretación de las normas entre la DIAN –lo cual tampoco se acreditó plenamente en el proceso– y la Superintendencia de Notariado y Registro, frente a lo cual el Estatuto Tributario es claro:

*“ARTICULO 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o*

---

<sup>59</sup> Cita textual del fallo: Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 2 de abril de 1993, expediente No. 4613, Consejero Ponente Doctor Guillermo Chahín Lizcano, reiterada entre otras en la sentencia del 17 de junio de 1994, constitución Política dra. Consuelo Sarria Olcos, exp No. 5511.

<sup>60</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 12 de abril de 2002, Exp. 12577, C.P. Germán Ayala Mantilla.

anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

“La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

“Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior. En estos casos la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.

“En el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, la sanción por inexactitud será del veinte por ciento (20%), de los valores inexactos por las causales enunciadas en el inciso primero del presente artículo, aunque en dichos casos no exista impuesto a pagar.

“La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 709 y 713.

**“No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”** (negritas por fuera del texto).

En aplicación de esta disposición normativa, la Sección Cuarta de esta Corporación ha señalado:

“No era procedente exonerar de la sanción a la demandante bajo el entendido de que incurrió en un error de interpretación de las normas, pues, como se precisó, en el caso concreto, la demandante incurrió en un error de interpretación de los hechos, aspecto este que no da lugar a exonerarse de la sanción por inexactitud.

“La Sala reitera que la sanción prevista en el artículo 647 del E.T. se impone cuando se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes. Y, que para que se perfeccione la infracción, la inclusión se debe ejecutar con el propósito de obtener un provecho que se traduce en el menor pago de impuestos o en la determinación de un mayor saldo a favor.

“Así mismo, reitera que el adjetivo inexistente debe entenderse en sus dos acepciones: como adjetivo relativo a aquello que carece de existencia; y como adjetivo relativo a aquello que, si bien existe, se considera totalmente nulo, porque es “Falto de valor y fuerza para obligar o tener efecto, por ser contrario a

las leyes, o por carecer de las solemnidades que se requieren en la sustancia o en el modo.<sup>61</sup><sup>62</sup>

*“De ahí que el artículo 647 del E.T. prevea que, en general, lo que se quiere sancionar es la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos<sup>63</sup>, equivocados<sup>64</sup>, incompletos<sup>65</sup> o desfigurados<sup>66</sup>, puesto que todos estos adjetivos, en últimas, implican la inexistencia de los egresos que se llevan como costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo, sin serlo, por una de las siguientes razones: o porque en realidad no existen esos egresos; o porque, aún existiendo, no se probaron; o porque, aún probados, no se subsumen en ningún precepto jurídico del Estatuto Tributario que les de valor y fuerza para tener el efecto invocado, por carecer de las solemnidades que exige ese Estatuto Tributario para darles la calidad de tales, a menos que, en éste último caso se verifique la interpretación errónea por parte del contribuyente que lo haya inducido a apreciar de manera errónea la norma y a subsumir los hechos económicos declarados en la misma.<sup>67</sup>*

*“Ahora bien, la Sala también precisa que para imponer la sanción por inexactitud no se requiere probar que el contribuyente haya actuado con intención dolosa o culposa, pues la infracción se tipifica simplemente por la inclusión, por error de interpretación, de hechos económicos y de la subsunción de los mismos en la norma que se invoca para amparar el beneficio (infracción objetiva), o por la inclusión, de manera dolosa, de hechos falsos (infracción subjetiva)*

*“Por lo tanto, no le asiste razón al demandante cuando precisa que para imponer la sanción por inexactitud, la autoridad tributaria debe probar que el contribuyente incluyó datos falsos con el ánimo de defraudar al Estado, pues, como se precisó, ese es tan sólo uno de los hechos que tipifica la norma como infracción. No es necesario pues, que se compruebe el dolo con que actuó el contribuyente.*

*“En efecto, la Sala reitera que en materia tributaria se aplican los principios y garantías propios del derecho penal, pero de manera restrictiva, pues el Estado también debe procurar garantizar el interés general que se promueve con su imposición<sup>68</sup>.*

Así las cosas, en el presente caso concreto la Sala no encuentra que se hubiere vulnerado el derecho colectivo a la defensa del patrimonio público por cuanto, en

---

<sup>61</sup> Cita textual del fallo: DRAE

<sup>62</sup> Cita textual del fallo: CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., Diez (10) de marzo de dos mil once (2011). Radicación: 250002327000200600841-01;250002327000200600830-01; 250002327000200601231-01; 250002327000200700186-01. N° Interno: 17492, 17366, 17549, 17703 (ACUMULADOS) Demandante: HOCOL S.A. Demandado: U.A.E. DIAN

<sup>63</sup> Cita textual del fallo: “DRAE. Falso. 1. adj. Engañoso, fingido, simulado, falto de ley, de realidad o de veracidad. 2. adj. Incierto y contrario a la verdad. “

<sup>64</sup> Cita textual del fallo: “DRAE. Equivocación. Cosa hecha con desacierto.

<sup>65</sup> Cita textual del fallo: Lo contrario a completo que significa acabado o perfecto, entonces, lo incompleto hace alusión a lo inacabado, a lo imperfecto.

<sup>66</sup> Cita textual del fallo: “DRAE. Desfigurar tr. Disfrazar y encubrir con apariencia diferente el propio semblante, la intención u otra cosa.4. tr. Alterar las verdaderas circunstancias de algo.

<sup>67</sup> Cita textual del fallo: Idem

<sup>68</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 22 de marzo de 2011, Exp. 17286, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

primer lugar, en la conducta de las entidades públicas demandadas no se configuró alguna irregularidad o negligencia en el recaudo, manejo o destinación de bienes o derechos de titularidad pública y, en segundo lugar, tampoco existió detrimento patrimonial alguno en contra de los bienes y rentas de titularidad pública.

En conclusión, la Sala encuentra que los hechos señalados por la parte actora y que imputa a las entidades públicas demandadas no constituyen violación de los derechos colectivos a la moralidad administrativa y a la defensa del patrimonio público, por lo anterior confirmará la sentencia impugnada. De la misma manera, se mantendrá en la decisión el exhorto que ordenó el Tribunal *a quo* con destino a la DIAN para que ejecute los programas de fiscalización de estándares de riesgos y macroeconómicos en relación con el valor del recaudo que como agente retenedor realiza la Superintendencia de Notariado y Registro, atendiendo la naturaleza jurídica de la subvención creada por la Ley 29 de 1973 a favor de los Notarios de ingresos insuficientes, para verificar su adecuación a las normas tributarias.

Por otro lado, se modificará la sentencia del Tribunal *a quo* en el sentido de adicionarla para exhortar también a la Superintendencia de Notariado y Registro a que inicie y ejecute un programa de verificación periódica de la destinación que se le da a los ingresos provenientes de la subvención a los Notarios de ingresos insuficientes, en el entendido de que la mencionada prestación dineraria tiene como destinación específica el mejoramiento de la calidad del servicio público notarial.

#### **4.- Condena en costas.**

Habida cuenta que para el momento en que se dicta este fallo, el artículo 38 de la Ley 472 de 1998 indica que sólo hay lugar a la imposición de costas cuando alguna de las partes hubiere actuado temerariamente o de mala fe y, en el *sub lite*, ninguna actuó de esa forma, en el presente asunto no habrá lugar a imponerlas.

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

## FALLA:

**PRIMERO: Modifícase** la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera, Subsección C, Sala de Descongestión, el día 16 de julio de 2012, la cual quedará así:

***“Primero.- Niéganse** las pretensiones formuladas en la demanda.*

***Segundo.- Exhortar** a la Dirección de Impuestos y Aduanas, DIAN, a manera de advertencia o previsión oportuna, para que inicien programas de fiscalización de estándares de riesgo y macroeconómicos en relación al valor del recaudo como retenedor que está realizando la Superintendencia de Notariado y Registro sobre los subsidios o subvenciones otorgados a notarios de insuficientes ingresos previstos en el artículo 2 de la Ley 29 de 1973. Por secretaría líbrense los oficios correspondientes.*

***Tercero.- Exhortar** a la Superintendencia de Notariado y Registro para que inicie un programa de verificación periódica del uso que se le da a los ingresos provenientes de la subvención a los Notarios de ingresos insuficientes a la que se refiere el artículo 2 de la Ley 29 de 1973, en el entendido que la mencionada prestación dineraria tiene como destinación específica el mejoramiento de la calidad del servicio público notarial.*

***Cuarto.- Remítase** copia integral de esta providencia a la Defensoría del Pueblo para los fines de que trata el artículo 80 de la Ley 472 de 1998.*

***Cuarto.- Reconócase** personería jurídica al Dr. Enrique Guerrero Ramírez, identificado con C.C. No. 19.259.341 de Bogotá, como apoderado de la DIAN .*

***Quinto.- Sin condena en costas”.***

**SEGUNDO:** Ejecutoriada esta providencia devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

**CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE**

**HERNAN ANDRADE RINCON**

**MAURICIO FAJARDO GÓMEZ**

**CARLOS ALBERTO ZAMBRANO BARRERA**