



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

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

Referencia: NULIDAD SIMPLE
Radicación: 68001-23-33-000-2019-00544-01 [27662]
Demandante: JORGE ALBERTO VERA VILLAMIZAR
Demandado: DEPARTAMENTO DE SANTANDER

Temas: Nulidad Ordenanza 077 del 23 de diciembre de 2014. Devolución del impuesto de registro. Actos no registrables

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada¹ contra la sentencia del 8 de julio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que resolvió²:

«**PRIMERO: DECLÁRASE** parcialmente nula la Ordenanza 77 de 2014 o Estatuto Tributario del Departamento de Santander, en su artículo 160 numeral 1, solamente en cuanto se refiere a plazos para solicitar la devolución del pago en exceso o pago de lo no debido, tratándose del impuesto de registro, por las razones expuestas en esta providencia.

SEGUNDO: NO CONDENAR en costas de primera instancia, conforme a lo expuesto en esta providencia [...]».

NORMA DEMANDADA

La norma demanda es la siguiente:

«**ORDENANZA No. 077 DEL 23 DE DICIEMBRE DE 2014**

«**POR MEDIO DE LA CUAL SE EXPIDE EL ESTATUTO TRIBUTARIO DEL DEPARTAMENTO DE SANTANDER**»

[...]

ARTÍCULO 160.- CAUSALES DE DEVOLUCIÓN. Son causales de devolución:

1. ACTO NO REGISTRABLE: En este evento la oficina de Registro de Instrumentos Públicos niega el registro a través de una nota devolutiva, el cual debe ser notificado personalmente al contribuyente, a partir de esta fecha el contribuyente tiene 10 días hábiles para presentar el

¹ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «27. 2019-544-00 RecursoApelaciónSentencia.pdf».

² Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_07SENTENCIA201802011(.pdf) NroActua 2».



recurso ante la oficina de Registro de Instrumentos Públicos o Cámara de Comercio, una vez concluido el término de ejecutoria el contribuyente tiene 10 días hábiles para solicitar la devolución del impuesto ante el Departamento» [se subraya la expresión demandada]

DEMANDA

La parte demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad previsto en el artículo 137 de la Ley 1437 de 2011 (en adelante, CPACA), solicitó lo siguiente³:

«[...] Se declare la **NULIDAD PARCIAL DE LA ORDENANZA 077 DE 2014, O ESTATUTO TRIBUTARIO DEL DEPARTAMENTO DE SANTANDER** en los apartes referidos a los términos de 10 días hábiles para solicitar la devolución del impuesto de registro contenido en el artículo 160 por desbordar la facultad de la entidad territorial de regular los procedimientos de devolución de impuestos [...]».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes⁴:

- Artículos 287, 300 y 363 de la Constitución Política (CP)
- Artículos 850, 854 y 855 del Estatuto Tributario (ET)
- Artículos 226, 227, 228, 233 y 235 de la Ley 223 de 1995
- Artículo 59 de la Ley 788 de 2002
- Artículos 160, 557, 559 y 562 de la Ordenanza Departamental 077 de 2014

Como concepto de la violación, expuso⁵:

El párrafo 1º del artículo 233 de la Ley 223 de 1995 dispone que procederá la devolución de lo pagado por impuesto de registro si no hay lugar a registrar el acto, contrato o negocio jurídico, por lo que no permitir ese reintegro generaría un enriquecimiento sin causa para la administración.

Si bien el departamento está facultado por la CP para reglamentar los tributos a su cargo, los procedimientos adoptados por la entidad territorial deben ser en consonancia con el ordenamiento jurídico, en específico, con el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, razón por la que la potestad de la administración local es limitada.

En sede de nulidad, el Consejo de Estado⁶ analizó el decreto reglamentario de la Ley 223 de 1995, que fijó un plazo para la devolución del impuesto de registro, y concluyó que el Ejecutivo excedió su potestad reglamentaria y que el plazo para la devolución de los pagos en exceso o de lo no debido del citado tributo se rige por los artículos 850 y siguientes del ET.

Dado que el artículo 854 del ET prevé que el término para solicitar devoluciones es de dos años, dicho plazo debe aplicarse a las solicitudes de reintegro de lo pagado en exceso o indebidamente por concepto del impuesto de registro.

³ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «(01) 2019-544-00 DEMANDA + ANEXOS + PRESENTACION.pdf». Pág. 12.

⁴ *Ibidem*. Págs. 5 a 9.

⁵ *Ibidem*. Págs. 9 a 12.

⁶ Citó la sentencia del 19 de marzo de 1999, exp. 9203, C.P. Daniel Manrique Guzmán.



Por lo anterior, el término de diez días hábiles para solicitar la devolución del referido tributo en el departamento, resulta ilegal por contrariar el ordenamiento jurídico y la jurisprudencia.

OPOSICIÓN

El **departamento de Santander** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente⁷:

Los artículos 300 y 313 de la CP facultan a las entidades territoriales para decretar sus propios tributos y los términos a ellos atribuidos, entre otros, para la devolución de los pagos de lo no debido o en exceso, de manera que la norma local demandada es legal según el texto constitucional⁸.

El artículo 59 de la Ley 788 de 2002 prevé que, en ejercicio de su autonomía, las entidades locales pueden regular aspectos de los impuestos cedidos o administrados y, por lo tanto, es válida la regulación sobre el término para solicitar la devolución porque no desconoce los elementos del tributo dispuestos por el legislador.

El actor cita una serie de normas y expone una interpretación subjetiva sin desarrollar las causales de nulidad referidas por el artículo 137 del CPACA para definir la ilegalidad del artículo 160 de la ordenanza enjuiciada.

Por último, propuso la excepción denominada «*genérica*».

El Presidente de la **Asamblea Departamental de Santander** se opuso a las pretensiones de la demanda⁹ en los mismos términos que lo hizo el departamento. Propuso las excepciones denominadas «*presunción de legalidad de los actos administrativos*», «*el acto administrativo se expidió bajo el amparo del principio de autonomía de las entidades territoriales*» y la «*genérica*».

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Santander en la sentencia apelada: (i) anuló parcialmente la ordenanza enjuiciada «*solamente en cuanto se refiere a plazos para solicitar la devolución del pago en exceso o pago de lo no debido, tratándose del impuesto de registro*» y (ii) no condenó en costas, con fundamento en lo siguiente¹⁰:

El término de diez días hábiles que establece la norma local para solicitar la devolución del impuesto de registro por actos no registrables contraviene el plazo de dos años a que se refiere el artículo 854 del ET.

⁷ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «(02) 2019-544-00 AUTO ADMITE + NOTIFICACIONES +CONSTANCIAS + CONTESTACION.pdf». Págs. 22 a 31.

⁸ Citó las sentencias C-1043/03, C-413/96 y C-1545/00 de la Corte Constitucional.

⁹ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «(02) 2019-544-00 AUTO ADMITE + NOTIFICACIONES +CONSTANCIAS + CONTESTACION.pdf». Págs. 46 a 48.

¹⁰ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «(21) 2019-544-00 - SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA.pdf».



El Consejo de Estado ha considerado que si bien la CP reconoce que los concejos y asambleas pueden establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus fines, en el ámbito procesal deben sujetarse a lo regulado por el ET¹¹.

Frente al término que las entidades territoriales deben atender para tramitar las solicitudes de devolución del impuesto de registro, el Consejo de Estado ha sostenido que se tienen que observar los artículos 850 y siguientes del ET, que establecen un plazo de dos años¹².

Por lo anterior concluyó que debe anularse parcialmente el numeral 1º del artículo 160 de la Ordenanza 077 de 2014, en cuanto se refiere al plazo para solicitar la devolución de lo pagado en exceso o de lo no debido por concepto del impuesto de registro, por haber sido proferido con infracción de las normas en que debió fundarse, al desconocerse el término previsto en el Estatuto Tributario Nacional.

Teniendo en cuenta que en este caso se ventila un asunto de interés público, no se condena en costas.

RECURSO DE APELACIÓN

El **departamento de Santander**¹³ apeló la sentencia de primera instancia en los siguientes términos:

El tribunal pasó por alto que, si bien el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 señala que las entidades territoriales deberán ceñirse a los procedimientos del Estatuto Tributario, la misma norma también permite disminuir y simplificar el término para devoluciones, entre otros, teniendo en cuenta la naturaleza del tributo y su proporcionalidad respecto de su monto. Mencionó que la naturaleza del impuesto de registro -en la relación usuario entidad recaudadora- no es la misma de los tributos que deben declararse ante la DIAN, a los que se les aplica la devolución de saldos dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del impuesto pagado.

A diferencia de esos gravámenes, el impuesto de registro se paga instantáneamente al momento de la solicitud de inscripción del documento por lo que, dada su naturaleza, resulta válido establecer procedimientos simplificados y disminuidos frente a los señalados en el Estatuto Tributario Nacional, como lo dispuso la norma local demandada en cuanto a la devolución del tributo en el evento que el acto no sea registrable.

Adicionalmente, el artículo 850 del ET regula las devoluciones para quienes presentan declaraciones tributarias con saldo a favor, mientras que, en el presente asunto, el impuesto de registro no es declarado por el usuario, sino por la entidad recaudadora. Así, quien tendría la oportunidad de solicitar la devolución dentro de los dos años siguientes ante la administración departamental serían las cámaras de comercio y las oficinas de registro de instrumentos públicos.

¹¹ Citó la sentencia del 10 de agosto de 2017, exp. 21530, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹² Refirió la sentencia del 19 de marzo de 1999, exp. 9203, C.P. Daniel Manrique Guzmán.

¹³ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «27. 2019-544-00 RecursoApelaciónSentencia.pdf».



Finalmente, puso de presente que la sentencia del Consejo de Estado¹⁴ referida por el *a quo* fue proferida previamente a la expedición de la Ley 788 de 2002, que facultó a las entidades locales para simplificar los procedimientos tributarios territoriales.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

Mediante auto del 29 de junio de 2023¹⁵ se avocó el conocimiento del presente asunto, remitido por la Sección Primera de esta corporación.

El 22 de agosto de 2023¹⁶ se admitió el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y la contraparte no se pronunció. Al no ser necesaria la práctica de pruebas en segunda instancia no se corrió traslado para alegar. El Ministerio Público guardó silencio (nums. 4 a 6, art. 247 del CPACA)¹⁷.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de la expresión «10 días hábiles» contenida en el numeral 1º del artículo 160 de la Ordenanza 077 del 23 de diciembre de 2014 «*POR MEDIO DE LA CUAL SE EXPIDE EL ESTATUTO TRIBUTARIO DEL DEPARTAMENTO DE SANTANDER*», proferida por la Asamblea Departamental de Santander.

En los términos del recurso de apelación formulado por la parte demandada, la Sala debe establecer si el término de diez (10) días hábiles para solicitar la devolución del impuesto de registro pagado en relación con un acto no registrable, contenido en la norma demandada, no desconoce el ordenamiento jurídico superior.

Impuesto de registro. Solicitud de devolución por actos no registrables

El párrafo 1º del artículo 233 de la Ley 223 de 1995 dispone que «*[c]uando el acto, contrato o negocio jurídico no se registre en razón a que no es objeto de registro de conformidad con las disposiciones legales, procederá la devolución del valor pagado. Dicha devolución será realizada por la entidad recaudadora y podrá descontarse en la declaración de los responsables con cargo a los recaudos posteriores hasta el cubrimiento total de su monto*». De modo que, la ley no estableció un término para solicitar y realizar la devolución del impuesto de registro.

Por su parte, la norma local enjuiciada prevé que, en el anterior evento, la oficina de registro de instrumentos o la cámara de comercio respectiva expedirá una nota devolutiva la cual, una vez ejecutoriada, el contribuyente contará con diez (10) días hábiles para solicitar la devolución del impuesto ante el departamento.

Para resolver, se advierte que la Sección¹⁸ al estudiar la legalidad de los incisos cuarto y quinto del artículo 15 del Decreto 650 de 1996¹⁹, precisó que en los eventos

¹⁴ Sentencia del 19 de marzo de 1999, exp. 9203, C.P. Daniel Manrique Guzmán.

¹⁵ Índice 19 de SAMAI.

¹⁶ Índice 6 de SAMAI.

¹⁷ Modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

¹⁸ Sentencia del 24 de septiembre de 2020, exp. 21206, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez (E).

¹⁹ Reglamentario de la Ley 223 de 1995. Los incisos anulados establecían un término de cinco días hábiles para solicitar la devolución de lo pagado por impuesto de registro en los casos en que el documento no sea registrable o por desistimiento de los interesados, según el caso.



en los cuales se niegue la inscripción porque el acto no es susceptible de registro o por desistimiento de los interesados, se está ante un pago de lo no debido, en tanto no se hizo efectivo el registro y, consecuentemente, no se configuró el hecho generador del impuesto en los términos del artículo 226 de la Ley 223 de 1995²⁰.

Ahora bien, el artículo 235 *ejusdem* establece que «[l]os departamentos aplicarán en la determinación oficial, discusión y cobro del impuesto [de registro] los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional», norma frente a la cual, en la sentencia del 5 de marzo de 1999²¹ esta Sección indicó que «en cualquier circunstancia en que se tenga por realizado el supuesto del pago en exceso o del pago de lo no debido del impuesto de registro, debe entenderse que el plazo para la devolución de dicho pago se rige por las disposiciones de los artículos 850 y sgts. del Estatuto Tributario nacional, mientras no se establezca otra norma que disponga válidamente lo contrario».

Dicha posición fue rectificada en la sentencia del 31 de julio de 2009²², en la que se estudió la devolución de pagos en exceso o de lo no debido en el impuesto de registro (que no se originan por un saldo a favor) e indicó que las normas aplicables son los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997²³, según los cuales el plazo para solicitar la devolución es el mismo término de prescripción de la acción ejecutiva, esto es, cinco años (art. 2536 del Código Civil).

En la sentencia del 15 de septiembre de 2022²⁴, la Sala estudió la legalidad del numeral 3 del artículo 160 de la ordenanza enjuiciada en este proceso²⁵, en la que se concluyó lo siguiente:

«[L]os artículos 11 y 16 del Decreto 2277 de 2012, compilados en el artículo 1.6.1.21.22 del Decreto 1625 de 2016, disponen que las solicitudes de devolución y/o compensación por pagos en exceso y de lo no debido, deben presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil, es decir, cinco años; igualmente predicable para las solicitudes presentadas en vigencia del Decreto 1000 de 1997, por cuenta de la línea jurisprudencial sobre la materia.

Acorde con lo anterior y toda vez que el demandado se encontraba obligado a atender las disposiciones anteriormente referidas, por razón de la máxima legal que ordena aplicar el procedimiento tributario nacional en el ámbito territorial, la Sala concluye que el término de seis meses previsto en los apartes de las normas departamentales acusadas deviene ilegal, por oponerse al de cinco años previsto en las normas nacionales superiores en las que aquellas debieron fundarse [...].».

Por las anteriores razones, el argumento del departamento sobre la imposibilidad de aplicar las normas del Estatuto Tributario relacionadas con la devolución de saldos, no está llamado a prosperar.

²⁰ «ARTÍCULO 226. HECHO GENERADOR. Está constituido por la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares y que, de conformidad con las disposiciones legales, deban registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio. Cuando un acto, contrato o negocio jurídico deba registrarse tanto en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos como en la Cámara de Comercio, el impuesto se generará solamente en la instancia de inscripción en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos [...]».

²¹ Exp. 9203, C.P. Daniel Manrique Guzmán.

²² Exp. 16577, C.P. Héctor Romero Díaz.

²³ Derogado por el Decreto 2277 de 2012 que, en sus artículos 11 y 16 replicó el contenido de las normas referidas del Decreto 1000 de 1997.

²⁴ Exp. 26315, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁵ Que establecía un término de seis meses para solicitar la devolución de pagos en exceso o de lo no debido por impuesto de registro.



Frente al otro reparo del apelante, en relación con que el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 permite a las entidades territoriales establecer procedimientos simplificados y disminuidos frente a los previstos en el Estatuto Tributario Nacional, en virtud de la naturaleza del impuesto de registro, basta con reiterar lo analizado por la Sala, en los siguientes términos:

«En ese contexto opera el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, que ordenó a los departamentos y municipios aplicar “los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados.” Y, así mismo, aplicar el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales, previendo que el monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores podía disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos.

La norma anterior fue declarada exequible por la Corte Constitucional mediante la sentencia C-1114 de 2003, en el entendido de que la remisión a las normas nacionales «es una interferencia razonable del legislador, orientada a promover procedimientos tributarios equitativos para los administrados y eficaces para la administración y adecuables a las connotaciones propias de la materia tributaria a cargo de las entidades territoriales».

Asimismo, esta Sección²⁶ ha precisado que las facultades otorgadas para disminuir el monto de las sanciones y simplificar el término de aplicación de los procedimientos, aplicables de acuerdo con la naturaleza de los tributos y su proporcionalidad con el monto de los impuestos, no pueden ejercerse para llenar vacíos legislativos ni conllevan una limitación injustificada de la autonomía de las entidades territoriales, precisamente porque el propio constituyente les ordenó ejercer sus competencias conforme a la Constitución y a la ley²⁷; y, en términos generales, que el legislador puede trazar pautas, orientaciones y regulaciones o limitaciones generales para el ejercicio de la potestad impositiva territorial por no ser absoluta, siempre que no se inmiscuya en materias de competencia exclusiva de las entidades territoriales, y que las entidades territoriales debían ajustar los acuerdos u ordenanzas a las previsiones del Título V del Estatuto Tributario Nacional, para así lograr la unificación de los mismos».

En ese orden de ideas, el término de diez (10) días hábiles para solicitar la devolución del impuesto de registro en el evento de que el acto no sea registrable, previsto en la norma demandada, contraría el ordenamiento jurídico superior, pues no se trata de una simplificación de los procedimientos tributarios territoriales ni una disminución de los montos de las sanciones, sino de la pretermisión de los plazos dispuestos legalmente para las devoluciones, por lo que procede su nulidad parcial.

Ahora, se advierte que el aparte del numeral 1 del artículo 160 de la Ordenanza 077 de 2014 -norma demandada-, corresponde a los eventos en los que no se inscriba el documento debido a que no es objeto de registro, y no a los casos de pagos en exceso o de lo no debido (num. 3 *ibidem*) -anulada parcialmente en la sentencia del 15 de septiembre de 2022-, por lo que se modificará el ordinal primero de la sentencia apelada, en tanto se indicó que la nulidad declarada procede «solamente en cuanto se refiere a plazos para solicitar la devolución del pago en exceso o pago de lo no debido, tratándose del impuesto de registro». En lo demás, se confirmará.

²⁶ Sentencias del 6 de diciembre de 2012, exp. 17596, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; 10 de marzo de 2016, exp. 21538, CP. Jorge Octavio Ramírez; 26 de mayo de 2016, exp. 20792, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia; 6 de septiembre de 2017, exp. 20953; CP. Stella Jeannette Carvajal Basto; 10 de mayo de 2018, exp. 21489, CP. Milton Chaves García. Posición reiterada en la sentencia del 15 de septiembre de 2022, exp. 26315, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁷ Sentencia del 18 de octubre de 2018, exp. 23164, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



No se condenará en costas en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 del CPACA, atendiendo la naturaleza del asunto.

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

FALLA

1. **MODIFICAR** el ordinal primero de la sentencia del 8 de julio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, el cual queda así:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad del aparte «10 días hábiles» del numeral 1º del artículo 160 de la Ordenanza Departamental 077 del 23 de diciembre de 2014, expedida por la Asamblea Departamental de Santander, que se refiere al término para solicitar la devolución del impuesto de registro ante el departamento.

2. En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN