

ACCION DE TUTELA CONTRA PROVIDENCIA JUDICIAL PROFERIDA POR LA SECCION CUARTA DEL CONSEJO DE ESTADO - Providencia cuestionada no incurrió en defectos orgánico, procedimental ni sustantivo / CAMARA DE COMERCIO - Función de liquidación, recaudo y declaración del tributo / IMPUESTO DE REGISTRO - Hecho generador / HECHO GENERADOR - Presupuestos / SUJETO PASIVO DEL TRIBUTO - Particular obligado a pagar el impuesto a la Cámara de Comercio / SUJETO PASIVO DEL TRIBUTO - Cámara de Comercio cuando realiza su función de declarar el impuesto de registro en favor de las entidades territoriales

La Ley 223 de 1995, Por la cual se expiden normas sobre racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones, reguló lo relacionado con la liquidación y recaudo del impuesto de registro... son dos los presupuestos del hecho generador, a saber: a) La existencia de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares, y b) Que tales actos, de conformidad con las disposiciones legales, deban registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio... La Sala precisa que aun cuando la parte actora hace referencia a la existencia de defectos orgánico, procedimental y sustantivo, todos ellos los fundamenta en el mismo argumento referido al desconocimiento por parte de la autoridad judicial accionada de la naturaleza de la función pública de liquidación y recaudo asignada a las Cámaras de Comercio, considerando que, como consecuencia de ello, fue equiparada al sujeto pasivo del impuesto imponiéndole una carga tributaria que no se encuentra consagrada en la Constitución ni en la ley. Al respecto, contrario a lo afirmado por la parte actora, al revisar las consideraciones plasmadas en la sentencia censurada se tiene que el Consejo de Estado - Sección Cuarta dilucidó el alcance de las normas consagradas en la Ley 223 de 1995, el Decreto 650 de 1996, la Ordenanza 024 de 1997 y las sentencias de la Corte Constitucional C-091 de 1997 y C-776 de 2003, en virtud de las cuales concluyó que el legislador le impuso a las Cámaras de Comercio la obligación de liquidar y recaudar el impuesto de registro y, posteriormente, realizar la declaración del tributo ante los entes territoriales destinatarios del mismo. En la sentencia se aclaró que el sujeto pasivo del tributo es el particular contratante y beneficiario del acto o contrato sometido a registro, quien está obligado a pagar el impuesto a la Cámara de Comercio u Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, según sea el caso, en el momento de la solicitud de inscripción, tal como se encuentra expresamente previsto en los artículos 227 y 228 de la Ley 223 de 1995... Con fundamento en el análisis de las normas que confieren a las Cámaras de Comercio la obligación de liquidar, recaudar y declarar el impuesto de registro, la autoridad judicial concluyó que el Departamento de Cundinamarca podía válidamente adelantar el proceso de fiscalización en relación con la declaración del impuesto de registro presentada por la Cámara de Comercio de Bogotá por el mes de agosto de 2004. En consecuencia, la autoridad accionada no desconoció el sujeto pasivo del tributo ni el hecho generador del impuesto, como lo afirma la parte actora, por el contrario, analizó las obligaciones establecidas en la ley para las Cámaras de Comercio y teniendo en cuenta que las mismas deben liquidar, recaudar y declarar el impuesto de registro en favor de las entidades territoriales, concluyó que les son aplicables las consecuencias derivadas del incumplimiento de tales obligaciones y los entes territoriales pueden ejercer válidamente la fiscalización sobre las actuaciones que realicen.

FUENTE FORMAL: LEY 233 DE 1995 - ARTICULO 226 / LEY 233 DE 1995 - ARTICULO 227 / LEY 233 DE 1995 - ARTICULO 228 / LEY 233 DE 1995 - ARTICULO 233 / DECRETO 650 DE 1996 / ORDENANZA 024 DE 1997 - CAPITULO XII

DEFECTO SUSTANTIVO - No se configura. Sección Cuarta del Consejo de Estado valoró en conjunto el material probatorio y no desconoció el procedimiento adelantado por la administración / FISCALIZACION Y DETERMINACION DE TRIBUTOS - Procedimiento / REQUERIMIENTO ESPECIAL - Acto preparatorio o de trámite / REQUERIMIENTO ESPECIAL - No procede la revocatoria directa pero pueden enmendarse errores en la motivación / PRINCIPIO DE TRASCENDENCIA DE LAS NULIDADES - Noción

La Sección considera necesario hacer referencia al procedimiento de fiscalización consagrado en la Ordenanza No. 024 de 1997 que contiene el Estatuto de Rentas del Departamento de Cundinamarca, que en el Capítulo XII consagra todo lo relacionado con la Fiscalización y determinación de los tributos, en el cual se estableció que La Dirección de Impuestos y Fiscalización o dependencia que haga sus veces, tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá expedir los actos administrativos y realizar las visitas que considere necesarias y que, en lo no previsto en las normas especiales establecidas para el ente territorial se aplicaría el Estatuto Tributario Nacional. En la referida normatividad se estableció como destinatarios de los procesos de fiscalización a los contribuyentes, a los responsables, a los agentes retenedores y a los declarantes de los impuestos y en los artículos 366 y siguientes se consagró la facultad de modificar la declaración privada, mediante liquidación de revisión, previo requerimiento especial... Al abordar el caso concreto objeto de análisis, a la luz de las disposiciones anteriores, el Consejo de Estado - Sección Cuarta, valoró en su conjunto las pruebas que daban cuenta del trámite administrativo adelantado por el Departamento de Cundinamarca... Analizó la naturaleza jurídica del acto administrativo denominado requerimiento especial, en relación con el cual afirmó que se trataba de un acto preparatorio o de trámite, razón por la cual no podía ser revocado de manera directa por la Administración... lo procedente era la enmienda del yerro que presentara la motivación. Efectuada tal precisión, revisó el contenido de los actos administrativos -requerimientos especiales - expedidos por el Departamento de Cundinamarca, con el fin de dilucidar si se incumplió la preceptiva que ordena el envío por una sola vez del requerimiento, para comparar su objeto y contenido material, encontrando que el segundo acto en realidad contenía la adición de los motivos que condujeron a la Administración a iniciar el procedimiento de modificación de la declaración del impuesto de registro... La Sala destaca que en la sentencia censurada se aplicó el principio de trascendencia de las nulidades, en virtud del cual no todas las irregularidades en que se incurra en el procedimiento generan la nulidad de lo actuado, en tanto se trata de que el acto cumpla su finalidad, como expresamente lo destacó la autoridad accionada, en consideración a que el criterio de las nulidades procesales deber ser restrictivo toda vez que la declaración de nulidad es un remedio excepcional de última ratio... De los argumentos expuestos en precedencia se desprende sin lugar a dudas que la Sección Cuarta del Consejo de Estado, al dictar la sentencia del 13 de agosto de 2015, valoró en su conjunto las pruebas allegadas a la actuación y no desconoció el procedimiento adelantado por la Administración en relación con la expedición de los Requerimientos 000001 y 000002, ambos del 2006, sino que encontró que el segundo se profirió para complementar y mejorar el primero, con identidad de objeto –se trataba del mismo impuesto y período – y por idénticas causas, sin vulnerar con ello el debido proceso de la declarante del impuesto.

PRESUNCION DE LEGALIDAD - De actos administrativos por medio de los cuales se liquidó el impuesto / PRESUNCION DE LEGALIDAD - No se desvirtúa / JUEZ NATURAL - Principio de autonomía

Para la Sala, la conclusión a la cual arribó el Consejo de Estado – Sección Cuarta, al considerar que no se logró desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos dictados por el Departamento de Cundinamarca, por medio de los cuales se liquidó de manera oficial el impuesto de registro del mes de agosto de 2004 declarado por la Cámara de Comercio de Bogotá, es razonable, ponderada y está desprovista de arbitrariedad o capricho. Lo anterior por cuanto, de acuerdo con la normativa citada en la sentencia atacada, resulta evidente que la parte demandante, si bien no era el sujeto pasivo del tributo, si estaba legalmente obligada liquidarlo, recaudarlo y declararlo y lo hizo tomando el acto jurídico como un acto sin cuantía, cuando evidentemente involucraba un valor económico, de tal manera que la alegación de la tutelante obedece a estar en desacuerdo con el análisis y con la decisión que se adoptó, la cual resultó desfavorable a sus intereses. Es preciso poner se presente que los artículos 228 y 230 superiores confieren al juez autonomía, potestad que legitima las decisiones que profiere, de tal manera que la acción de tutela no puede constituirse en una tercera instancia que se pueda emplear para que se revise lo definido por el juez natural de la especialidad, como lo pretende el tutelante.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 228 / CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 230

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION QUINTA

Consejera ponente: ROCIO ARAUJO OÑATE

Bogotá, D.C., siete (7) de abril de dos mil dieciséis (2016)

Radicación número: 11001-03-15-000-2016-00063-00(AC)

Actor: CAMARA DE COMERCIO DE BOGOTA

Demandado: CONSEJO DE ESTADO, SECCION CUARTA Y OTRO

Procede la Sala a resolver la solicitud formulada por la Cámara de Comercio de Bogotá, en ejercicio de la acción de tutela consagrada en la Constitución Política, artículo 86, y desarrollada en los Decretos 2591 de 1991 y 1069 de 2015.

I. ANTECEDENTES

1. Solicitud de amparo

Mediante escrito radicado el 19 de diciembre de 2015 en la Secretaría General de esta Corporación, la Cámara de Comercio de Bogotá, por intermedio de apoderados judiciales¹, ejerció acción de tutela contra el Departamento de Cundinamarca – Secretaría de Hacienda y el Consejo de Estado – Sección Cuarta, con el fin de obtener el amparo de sus derechos fundamentales a la igualdad, al debido proceso, de acceso a la administración de justicia *“... a no soportar injerencias ilegítimas derivado de la interdicción a la arbitrariedad, el derecho a la propiedad consagrado en el artículo 58 de la Carta en conexión con el derecho al debido proceso y los demás derechos fundamentales y principios constitucionales que se invocan en este memorial, entre otros, el derecho y garantía que se deriva del Estado como Estado de Derecho”*².

Tales derechos los consideró vulnerados, por parte de la autoridad administrativa accionada, por la expedición de los siguientes actos:

- i) Liquidación Oficial de Revisión No. 1 del 13 de diciembre de 2007, proferida por la Directora de Rentas de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca, por medio de la cual se profirió la liquidación oficial de revisión en contra de la Cámara de Comercio de Bogotá, por la declaración del impuesto de registro, correspondiente al mes de agosto de 2004.
- ii) Resolución No. 56 del 28 de enero de 2009, por medio de la cual el Secretario de Hacienda del Departamento de Cundinamarca resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 1 del 13 de diciembre de 2007, en el sentido de confirmar la decisión.

En relación con la autoridad judicial accionada, consideró vulnerados sus derechos fundamentales, con ocasión de la sentencia del 13 de agosto de 2015 que revocó el fallo proferido el 24 de enero de 2013 por el Tribunal Administrativo

¹ Doctores Eduardo Cifuentes Muñoz y Ramiro Bejarano Guzmán.

² Folio 5.

de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección “B”, que había accedido a las pretensiones de la demanda en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la parte actora contra el Departamento de Cundinamarca – Secretaría de Hacienda.

A título de amparo constitucional, solicitó:

“3.1. Declaratoria de la violación del derecho por parte de la administración: Se verifique y declare la vulneración de los derechos fundamentales invocados por la Cámara de Comercio de Bogotá, los cuales fueron violados por el Departamento de Cundinamarca – Secretaría de Hacienda, cuyos funcionarios incurrieron en una vía de hecho administrativa en la actuación descrita en esta demanda y en cada uno de los actos por ellos adoptados, desde el primer requerimiento especial formulado hasta la liquidación oficial y los actos oficiales de cobro y recibo de pago (Liquidación Oficial de Revisión No. 01 del 13 de diciembre de 2007, proferida por la Directora de Rentas de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca; la Resolución No. 056 del 28 de enero de 2009, dictada por el Secretario de Hacienda de Cundinamarca; la Liquidación Oficial de Revisión No. 01 del 13 de diciembre de 2007; la Resolución No. 1626 del 12 de septiembre de 2006; el Requerimiento Especial No. 000001 de 2006; el Requerimiento Especial No. 000002 de 2006; la ampliación y requerimiento notificada a la CCB el día 14 de marzo de 2007).

3.2. Anulación de la actuación administrativa: Que como consecuencia de la violación de los derechos fundamentales vulnerados se determine la revocatoria y nulidad de toda la actuación administrativa cumplida.

3.3. Calificación como vía de hecho de la actuación jurisdiccional: Se declare que la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, al dictar la sentencia dentro del proceso 250002327000-2009-00069-02 (20162) y revocar la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que decretaba la nulidad y el restablecimiento del derecho de la actuación del Departamento de Cundinamarca, incurrió en una vía de hecho. Dado que en dicha sentencia son ostensibles los defectos constitucionales que según la jurisprudencia de la Corte Constitucional obligan a que la misma sea objeto de la acción de tutela y que concurren los presupuestos de forma y de fondo para su revocatoria, se pide que se proceda en ese sentido

3.4. Anulación de la sentencia: Que como consecuencia de la revocatoria de la citada sentencia por ser violatoria de los derechos fundamentales, se reafirme y restablezca la del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

3.5 Firmeza de la liquidación oficial del tributo: Con el objeto de que la CCB, cuyos derechos fundamentales han sido vulnerados tanto por la actuación administrativa como por la judicial, sea restituida en su situación anterior, además de las dos medidas que se impetran en los puntos 3.1. y 3.2. se solicita que se declare que la declaración del tributo que como delegataria de la función estatal de liquidación y recaudo efectuó para el período del 1º al 31 de agosto de 2004, presentada y pagada el día 15 de septiembre de 2004, quedó en firme.

3.6. Restablecimiento y restitución del derecho: Que como consecuencia de todo lo anterior, y dado que la Cámara de Comercio canceló el valor decretado a su cargo por la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca, se ordene a éste restituir o reembolsar a la Cámara de Comercio de Bogotá tal cantidad, junto con los intereses comerciales moratorios causados desde cuando se ordene la liquidación y hasta que el pago se produzca”³.

Como sustento del amparo invocado, la parte actora consideró necesario agrupar los defectos de los actos administrativos y de las providencias censuradas en “familias de vías de hecho”, lo cual estructuró en los siguientes términos:

1. Primera familia de vías de hecho: precisó que las autoridades administrativa y judicial ignoraron la naturaleza de función pública de la actividad de liquidación y recaudo asignada por el legislador a las Cámaras de Comercio, incurriendo con ello en los siguientes defectos:

1.1. Orgánico, el cual fundamentó en la extralimitación en las competencias otorgadas por la Constitución y la ley a las accionadas, por cuanto la “... *determinación de los sujetos pasivos del tributo, de sus responsables y sustitutos, por norma constitucional es una materia reservada al legislador, en desarrollo del principio democrático que tiene un reconocimiento específico en materia tributaria*”.

1.2. Procedimental absoluto, por cuanto se siguió un procedimiento administrativo en contra de la Cámara de Comercio que lo equipara al contribuyente del impuesto, haciéndolo responsable por el monto del mismo.

1.3. Defecto sustantivo, que fundamentó en; i) la violación directa de la Constitución y de la ley “... *como corolario de asumir funciones constitucionales y*

³ Folios 29 y 30 del expediente.

*legales que no les corresponde, como la de imponer cargas tributarias no previstas en la Constitución ni en la ley a las Cámaras de Comercio*⁴; ii) por desconocimiento del precedente y de la cosa juzgada constitucional, por cuanto la Corte Constitucional ha señalado que la responsabilidad por las actividades de liquidación y recaudo del impuesto de registro a cargo de las Cámaras de Comercio corresponde a funciones públicas a cargo de las mismas; y por interpretación inaceptable de las normas jurídicas que regulan la materia⁵.

Precisó que la Cámara de Comercio de Bogotá no es sujeto pasivo del impuesto de registro, en consideración a que, por virtud de la ley, solo cumple la función administrativa de liquidarlo, recaudarlo y transferir su producto al departamento. En consecuencia, no es titular del hecho imponible, en tanto cuando realiza la actividad se coloca en lugar del Estado y no de sujeto pasivo encargado de pagar el tributo.

Manifestó que la autoridad administrativa avalada por la judicial, le impuso a la Cámara de Comercio de Bogotá una sanción que no cumple con los requisitos constitucionales y legales exigidos, a saber: i) Que el señalamiento de la sanción sea efectuado directamente por el legislador; ii) Que este señalamiento sea previo al momento de comisión del ilícito y también al acto que determina la imposición de la sanción; iii) Que la sanción se determine no solo previamente, sino también plenamente, es decir que sea determinada y no determinable.

Desarrolló este argumento sobre la base de considerar que no existe alguna norma que establezca la posibilidad de perseguir a las Cámaras de Comercio por la inadecuada liquidación de un impuesto, después de efectuado el registro y liquidado el mismo.

2. Segunda familia de vías de hecho: existencia de irregularidades en el procedimiento administrativo adelantado por el Departamento de Cundinamarca, lo cual edificó sobre los siguientes defectos:

2.1. Defecto orgánico, consistente en el hecho de que la administración actuó por fuera de la oportunidad legal y con desconocimiento de la norma aplicable⁶ que le

⁴ Folio 35.

⁵ La parte actora no señaló las normas jurídicas que fueron interpretadas de manera inaceptable.

⁶ El actor no señaló en esta oportunidad cual era la norma aplicable a la cual se refería.

exigía a la autoridad tributaria la formulación de un único requerimiento especial, susceptible de ampliación por una sola oportunidad.

Precisó que la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca optó por revocar directamente el primer requerimiento realizado a la Cámara de Comercio y no ampliarlo como era lo procedente, sin que se encontrara autorizada para realizar un segundo requerimiento.

2.2. Defecto procedimental absoluto, que –a su juicio– se originó “... *en el hecho de que la administración no observó las formas propias del procedimiento que supuestamente manifestó seguir; sino que pretermitió sus límites y garantías a conveniencia*”⁷.

2.3. Defecto sustantivo, por violación directa de la Constitución y de la Ley y por interpretación inaceptable.

2.4. Defecto fáctico, derivado del desconocimiento de los hechos, por cuanto el Consejo de Estado desconoció que el primer requerimiento fue objeto de una decisión posterior por medio de acto administrativo “*cuyo contenido fue su revocatoria*”, asumiendo la unicidad de dos actos administrativos producidos en momentos distintos y que fueron notificados de manera independiente.

Afirmó que “... *si el juez administrativo hubiera sido consistente con la realidad probatoria del expediente, no le hubiera quedado camino distinto que reconocer que, pese a la identidad de materia, se produjeron dos requerimientos en contra de la exigencia legal*”⁸.

Como argumentos genéricos a esta segunda familia de vías de hecho, refirió que la violación del debido proceso se presentó, por cuanto los accionados “... *sujetaron a la Cámara de Comercio a un procedimiento de liquidación oficial del impuesto de registro del tributo sin tener la calidad de sujeto pasivo del tributo o de responsable o sustituto y, además, excluir de dicho procedimiento y, más tarde, del proceso judicial a los verdaderos sujetos pasivos*”.

⁷ Folio 83.

⁸ Folio 84.

Hizo referencia al requerimiento especial como requisito previo a la liquidación, consagrado en el artículo 367 de la Ordenanza No. 24 de 1997 de la Asamblea Departamental de Cundinamarca (Estatuto de Rentas del Departamento de Cundinamarca)⁹, la cual –en su sentir– junto con los artículos 703¹⁰ y 705¹¹ del Estatuto Tributario, constituyen la pieza central del debido proceso.

Refirió igualmente los principios de garantía de firmeza de la declaración privada; de seguridad frente a la actividad de fiscalización, que a su vez implica que el requerimiento especial se realice por una sola vez, antes de que el Estado realice la liquidación de revisión; y de exhaustividad, en virtud de la cual el requerimiento especial debe contener todos los puntos que la administración tributaria se propone modificar.

3. Tercera familia de vías de hecho: las autoridades accionadas defendieron la causación del impuesto, desconociendo la autonomía legal del acta de reparto de remanentes que no es objeto obligatorio de registro; consideró que *“Artificialmente a través de un acto sin cuantía se pretende que el mismo por accesión se incorpore otros actos (Sic) relacionados pero diferentes, que tienen cuantía, pero cuyo registro no es obligatorio”*¹².

Consideró que se presentó un defecto sustantivo por cuanto se desconoce el precedente del más alto Tribunal de lo Contencioso Administrativo que ha señalado que la única forma de corregir, modificar o desarrollar el contenido del requerimiento especial que ya ha sido enviado es por medio de la ampliación, la cual supone la existencia de un solo requerimiento y no de dos como ocurrió en el caso concreto contra expresa prohibición legal.

⁹ “ART. 367.–El requerimiento especial como requisito previo a la liquidación. Antes de efectuar la liquidación de revisión, la Secretaría de Hacienda enviará al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta. (artículo 703 Estatuto Tributario)”.

¹⁰ “**ARTICULO 703. EL REQUERIMIENTO ESPECIAL COMO REQUISITO PREVIO A LA LIQUIDACIÓN.** Antes de efectuar la liquidación de revisión, la Administración enviará al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta”.

¹¹ “**ARTICULO 705. TERMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO.** El requerimiento de que trata el artículo 703, deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva”.

¹² Folio 119.

Precisó que la Cámara de Comercio de Bogotá obró correctamente en el caso que motivó la actuación administrativa, de tal manera que si el Departamento de Cundinamarca o la Sección Cuarta del Consejo de Estado consideraban que era responsable por la liquidación y presentación de la declaración, ello sólo se podía establecer a través del proceso ordinario correspondiente.

Hizo referencia el hecho generador del impuesto de registro y a la calificación del acto con o sin cuantía que tiene el acta aprobatoria de la liquidación de una sociedad. Al respecto, el artículo 226 de la Ley 223 de 1995¹³, definió el hecho generador del impuesto de registro, de tal manera que el acto por medio del cual se aprueba la liquidación de una sociedad es el único sujeto a registro y, por tener un carácter meramente aprobatorio, carece de cuantía.

Aclaró que el acto por el cual se distribuyen remanentes entre los asociados no está sujeto a registro y, por lo tanto, no puede constituir un hecho generador de tal impuesto.

2. Hechos probados

La Sala encontró acreditados los hechos que a continuación se relacionan, los cuales son relevantes para la decisión que se adoptará en esta sentencia:

2.1. Hechos relacionados con las actuaciones administrativas surtidas por el Departamento de Cundinamarca – Secretaría de Hacienda

¹³ “**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.

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

PARÁGRAFO. Cuando el documento esté sujeto al impuesto de registro de que trata la presente ley, no se causará impuesto de timbre nacional”.

- El 15 de septiembre de 2004, la Cámara de Comercio de Bogotá presentó la declaración del impuesto de registro correspondiente al mes de agosto de ese año.
- El 28 de agosto de 2006, el Director de Rentas (E) de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca expidió el **Requerimiento Especial Nro. 000001**, mediante el cual propuso modificar la liquidación privada del impuesto de registro del mes de agosto de 2004, presentada por la Cámara de Comercio de Bogotá.
- El 12 de septiembre de 2006, el Director de Rentas (E) de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca expidió la **Resolución Nro. 001626**, por la cual se revocó de manera directa el “*requerimiento especial N° 000001 del 28 de agosto de 2006*”, porque en su texto no se encontraban plenamente establecidos los motivos que generaron la inexactitud en la declaración privada, impidiendo que la Cámara de Comercio de Bogotá ejerciera el derecho de defensa, en garantía del debido proceso.
- El 14 de septiembre de 2006, el Director de Rentas (E) de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca expidió el **Requerimiento Especial Nro. 000002**, por el cual le propuso modificar la liquidación privada del impuesto de registro del mes de agosto de 2004, presentada por la Cámara de Comercio de Bogotá.
- La inconsistencia detectada por la administración se refería a la “... *inscripción en el registro mercantil del acta 026 del 9 de julio de 2004 la cual contenía la ‘Cuenta Final de liquidación de la sociedad Luz de Bogotá S.A.’, admitida por la Cámara de Comercio como acto sin cuantía*”.
- El 15 de septiembre de 2006, la Cámara de Comercio de Bogotá le solicitó al Director de Rentas de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca que: i) aclare la procedencia y contenido de la Resolución Nro. 1626 del 12 de septiembre de 2006 y ii) ordene el archivo del expediente administrativo que dio origen al “*Requerimiento Especial N° 1 del 29 de agosto de 2006*”.

- El 6 de octubre de 2006, el Director de Rentas (E) de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca, en respuesta a la referida solicitud, le manifestó al representante legal de la Cámara de Comercio de Bogotá que: i) como el requerimiento especial es un acto de carácter preparatorio para la expedición de la liquidación oficial de revisión, no se requiere autorización previa para revocar dicho acto y ii) que no procede el archivo del expediente, por las consecuencias legales que trae consigo la revocatoria directa del acto.
- El 14 de marzo de 2007, la Directora de Rentas de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca expidió la **Ampliación al Requerimiento Especial Nro. 000002**, en lo que tiene que ver con los fundamentos legales que originan la fiscalización y los conceptos que sustentan la inexactitud planteada por la Administración.
- El 13 de diciembre de 2007, la Directora de Rentas de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca profirió la **Liquidación de Revisión Nro. 0001**, mediante la cual modificó la declaración del impuesto de registro correspondiente al mes de agosto de 2004, presentada por la Cámara de Comercio de Bogotá, en los siguientes términos:

Concepto	Liquidación Privada	Liquidación de Revisión
Base gravable actos con cuantía	\$241.908.478.571	\$2.006.117.199.965
Impuesto a pagar	\$1.693.359.350	\$14.042.820.400
Número de operaciones actos sin cuantía	3993	3992
Impuesto a pagar actos sin cuantía	\$190.466.100	\$190.418.400
Intereses	\$12.504.600	\$12.504.600
Valor total liquidación	\$1.896.330.050	\$14.245.743.400

Adicionalmente, impuso sanción por inexactitud a la Cámara de Comercio de Bogotá, la cual liquidó en la suma de \$19.759.061.360.

- La modificación propuesta por el Departamento de Cundinamarca tiene que ver con la inscripción en el registro mercantil del Acta 026 del 9 de julio de 2004 de la Asamblea General Extraordinaria de Accionistas de la sociedad Luz de Bogotá S.A. – En Liquidación, mediante la cual se resolvió: i) aprobar la gestión del liquidador y la cuenta final de liquidación presentada por éste, ii) aprobar el acta de distribución y iii) ordenar al liquidador que proceda a la cancelación de la matrícula mercantil y el registro tributario de la sociedad y sus establecimientos, así como la protocolización de los documentos que legalmente requieran dicha formalidad; acto que fue tenido en cuenta por la Cámara de Comercio para efectos de liquidar el impuesto de registro, como acto sin cuantía.
- Contra la anterior decisión, la Cámara de Comercio de Bogotá interpuso recurso de reconsideración que fue resuelto el 28 de enero de 2009, por el Secretario de Hacienda del Departamento de Cundinamarca, quien profirió la **Resolución Nro. 0000056**, por la cual se modificó la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 000001 del 13 de diciembre de 2007, en los siguientes términos:

Concepto	Liquidación Privada	Liquidación de Revisión
Base gravable actos con cuantía	\$241.908.478.571	\$2.006.117.199.965
Impuesto a pagar	\$1.693.359.350	\$14.042.820.400
Número de operaciones actos sin cuantía	3993	3992
Impuesto a pagar actos sin cuantía	\$190.466.100	\$190.418.400
Intereses	\$12.504.600	\$12.504.600
Sanción por inexactitud	\$0	\$0
Valor total liquidación	\$1.896.330.050	\$14.245.743.400

2.2. Hechos relacionados con el trámite judicial correspondiente a la acción de nulidad y restablecimiento del derecho

- La Cámara de Comercio de Bogotá presentó demanda, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra el Departamento de Cundinamarca – Secretaría de Hacienda, con el fin de obtener la nulidad de los actos administrativos expedidos por el Departamento de Cundinamarca, en virtud de los cuales modificó la declaración del impuesto de registro correspondiente al mes de agosto de 2004, presentada por la demandante del proceso ordinario.
- El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección “B” dictó sentencia del 24 de enero de 2013 en la que accedió a las pretensiones de la demanda, declarando la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 1 del 13 de diciembre de 2007 y de la Resolución No. 056 del 28 de enero de 2009 del Departamento de Cundinamarca – Secretaría de Hacienda.
- El Tribunal consideró que la figura de la revocatoria directa no es aplicable al requerimiento especial, por cuanto en relación con éste lo procedente para corregir, modificar o subsanar las falencias y/o carencias es la *“... ampliación del requerimiento especial, mediante la cual es posible complementar el requerimiento especial el cual debe estar debidamente motivado y expresar la liquidación del impuesto y las razones fácticas y jurídicas que motivan sus guarismos”*¹⁴.

Encontró que los dos requerimientos efectuados por la administración – carentes de motivación– se hicieron con el único fin de interrumpir el término de firmeza de la declaración sin que se contara con los documentos necesarios para fundamentarlo, esto es, *“sin desarrollar ninguna actividad de fiscalización previa, seria, contundente y jurídicamente soportada, que la condujera a la expedición del requerimiento”*¹⁵.

¹⁴ Folio 231 del expediente contentivo del proceso ordinario.

¹⁵ Folio 236 del expediente del proceso ordinario.

- El Departamento de Cundinamarca¹⁶ y el Ministerio Público¹⁷ interpusieron recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, los cuales fueron resueltos por el Consejo de Estado - Sección Cuarta, en fallo del 13 de agosto de 2015, que revocó la decisión y, en su lugar, negó las pretensiones de la demanda.
- El *ad quem* precisó la naturaleza jurídica del requerimiento especial – contenido en la Resolución No. 001626 del 12 de septiembre de 2006– considerando que se trata de un acto preparatorio a una decisión definitiva, como es la liquidación oficial de revisión, el cual, en consecuencia, no crea modifica o extingue una situación jurídica en favor de la Cámara de Comercio de Bogotá, por lo que *“no es susceptible de control de legalidad mediante la acción de nulidad y restablecimiento del derecho”* y, en consecuencia, tampoco procede la revocatoria directa.

No obstante lo anterior, consideró que en el caso concreto, aun cuando la administración utilizó tal denominación, lo cierto es que con la expedición del Requerimiento Especial No. 002 del 14 de septiembre de 2006 se mejoró la motivación *“sin que fuera alterada la esencia de la inexactitud encontrada”*, lo cual se hizo en el trámite del procedimiento administrativo, de tal manera que existió un solo requerimiento especial y no dos.

Precisó la competencia de las Cámaras de Comercio, como liquidadoras y recaudadoras del impuesto de registro, y analizó ampliamente el hecho generador del impuesto, así como si se trataba o no de un acto sin cuantía.

Al respecto aclaró que *“el documento sometido a registro en el caso concreto, incorpora un derecho apreciable pecuniariamente en favor de*

¹⁶ Su principal alegación se refirió a que la firmeza de la Resolución No. 01626 de 2006, impide que se cuestione ante esta jurisdicción la decisión de la Administración respecto de la revocatoria directa del requerimiento especial, porque al tratarse de una jurisdicción rogada, la parte interesada debió cuestionar la legalidad de dicho acto. Preciso que, al quedar en firme el acto que revocó el Requerimiento Especial No. 00001 de 2006, esta actuación no produjo los efectos previstos en el artículo 703 del Estatuto Tributario, razón por la cual, el Requerimiento 000002 de 2006 constituye el único requerimiento especial que se profirió en el proceso de determinación del impuesto en discusión.

¹⁷ El Procurador Sexto Judicial II Administrativo ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca afirmó que el concepto de la DIAN, en el que el Tribunal sustentó su decisión, adolece de un notable error porque de la irrevocabilidad de los actos definitivos creadores de situaciones jurídicas no se sigue la de los actos de trámite, menos aún, la imposibilidad de completar estos últimos. Consideró que no es acertada la apreciación del Tribunal, en el sentido que la competencia de la Administración se agotó con el Requerimiento Especial Nro. 000001 de 2006, porque en dicho acto no se expusieron los hechos en los que se sustentaba la propuesta de modificación, es decir, en rigor, no se ejerció la competencia para fundamentar la propuesta.

varias personas; por lo tanto, conforme con el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, la base gravable a tener en cuenta es el valor incorporado en el documento aprobado para efectos de la liquidación de la sociedad que presentó remanentes que debían ser distribuidos entre los asociados”¹⁸.

Concluyó que le asiste razón al Departamento de Cundinamarca al liquidar de manera oficial el impuesto de registro por el mes de agosto del año 2004, tomando como acto con cuantía el Acta No. 26 del 9 de julio de 2004, de la Asamblea General Extraordinaria de Accionistas de la sociedad Luz de Bogotá S.A. que aprobó la cuenta final de liquidación y el acta de distribución de remanentes “... documentos que debieron ser requeridos por la Cámara de Comercio en su oportunidad, para realizar la correcta liquidación del tributo”.¹⁹

En efecto, consideró que existiendo liquidación de remanentes no era posible desligar esa actuación de la de aprobación de la cuenta final de liquidación, por cuanto lo que se estaba haciendo era aprobar la gestión del liquidador que incluye la distribución del pasivo interno, cumplido lo cual culmina el proceso de liquidación de la sociedad comercial.

3. Actuaciones procesales relevantes

3.1. Admisión de la demanda

Por auto del 18 de enero de 2016, se admitió la demanda de tutela y dispuso la notificación a los Magistrados del Consejo de Estado – Sección Cuarta y del Gobernador del Departamento de Cundinamarca²⁰.

3.2. Contestación de la autoridad judicial accionada – Consejo de Estado – Sección Cuarta

¹⁸ Folio 59 de la sentencia de segunda instancia.

¹⁹ Folio 60 de la sentencia de segunda instancia.

²⁰ Folios 53 a 54.

El Magistrado Ponente de la decisión censurada presentó escrito del 27 de enero de 2016 en el cual precisó que en la sentencia censurada se realizó un análisis de la Ley 223 de 1995, el Decreto 650 de 1996, la Ordenanza 024 de 1997 y las sentencias de la Corte Constitucional Nos. C-091 de 1997 y C-776 de 2003, con fundamento en las cuales se establecieron los siguientes aspectos:

1) El legislador impuso a las Cámaras de Comercio la obligación de liquidar y recaudar el impuesto de registro, que no necesariamente implica que se les asigne la administración del tributo.

2) Tratándose del impuesto de registro, fue voluntad del legislador imponer a las Cámaras de Comercio la obligación de efectuar, en lugar del sujeto pasivo, la liquidación y posterior declaración del tributo, con las consecuencias que apareja tal mandato legal.

3) Era procedente que el Departamento de Cundinamarca adelantara el proceso de fiscalización en relación con la declaración del impuesto de registro presentado por la Cámara de Comercio de Bogotá por el mes de agosto en el año 2004 y que en el curso de dicho procedimiento administrativo proferiera la liquidación oficial del tributo, acto administrativo sometido a control de legalidad en el proceso, junto con el que lo confirmó en reconsideración.

Aclaró que en la providencia la obligación de acudir al proceso no se derivó de normas inexistentes ni se calificó a la Cámara de Comercio de Bogotá como sustituto, toda vez que la sentencia partió del mandato de recaudo y liquidación que el legislador encomendó a las Cámaras de Comercio, del que se derivan obligaciones propias.

A propósito del cargo referido al respaldo que dio el Consejo de Estado a la actuación administrativa adelantada por el Departamento de Cundinamarca, aclaró que en la sentencia se incluyó un acápite en el que se analizó ampliamente la presunta irregularidad en la expedición del requerimiento oficial.

Allí concluyó que *“Los requerimientos Nros. 000001 y 000002, ambos de 2006, se refieren a un mismo impuesto, sobre el mismo periodo, respecto del mismo contribuyente y por la misma presunta inexactitud solo que el segundo mejora la motivación, razón por la cual no es acertado hablar de dos requerimientos”*.

Manifestó que la declaración presentada por la Cámara de Comercio no adquirió firmeza por cuanto el Requerimiento Especial No. 000002 se expidió y notificó dentro del término previsto en el artículo 378 de la Ordenanza 024 de 1997, si se tiene en cuenta que la declaración del impuesto del mes de agosto de 2004 se presentó el 15 de septiembre de ese mismo año y el citado requerimiento especial se notificó el 14 de septiembre de 2006.

El 14 de marzo de 2007, la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca, dentro del término previsto en la norma tributaria, profirió la ampliación al requerimiento Especial No. 000002 de 2006, con sujeción a lo dispuesto por el artículo 708 del Estatuto Tributario.

Con respecto al tercer argumento expuesto por la Cámara de Comercio de Bogotá, referido a que el acta de reparto de remanentes no está sujeta a registro, manifestó que en la sentencia censurada se analizó la inscripción en el registro mercantil del acta de aprobación de la liquidación de una sociedad comercial como hecho generador del impuesto de registro, se determinó el marco normativo del hecho generador y los documentos sujetos a inscripción en el registro mercantil.

Determinó, con fundamento en el artículo 226 de la Ley 223 de 1995, los presupuestos para que se configure el hecho generador del impuesto de registro, a saber: i) estar en presencia de documentos que contienen actos, contratos o negocios jurídicos en los que sean partes o beneficiarios los particulares y ii) los documentos que cumplan las citadas características deben someterse a la formalidad del registro por mandato legal, ante las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o las Cámaras de Comercio.

Manifestó que la Sección, para concluir que le asistía razón al Departamento de Cundinamarca para liquidar el impuesto de registro por el mes de agosto de 2004, que aprobó la cuenta final de liquidación, tomando como acto con cuantía el Acta No. 26 del 9 de julio de 2004, que la aprobó y el acta de distribución de remanentes, se fundó en las disposiciones que regulan este tributo y en la doctrina autorizada de la Superintendencia de Sociedades, de tal manera que no incurrió en los defectos señalados en la demanda.

Consideró que la demanda de tutela, más que demostrar la configuración de unos defectos, lo que hace es presentar una reiteración y una prolongación de los argumentos planteados en la demanda, convirtiendo esta acción en una nueva instancia para reiniciar el debate jurídico planteado, lo que resulta improcedente.

3.3. Informe del tercero vinculado – Departamento de Cundinamarca

Guardó silencio, no obstante estar debidamente notificada del auto admisorio de la demanda de tutela, según Oficio No. JP/15409 del 25 de enero de 2016.

3.4. Trámite del impedimento manifestado por el Magistrado Carlos Enrique Moreno Rubio

En escrito del 9 de marzo de 2016, el Consejero de Estado, Carlos Enrique Moreno Rubio manifestó impedimento para actuar en el proceso de la referencia, con fundamento en lo dispuesto *“en la causal 4ª del artículo 56 del Código de Procedimiento Penal”*.

Según auto del 17 de marzo de 2016 se declaró infundado el impedimento manifestado por el Magistrado.

II. CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Competencia

Esta Sala es competente para conocer de la petición de amparo constitucional efectuada por la Cámara de Comercio de Bogotá, de conformidad con lo establecido en el Decreto 2591 de 1991 y el artículo 1º del Acuerdo 55 de 2003 de la Sala Plena de esta Corporación.

2. Cuestión Previa

La Sala considera necesario precisar que si bien la parte accionante interpuso la acción de tutela contra el Departamento de Cundinamarca que dictó los actos de liquidación oficial de revisión del impuesto de registro²¹ y contra el Consejo de Estado – Sección Cuarta que constituye la autoridad judicial que revisó su legalidad en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho Rad. No. 250002327000-2009-00069-02 (20162), ello no resulta procedente en sede de tutela, en la medida en que para elevar tales censuras contó con un mecanismo de defensa judicial suficientemente idóneo²² del cual hizo uso la Cámara de Comercio de Bogotá al haber instaurado la referida acción que fue resuelta en segunda instancia por el Consejo de Estado en sentencia del 13 de agosto de 2015, la cual quedó ejecutoriada el 31 de agosto de la referida anualidad, decidiendo sobre la legalidad de los actos administrativos en providencia que hizo tránsito a cosa juzgada.

En virtud de lo expuesto, al advertirse un evidente error en la estructura de la demanda de tutela, el análisis de la petición de amparo constitucional se limitará a los cuestionamientos elevados contra la providencia judicial del 13 de agosto de

²¹ En efecto el accionante dirige sus censuras contra los siguientes actos: i) Liquidación Oficial de Revisión No. 1 del 13 de diciembre de 2007, proferida por la Directora de Rentas de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca, por medio de la cual se profirió la liquidación oficial de revisión en contra de la Cámara de Comercio de Bogotá, por la declaración del impuesto de registro, correspondiente al mes de agosto de 2004.

ii) Resolución No. 56 del 28 de enero de 2009, por medio de la cual el Secretario de Hacienda del Departamento de Cundinamarca resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 1 del 13 de diciembre de 2007.

²² La jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado ha establecido que en el ámbito del derecho administrativo, la acción de tutela es improcedente como mecanismo principal para proteger derechos fundamentales que resulten amenazados o vulnerados con ocasión de la expedición de actos administrativos, ya que, para controvertir la legalidad de éstos se encuentran previstas acciones idóneas en la jurisdicción contenciosa administrativa, en las cuales se puede solicitar desde la demanda –como medida cautelar– la suspensión del acto. Ver entre otras la sentencia T- 243 de 2014 de la Corte Constitucional y Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta 3 de septiembre de 2014, M.P. Alberto Yepes Barreiro, Exp. 2013-06201 01.

2015, dictada por el Consejo de Estado – Sección Cuarta al resolver el recurso de apelación en el proceso ordinario de nulidad y restablecimiento del derecho que constituye el segundo cargo expuesto en el libelo introductorio.

3. Problemas jurídicos

Le corresponde a la Sala resolver los siguientes problemas jurídicos:

i) ¿Si concurren en el caso concreto los requisitos de procedibilidad adjetiva que hacen procedente el estudio de fondo de la petición de amparo constitucional en relación con las censuras formuladas contra la autoridad judicial?

ii) ¿Si la Sección Cuarta del Consejo de Estado con la sentencia del 13 de agosto de 2015, que revocó el fallo del 24 de enero de 2015 proferido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca y negó las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho vulneró los derechos fundamentales invocados por la parte actora?

El estudio de este último problema implica la resolución por parte de la Sala de los siguientes subproblemas jurídicos:

i) ¿Si la autoridad judicial accionada desconoció la naturaleza de función pública de la actividad de liquidación y recaudo del impuesto de registro asignada por el legislador a las Cámaras de Comercio?

ii) ¿Si el Consejo de Estado – Sección Cuarta vulneró el derecho fundamental al debido proceso de la parte actora, al haber declarado válida la actuación administrativa adelantada por el Departamento de Cundinamarca, sin tener en cuenta las normas aplicables y los hechos probados?

iii) ¿Si la autoridad judicial accionada incurrió en defecto sustantivo por desconocimiento del hecho generador del impuesto de registro y de que el acto registrado carecía de cuantía?

Para resolver los problemas jurídicos planteados, se analizarán los siguientes temas: **(i)** criterio de la Sección sobre la procedencia de la acción de tutela contra providencia judicial; **(ii)** requisitos de procedibilidad adjetiva; y **(iii)** análisis del caso concreto.

4. Razones jurídicas de la decisión

4.1. Procedencia de la acción de tutela contra providencia judicial

La Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, en fallo de 31 de julio de 2012²³ **unificó** la diversidad de criterios que esta Corporación tenía sobre la acción de tutela contra providencias judiciales, por cuanto las distintas Secciones y la misma Sala Plena habían adoptado posturas diversas sobre el tema²⁴ y declaró **su procedencia**²⁵.

Así pues, esta Sección de manera reiterada ha establecido como parámetros para realizar su estudio, que cumpla con los siguientes requisitos: **i)** que no se trate de tutela contra tutela; **ii)** inmediatez; **iii)** subsidiariedad, es decir, agotamiento de los requisitos ordinarios y extraordinarios, siempre y cuando ellos sean idóneos y eficaces para la protección del derecho que se dice vulnerado. De modo que, de no observarse el cumplimiento de uno de estos presupuestos, se declara la **improcedencia** del amparo solicitado, sin que se analice el fondo del asunto.

Por el contrario, cumplidos esos parámetros, corresponderá a la Sala adentrarse en la materia objeto del amparo, a partir de los argumentos expuestos en la

²³Ref.: Exp. No. 11001-03-15-000-2009-01328-01. Acción de Tutela - Importancia jurídica. Actora: Nery Germania Álvarez Bello. C.P.: María Elizabeth García González.

²⁴ El recuento de esos criterios se encuentra en las páginas 13 a 50 del fallo de la Sala Plena antes reseñado.

²⁵ Se dijo en la mencionada sentencia **“DECLÁRASE la procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales, de conformidad con lo expresado a folios 2 a 50 de esta providencia.”**

solicitud y de los derechos fundamentales que se afirmen vulnerados, en donde para la prosperidad o **negación** del amparo impetrado, se requerirá: *i)* que la causa, motivo o razón a la que se atribuya la transgresión sea de tal entidad que incida directamente en el sentido de la decisión y *ii)* que la acción no intente reabrir el debate de instancia.

Huelga manifestar que esta acción constitucional no puede ser considerada como una “*tercera instancia*” que se emplee, por ejemplo, para revivir términos, interpretaciones o valoraciones probatorias que son propias del juez natural.

Bajo las anteriores directrices se entrará a estudiar el caso de la referencia.

4.2. Examen de los requisitos: Procedencia adjetiva

La parte accionante censura una providencia dictada en un proceso de nulidad y restablecimiento del derecho, motivo por el cual se supera el requisito referido a que no se trate de tutela contra tutela.

En criterio de la Corporación no existe reparo alguno en cuanto hace referencia al juicio de procedibilidad en relación con el acatamiento del requisito de inmediatez, toda vez que la vulneración de los derechos fundamentales de la parte actora se predica de la providencia de segunda instancia que concluyó el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho, esto es, la sentencia del Consejo de Estado – Sección Cuarta del 13 de agosto de 2015, que fue notificada por edicto desfijado el 26 de agosto de 2015, habiendo cobrado ejecutoría el 31 de agosto de 2015 y el libelo constitucional se presentó el 19 de diciembre de 2015.

De lo anterior podemos concluir que al haber transcurrido tres (3) meses y diecinueve (19) días, a la luz de la sentencia de unificación del 5 de agosto de 2014 Rad. No. 11001-03-15-000-2012-02201-01 (IJ) se encuentra cumplido el requisito de inmediatez.

Finalmente, a propósito del requisito de subsidiariedad, encuentra la Sala que por tratarse de una sentencia de segunda instancia dictada dentro de una acción de nulidad y restablecimiento del derecho, no existe medio de impugnación ordinario para controvertirla y los argumentos aducidos no encuadran en las causales

taxativas establecidas por el legislador para la procedencia el recurso extraordinario de revisión.

Lo mismo ocurre con el recurso extraordinario de unificación de jurisprudencia, pues el mismo no procede por tratarse de una sentencia dictada por el Consejo de Estado como Corporación de cierre en materia contencioso administrativa.

Al concurrir los requisitos de procedibilidad adjetiva, concierne a la Sala abordar el estudio del asunto planteado.

4.3. Caso concreto

Para resolver los problemas jurídicos planteados en el caso concreto se abordaran los siguientes ejes temáticos: i) Fundamento legal de la función de liquidación y recaudo del impuesto de registro a cargo de las Cámaras de Comercio; ii) Análisis sobre el desconocimiento por parte de la autoridad accionada de la naturaleza de función pública de la liquidación y el recaudo del impuesto de registro asignada a las Cámaras de Comercio; iii) Estudio del defecto sustantivo referido a haberse declarado válida la actuación administrativa adelantada por el Departamento de Cundinamarca, sin tener en cuenta las normas aplicables y los hechos probados; y iv) Examen sobre el defecto sustantivo por desconocimiento del hecho generador del impuesto de registro y de que el acto registrado carecía de cuantía.

4.3.1. Fundamento legal de la función de liquidación y recaudo del impuesto de registro a cargo de las Cámaras de Comercio

La Ley 223 de 1995, *“Por la cual se expiden normas sobre racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones”*, reguló lo relacionado con la liquidación y recaudo del impuesto de registro, en los siguientes términos:

"Artículo 233. Liquidación y recaudo del impuesto. Las Oficinas de instrumentos Públicos y **las cámaras de comercio** serán responsables de realizar la liquidación y recaudo del impuesto. Estas entidades

estarán obligadas a presentar declaración ante la autoridad competente del departamento, dentro de los primeros 15 días calendario de cada mes y a girar, dentro del mismo plazo, los dineros recaudados en el mes anterior por concepto del impuesto”. (Negrillas y subrayas de la Sala)²⁶

Por su parte, el artículo 226 de la misma ley, describe el hecho generador del impuesto de registro en los siguientes términos:

“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.

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

De acuerdo con la norma transcrita, son dos los presupuestos del hecho generador, a saber: a) La existencia de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares, y b) Que tales actos, de conformidad con las disposiciones legales, deban registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio²⁷.

La Ley 223 de 1995 fue reglamentada por el Decreto 650 de 1996 que estableció los términos y las condiciones para la liquidación y recaudo del impuesto y las obligaciones que al respecto le asisten a las Cámaras de Comercio como entes recaudadores y liquidadores del impuesto de registro.

²⁶ Este primer inciso del artículo 233 de la Ley 223 de 1995 fue declarado exequible por la Corte Constitucional en sentencia C-091 de 1997, oportunidad en la cual consideró que “... es razonable que la entidad encargada del registro mercantil recaude el impuesto que lo grava y lo entregue a la entidad pública que es su destinataria según la ley. Esta es una gestión marginal, complementaria del registro que, por motivos de eficiencia administrativa, se ha confiado a las Cámaras”.

²⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 4 de septiembre de 1998, exp 8705, M.P. Daniel Manrique Guzmán.

4.3.2. Análisis sobre el desconocimiento por parte de la autoridad accionada de la naturaleza de la función pública de liquidación y recaudo asignada a las Cámaras de Comercio

La Sala precisa que aun cuando la parte actora hace referencia a la existencia de defectos orgánico, procedimental y sustantivo, todos ellos los fundamenta en el mismo argumento referido al desconocimiento por parte de la autoridad judicial accionada de la naturaleza de la función pública de liquidación y recaudo asignada a las Cámaras de Comercio, considerando que, como consecuencia de ello, fue equiparada al sujeto pasivo del impuesto imponiéndole una carga tributaria que no se encuentra consagrada en la Constitución ni en la ley.

Al respecto, contrario a lo afirmado por la parte actora, al revisar las consideraciones plasmadas en la sentencia censurada se tiene que el Consejo de Estado – Sección Cuarta dilucidó el alcance de las normas consagradas en la Ley 223 de 1995, el Decreto 650 de 1996, la Ordenanza 024 de 1997²⁸ y las sentencias de la Corte Constitucional C-091 de 1997 y C-776 de 2003, en virtud de las cuales concluyó que el legislador le impuso a las Cámaras de Comercio la obligación de liquidar y recaudar el impuesto de registro y, posteriormente, realizar la declaración del tributo ante los entes territoriales destinatarios del mismo.

En la sentencia se aclaró que el sujeto pasivo del tributo es el particular contratante y beneficiario del acto o contrato sometido a registro, quien está obligado a pagar el impuesto a la Cámara de Comercio u Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, según sea el caso, en el momento de la solicitud de inscripción, tal como se encuentra expresamente previsto en los artículos 227 y 228 de la Ley 223 de 1995.

En efecto, el *ad quem* aclaró que si bien el sujeto pasivo –particular obligado a pagar el tributo- realiza el hecho generador, en virtud de lo dispuesto por el artículo 233 de la Ley 223 de 1995, las Cámaras de Comercio tienen las siguientes obligaciones:

²⁸ “Por la cual se expide el Estatuto de Rentas del Departamento de Cundinamarca”.

“(i) son las obligadas a **realizar la liquidación del tributo**, que resulta obligatoria para el sujeto pasivo, porque si no paga lo liquidado por la Cámara de Comercio, no se registrará el acto, contrato o negocio jurídico documental; (ii) deben **efectuar el recaudo** del tributo y (iii) deben **atender el deber formal de presentar la declaración del impuesto de registro** en los plazos fijados para tal fin; por lo tanto no pueden ser considerados como Administración Tributaria, como lo sostiene la parte demandante”. (Negritas incluidas en el texto transcrito)

Con fundamento en el análisis de las normas que confieren a las Cámaras de Comercio la obligación de liquidar, recaudar y **declarar el impuesto** de registro, la autoridad judicial concluyó que el Departamento de Cundinamarca podía válidamente adelantar el proceso de fiscalización²⁹ en relación con la declaración del impuesto de registro presentada por la Cámara de Comercio de Bogotá por el mes de agosto de 2004.

En consecuencia, la autoridad accionada no desconoció el sujeto pasivo del tributo ni el hecho generador del impuesto, como lo afirma la parte actora, por el contrario, analizó las obligaciones establecidas en la ley para las Cámaras de Comercio y teniendo en cuenta que las mismas deben liquidar, recaudar y declarar el impuesto de registro en favor de las entidades territoriales, concluyó que les son aplicables las consecuencias derivadas del incumplimiento de tales obligaciones y

²⁹ Los entes territoriales gozan de los poderes de fiscalización, liquidación oficial e imposición de sanciones en relación con los impuestos del orden territorial. El fundamento de esta potestad está consagrado en el artículo 684 del Estatuto Tributario en los siguientes términos: “**FACULTADES DE FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN**. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.

Para tal efecto podrá:

- a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.
- b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.
- c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.
- d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.
- e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.
- f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación”.

los entes territoriales pueden ejercer válidamente la fiscalización sobre las actuaciones que realicen.

Como puede verse, la posición del Consejo de Estado se encuentra soportada en las normas jurídicas que consagran las obligaciones precitadas, en especial en el artículo 233 de la Ley 223 de 1995, transcrito en precedencia, y contiene una interpretación sistemática y finalística del ordenamiento que no puede ser calificada como arbitraria o irrazonable, máxime cuando la misma resulta compatible con las normas jurídicas y las sentencias de constitucionalidad dictadas por la Corte Constitucional sobre la materia.

En consecuencia, el primer cargo, no está llamado a prosperar, al no encontrarse demostrados los defectos alegados por la parte demandante.

4.3.3. Estudio del defecto sustantivo referido a haberse declarado válida la actuación administrativa adelantada por el Departamento de Cundinamarca, sin tener en cuenta las normas aplicables y los hechos probados

La parte actora considera que el procedimiento administrativo adelantado por la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca fue irregular y que la autoridad judicial accionada *“... en lugar de proteger el debido proceso de la Cámara de Comercio que había sido flagrantemente vulnerado, se decantó por sostener la actuación de la Secretaría de Hacienda, lo que hizo sin tomar en consideración el derecho aplicable y los hechos probados”*³⁰.

Al igual que en el análisis del cargo anterior, la Sala advierte que si bien la accionante hace referencia a la existencia de defectos orgánico, procedimental absoluto, sustantivo y fáctico, lo cierto es que todos ellos se fundamentan en que la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca realizó dos requerimientos especiales y no uno, lo cual resulta violatorio del debido proceso tributario, consagrado en los artículos 703 y 705 del Estatuto Tributario.

³⁰ Folio 82.

Para resolver este cargo, la Sección considera necesario hacer referencia al procedimiento de fiscalización consagrado en la Ordenanza No. 024 de 1997 que contiene el Estatuto de Rentas del Departamento de Cundinamarca, que en el Capítulo XII consagra todo lo relacionado con la Fiscalización y determinación de los tributos, en el cual se estableció que *“La Dirección de Impuestos y Fiscalización o dependencia que haga sus veces, tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá expedir los actos administrativos y realizar las visitas que considere necesarias”* y que, en lo no previsto en las normas especiales establecidas para el ente territorial se aplicaría el Estatuto Tributario Nacional.

En la referida normatividad se estableció como destinatarios de los procesos de fiscalización a los contribuyentes, a los responsables, a los agentes retenedores y a los declarantes de los impuestos³¹ y en los artículos 366 y siguientes se consagró la facultad de modificar la declaración privada, mediante liquidación de revisión, previo requerimiento especial, el cual se reglamentó en los siguientes términos:

“Antes de efectuar la liquidación de revisión, la Secretaría de Hacienda enviará al contribuyente, responsable, agente retenedor o **declarante**, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta. (Artículo 703 Estatuto Tributario)”. (Resaltado de la Sala)

Por su parte el artículo 369 de la referida ordenanza establece que el requerimiento especial, deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar.

Al abordar el caso concreto objeto de análisis, a la luz de las disposiciones anteriores, el Consejo de Estado – Sección Cuarta, valoró en su conjunto las pruebas que daban cuenta del trámite administrativo adelantado por el

³¹ Artículos 354 y siguientes de la ordenanza.

Departamento de Cundinamarca para efectos de modificar la declaración presentada por la Cámara de Comercio de Bogotá como responsable de la liquidación y recaudo del impuesto de registro, para el mes de agosto del año 2004.

Analizó la naturaleza jurídica del acto administrativo denominado requerimiento especial, en relación con el cual afirmó que se trataba de un acto preparatorio o de trámite, razón por la cual no podía ser revocado de manera directa por la Administración.

Precisó que la revocatoria directa sólo procede para revocar los actos propios cuando éstos han creado o modificado una situación jurídica o reconocido un derecho de igual categoría, en aplicación de las causales previstas en la ley, de tal manera que en tratándose del requerimiento especial lo procedente era la enmienda del yerro que presentara la motivación.

Efectuada tal precisión, revisó el contenido de los actos administrativos – requerimientos especiales – expedidos por el Departamento de Cundinamarca, con el fin de dilucidar si se incumplió la preceptiva que ordena el envío por una sola vez del requerimiento, para comparar su objeto y contenido material, encontrando que el segundo acto en realidad contenía la adición de los motivos que condujeron a la Administración a iniciar el procedimiento de modificación de la declaración del impuesto de registro.

Al respecto consideró que la inconsistencia que originó la inexactitud detectada en el trámite administrativo tiene que ver con la inscripción en el registro mercantil del Acta No. 026 del 9 de julio de 2004, que contenía la cuenta final de liquidación de la sociedad Luz de Bogotá S.A. admitida por la Cámara de Comercio como un acto sin cuantía, cuando a juicio del ente territorial, se trata de un acto jurídico con valor económico.

Estimó que el procedimiento garantizó el debido proceso de la Cámara de Comercio, quien al ejercer el derecho de contradicción y defensa, desarrolló la argumentación tendiente a demostrar que (i) el acta de aprobación de la liquidación de una sociedad comercial y, concretamente, el Acta 26 del 9 de julio de 2004, es un acto sin cuantía para efecto del impuesto de registro y (ii) que en

ese caso la sanción por inexactitud no es procedente por cuanto no cumple los requisitos establecidos por el Estatuto Tributario para su imposición.

Concluyó entonces que *“... si los requerimientos 000001 y 000002, ambos de 2006, se refieren a un mismo impuesto, sobre el mismo período, respecto del mismo contribuyente y por la misma presunta inexactitud, solo que el segundo mejora su motivación, no es acertado hablar de dos requerimientos”*³².

Aclaró que no se alteró la esencia de la inexactitud y, en consecuencia, con el trámite relacionado con la expedición del requerimiento inicial no incurrió en causal de nulidad que invalide lo actuado porque *“... **existe coincidencia en el hecho que motivó la expedición del requerimiento especial con el que finalmente se tuvo en cuenta para la expedición de la liquidación oficial de revisión, es decir se atendió el principio de correspondencia que debe existir entre estos dos actos administrativos, lo que sin lugar a dudas permitió que se cumpliera con la finalidad de este acto de trámite y que la Cámara de Comercio ejerciera el derecho de defensa y contradicción”***³³. (Negrillas originales del texto transcrito).

La Sala destaca que en la sentencia censurada se aplicó el principio de trascendencia de las nulidades, en virtud del cual no todas las irregularidades en que se incurra en el procedimiento generan la nulidad de lo actuado, en tanto se trata de que el acto cumpla su finalidad, como expresamente lo destacó la autoridad accionada, en consideración a que el criterio de las nulidades procesales deber ser restrictivo toda vez que la declaración de nulidad es un remedio excepcional de última ratio.

Con respecto al término dentro del cual debía hacerse el requerimiento especial, en la sentencia censurada se estableció que el Requerimiento Especial No. 000002 se expidió y notificó dentro del término previsto en el artículo 378 de la Ordenanza 24 de 1997, toda vez que la declaración del impuesto por el mes de agosto se presentó el 15 de septiembre de ese año y el requerimiento se notificó el 14 de septiembre de 2006.

De los argumentos expuestos en precedencia se desprende sin lugar a dudas que la Sección Cuarta del Consejo de Estado, al dictar la sentencia del 13 de agosto

³² Folio 38.

³³ Folio 68.

de 2015, valoró en su conjunto las pruebas allegadas a la actuación y no desconoció el procedimiento adelantado por la Administración en relación con la expedición de los Requerimientos 000001 y 000002, ambos del 2006, sino que encontró que el segundo se profirió para complementar y mejorar el primero, con identidad de objeto –se trataba del mismo impuesto y período– y por idénticas causas, sin vulnerar con ello el debido proceso de la declarante del impuesto.

En virtud de lo expuesto, el segundo cargo no está llamado a prosperar, por no encontrarse vulneración alguna de los derechos fundamentales de la accionante.

4.3.4. Examen sobre el defecto sustantivo por desconocimiento del hecho generador del impuesto de registro y de que el acto registrado carecía de cuantía

La parte actora fundamentó el defecto sustantivo en que la autoridad accionada *“... a partir de un acto sin cuantía, se pretende que el mismo por accesión incorpore otros actos relacionados pero diferentes, que tienen cuantía, pero cuyo registro no es obligatorio”*³⁴.

A juicio de la accionante, el acto por medio del cual se aprueba la liquidación de una sociedad es el único sujeto a registro y, por tener carácter meramente aprobatorio, no tiene cuantía.

A efectos de dilucidar si la Sección Cuarta del Consejo de Estado incurrió en defecto sustantivo por desconocimiento de que el único acto sometido a registro es el acto aprobatorio el cual carece de valor económico, la Sala debe analizar las razones jurídicas de la decisión censurada.

Al respecto, la autoridad accionada partió del contenido normativo del artículo 226 de la Ley 223 de 1995 que estableció que el hecho generador del tributo es *“... la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los que sean parte o beneficiarios los particulares y que, de conformidad con las previsiones legales, deban registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio”*³⁵.

³⁴ Folio 119.

³⁵ Folio 48.

La regla general indica que aquellos actos o providencias que no incorporan un derecho apreciable pecuniariamente en favor de una o varias personas no generan impuesto de registro, por lo que se califican como “acto sin cuantía”.

Con respecto a los documentos sujetos al registro mercantil, aseveró que la cláusula general de registro se encuentra contenida en el artículo 28 del Código de Comercio, que en relación con las sociedades, en su numeral 9º prevé: “... *La constitución, adiciones o reformas estatutarias y **la liquidación de sociedades comerciales**, así como la designación de representantes legales y liquidadores, y su remoción. Las compañías vigiladas por la Superintendencia de Sociedades deberán cumplir, además de la formalidad del registro, los requisitos previstos en las disposiciones legales que regulan dicha vigilancia*”. (Subrayado incluido por la Sección Cuarta)

Revisó el contenido del documento que se registró en la Cámara de Comercio de Bogotá que corresponde al Acta No. 026 de la Asamblea General Extraordinaria de Accionistas de la sociedad Luz de Bogotá S.A., en la cual se aprobó la gestión del liquidador contenida en dos documentos: (i) la cuenta final de liquidación y (ii) el acta de liquidación de remanentes.

De la revisión efectuada concluyó que “... **existiendo distribución de remanentes, no es posible desligar esa actuación de la de aprobación de la cuenta final de liquidación, porque en últimas, lo que está haciendo es aprobar la gestión del liquidador, que incluye la citada distribución del pasivo interno, cumplido lo cual culmina el proceso de liquidación de la sociedad comercial. Lo que de manera alguna se puede asimilar a la cancelación de la inscripción en el registro, como lo pretende hacer ver la parte demandante para justificar que se trata de un acto sin cuantía**”³⁶. (Negritas originales)

La conclusión a la que arribó la Sección Cuarta del Consejo de Estado consistió en que el Departamento de Cundinamarca podía válidamente liquidar de manera oficial el impuesto de registro, tomando como acto jurídico con cuantía el Acta No. 026 del 9 de julio de 2004 de la Asamblea General Extraordinaria de Accionistas de la Sociedad Luz de Bogotá S.A. que aprobó la cuenta final de distribución de remanentes, documentos que –a su juicio- debieron haber sido requeridos por la Cámara de Comercio para realizar la correcta liquidación del tributo.

³⁶ Folio 58.

Para la Sala, la conclusión a la cual arribó el Consejo de Estado – Sección Cuarta, al considerar que no se logró desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos dictados por el Departamento de Cundinamarca, por medio de los cuales se liquidó de manera oficial el impuesto de registro del mes de agosto de 2004 declarado por la Cámara de Comercio de Bogotá, es razonable, ponderada y está desprovista de arbitrariedad o capricho.

Lo anterior por cuanto, de acuerdo con la normativa citada en la sentencia atacada, resulta evidente que la parte demandante, si bien no era el sujeto pasivo del tributo, si estaba legalmente obligada liquidarlo, recaudarlo y declararlo y lo hizo tomando el acto jurídico como un acto sin cuantía, cuando evidentemente involucraba un valor económico, de tal manera que la alegación de la tutelante obedece a estar en desacuerdo con el análisis y con la decisión que se adoptó, la cual resultó desfavorable a sus intereses.

Es preciso poner se presente que los artículos 228 y 230 superiores confieren al juez autonomía, potestad que legitima las decisiones que profiere, de tal manera que la acción de tutela no puede constituirse en una tercera instancia que se pueda emplear para que se revise lo definido por el juez natural de la especialidad, como lo pretende el tutelante.

En consecuencia, al no resultar procedente la intervención del Juez de Tutela en el caso concreto, por no encontrar vulnerados los derechos fundamentales alegados, la Sala negará la petición de amparo constitucional.

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

FALLA:

PRIMERO. NEGAR la acción de tutela interpuesta por la Cámara de Comercio de Bogotá contra la Sección Cuarta del Consejo de Estado, por las razones expuestas en este proveído.

SEGUNDO: NOTIFICAR a las partes e intervinientes en la forma prevista en el artículo 30 del Decreto 2591 de 1991.

TERCERO: Si no fuere impugnada esta decisión dentro de los tres (3) días siguientes a su notificación, **REMITIR** el expediente a la Corte Constitucional para su eventual revisión, al día siguiente de su ejecutoria.

NOTIFÍQUESE y CÚMPLASE.

La presente decisión se discutió y aprobó en sesión de la fecha.

Continúan firmas...

LUCY JEANNETTE BERMÚDEZ BERMÚDEZ
Presidente

ROCÍO ARAÚJO OÑATE

CARLOS ENRIQUE MORENO RUBIO

ALBERTO YEPES BARREIRO