

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

Consejero Ponente: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

Bogotá, D.C., treinta y uno (31) de julio de dos mil nueve (2009)

**RADICACIÓN: 250002327000200000883 01
NÚMERO INTERNO: 16577
INVERAMÉRICA S.A., contra LA NACIÓN -
SUPERINTENDENCIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO,
CÁMARA DE COMERCIO DE BOGOTÁ Y
DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA
FALLO**

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 22 de febrero de 2007, desestimatoria de las súplicas de la demanda, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos por los cuales la Cámara de Comercio de Bogotá rechazó la solicitud de devolución del impuesto de registro, formulada por la actora.

ANTECEDENTES

Con fundamento en el artículo 8 [b] del Decreto 650 de 1996, el 28 de febrero de 1997 INVERAMÉRICA S.A., pagó ante la Cámara de Comercio \$207.900.000 por concepto del impuesto de registro, en razón de la inscripción en el registro mercantil del certificado de revisor fiscal en donde constaba el aumento del capital suscrito de la sociedad.

Con base en la sentencia de 4 de septiembre de 1998, en la que el Consejo de Estado declaró la nulidad del artículo 8 [b] del Decreto 650 de 1996, el 14 de abril de 1999 INVERAMÉRICA S.A., pidió la devolución del impuesto pagado.

Por Resolución 56 de 15 de junio de 1999 la Cámara de Comercio negó la petición y por Resolución 91 de 25 de agosto del mismo año confirmó en reposición la negativa.

Mediante Resolución 2333 de 7 de febrero de 2000 la Superintendencia de Industria y Comercio confirmó en apelación el rechazo de la devolución.

LA DEMANDA

INVERAMÉRICA S.A., solicitó la nulidad de los actos administrativos por los cuales la Cámara de Comercio de Bogotá y la Superintendencia de Industria y Comercio rechazaron la solicitud de devolución del impuesto de registro y a título de restablecimiento del derecho pidió que se declare que el documento sometido a registro el 28 de febrero de 1997 no constituye hecho generador del impuesto de registro y que se ordene a la demandada la devolución del impuesto pagado, con los intereses correspondientes y actualización, por ser un pago de lo no debido.

La actora invocó como vulnerados los artículos 13, 95 [9], 338 y 363 de la Constitución Política; 226, 229, 230, 233 [parágrafo 1] y 235 de la Ley 223 de 1995; 683 y 850 del Estatuto Tributario y 15 [7] del Decreto 650 de 1996.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

La Ley 223 de 1995 consagró como hecho generador del impuesto de registro, la inscripción de actos, documentos y negocios sujetos a registro de acuerdo con las disposiciones legales. El artículo 8 [b] del Decreto 650 de 1996 estableció que los documentos sobre aumento de capital suscrito están gravados con el impuesto de registro.

En sentencia de 4 de septiembre de 1998 el Consejo de Estado declaró la nulidad del artículo 8 [b] del Decreto Reglamentario 650 de 1996, con fundamento en que la Ley 223 no sujetó al impuesto de registro, el incremento del capital suscrito. En consecuencia, no se configuró el hecho generador del tributo.

Al anularse la norma se generó un enriquecimiento sin causa, porque los valores recaudados no tienen fuente legal, pues, en virtud de los efectos retroactivos del fallo de nulidad, por el año 1997 no había lugar a liquidar y pagar el impuesto de registro sobre los incrementos de capital suscrito.

En sentencia de 19 de marzo de 1999 el Consejo de Estado declaró la nulidad del artículo 15 del Decreto Reglamentario 650 de 1996, que fijaba un plazo de quince días hábiles, a partir de la solicitud del registro para pedir la devolución. En consecuencia, la norma que regula la devolución del impuesto de registro, es el artículo 850 del Estatuto Tributario, precepto que fue desarrollado

por el artículo 21 del Decreto 1000 de 1997 y que en concordancia con el artículo 2536 del Código Civil, fija un plazo de diez años para solicitar la devolución. Por lo tanto, no existe ninguna situación jurídica consolidada, ya que el término para pedir la devolución se encuentra vigente.

Al negar la solicitud de devolución se violaron los principios de igualdad, equidad y espíritu de la justicia en materia tributaria, pues el reglamento dio un tratamiento diferente a las sociedades por acciones, razón por la cual fue declarado nulo.

LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

EL DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA propuso la excepción de ausencia de ilegalidad de los actos acusados y se opuso a las pretensiones así:

Según el concepto 2229 de 28 de octubre de 1998 de la Subdirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público sobre los efectos de nulidad del artículo 8 [b] del Decreto 650 de 1996, la declaratoria de nulidad de los actos administrativos produce efectos retroactivos, pero quedan a salvo las situaciones cumplidas.

Según dicho concepto, no hay lugar a la devolución de los tributos causados y pagados en vigencia de la norma que se anula, motivo por el cual la actora no tiene derecho a la devolución del impuesto cancelado ni de los intereses de mora que reclamó en la demanda.

LA CÁMARA DE COMERCIO DE BOGOTÁ propuso la excepción de inepta demanda, porque la actora no precisó el concepto de violación de las normas invocadas como violadas. Además, se opuso a las pretensiones con base en las razones que se resumen de la siguiente manera:

De acuerdo con los artículos 110 y 376 del Código del Comercio en concordancia con el Decreto 1154 de 1984 y el artículo 8 [b] del Decreto 650 de 1996, la Cámara de Comercio liquidó y recaudó el impuesto de registro, por la inscripción de la certificación del revisor fiscal de la sociedad, contentiva del aumento de capital suscrito de la actora.

A raíz de la sentencia de 4 de septiembre de 1998 del Consejo de Estado, que declaró la nulidad del artículo 8 [b] del Decreto 650 de 1996, la Cámara solicitó concepto a la Gobernación de Cundinamarca, como beneficiaria del tributo, para que se pronunciara sobre los efectos de la mencionada providencia. El Departamento informó que acogía al concepto de 28 de octubre de 1998 de la Dirección General de Apoyo Fiscal (DAF) del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, conforme al cual no hay lugar a la devolución de los impuestos que se causaron y pagaron en vigencia de la norma, por tratarse de una situación consolidada.

El impuesto de registro recaudado el 28 de febrero de 1997 tuvo origen en el artículo 8 [b] del Decreto 650 de 1996, norma que fue anulada por el Consejo de Estado el 4 de septiembre de 1998, de manera que al momento del pago existía una causa real y lícita para el mismo.

En la fecha en que la Cámara liquidó y recaudó el impuesto de registro, estaba vigente el artículo 15 [6] del Decreto 650 de 1996, que fijaba un plazo de quince días hábiles para pedir la devolución de los pagos en exceso y de lo no debido, puesto que el término en mención fue anulado por el Consejo de Estado en sentencia de 19 de marzo de 1999. Sólo a partir de la declaratoria de nulidad, el plazo para solicitar la devolución del pago en exceso o de lo no debido es de dos años (artículo 854 del Estatuto Tributario y no de diez, como lo sostuvo la actora.

Como la liquidación y recaudo del impuesto se hizo en vigencia del artículo 8 [b] del Decreto 650 de 1996 y al no haber reclamado la devolución dentro del plazo que consagraba el artículo 15 [6] *ibídem*, la situación de la actora quedó completa y consolidada.

A pesar de que los fallos de nulidad tienen efectos retroactivos, no pueden afectar situaciones jurídicas consolidadas con anterioridad a la fecha del fallo ni revivir términos para impugnar o reclamar.

EI DISTRITO CAPITAL alegó que la Cámara de Comercio, quien no tenía capacidad ni atribución para resolver sobre la solicitud de devolución. Ello, porque dicha entidad sólo tiene la función de devolver el tributo si cometió un error de registro, situación que difiere sustancialmente de la que se presenta en esta

oportunidad, en la cual la devolución pende de una controversia atinente a la determinación oficial del tributo, evento en el cual son los departamentos quienes deben resolver si devuelven los dineros o no, previo cumplimiento de los requisitos de los artículos 850 y siguientes del Estatuto Tributario.

Ni el departamento de Cundinamarca como administrador del impuesto ni el Distrito Capital como partícipe del mismo, tuvieron oportunidad de discutir administrativamente sobre la legalidad del registro del cual se pidió la devolución, por lo que en caso de ordenar a estas entidades territoriales la devolución del impuesto de registro, se vulnerarían los artículos 289, 287 [3], 298 300 [4], 304 [11] de la Constitución Política.

LA NACIÓN- SUPERINTENDENCIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO se opuso por los motivos que siguen:

Las afirmaciones del demandante no tienen fundamento legal, puesto que desconocen que bajo la vigencia del artículo 8 [b] del Decreto 650 de 1996 era obligatorio el pago del impuesto de registro por la inscripción del aumento de capital suscrito.

La Superintendencia decidió el recurso de apelación contra el acto de la Cámara de Comercio que negó la solicitud de devolución, por lo que se agotó la vía gubernativa en lo que se relaciona con los actos demandados.

No hay lugar a la devolución del impuesto de registro porque al momento de la notificación de la sentencia del Consejo de Estado de 4 de septiembre de 1998, el pago del impuesto realizado el 28 de febrero de 1997, no se encontraba en discusión en la vía gubernativa, ni ante la Jurisdicción, es decir, su situación estaba jurídicamente consolidada.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal desestimó las súplicas de la demanda por las razones que se compendian de la siguiente manera:

El artículo 8 [b] del Decreto 650 de 1996 preveía el impuesto de registro sobre el aumento de capital suscrito. En sentencia de 4 de septiembre de 1998 el Consejo de Estado anuló la expresión “*aumento de capital suscrito o de*” del

artículo en mención, dado que de acuerdo con la Ley 223 de 1995, el aumento del capital suscrito no constituía hecho generador del tributo.

Sólo a partir de la Ley 488 de 1998 el aumento de capital suscrito es hecho generador del impuesto de registro, por lo que los pagos efectuados con anterioridad a dicha norma son indebidos por violación del artículo 226 de la Ley 223 de 1995, siempre que se esté frente a una situación jurídica no consolidada.

Si bien las sentencias de nulidad se aplican a situaciones jurídicas no consolidadas, en el presente caso la situación está consolidada, dado que si el pago del impuesto se hizo el 28 de febrero de 1997, los dos años para pedir la devolución, vencían el 28 de febrero de 1999 (artículo 854 del Estatuto Tributario). Sin embargo, la solicitud de devolución se presentó el 14 de abril de 1999, cuando ya había vencido el plazo de los artículos 850 y 854 del Estatuto Tributario, que eran aplicables en virtud de la sentencia de 19 de marzo de 1999 que declaró la nulidad del artículo 15 del Decreto 650 de 1996 en cuanto fijó un plazo de quince días hábiles para pedir la devolución.

Los efectos “*ex tunc*” de las sentencias de nulidad se aplican a situaciones jurídicas en discusión o en aquellas en las cuales el término para hacerlo no haya vencido, lo que no sucedió en este caso, ya que el plazo para que la contribuyente solicitara la devolución del pago de lo no debido por concepto del impuesto de registro había precluido y su situación se había consolidado, razón por la que no hay lugar al reintegro de lo pagado por concepto del tributo en mención.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La actora apeló por las siguientes razones:

La situación jurídica de INVERAMÉRICA S.A., no se encontraba consolidada porque era susceptible de ser debatida ante las autoridades administrativas, puesto que no había vencido el término de diez años para solicitar la devolución del impuesto de registro indebidamente pagado.

En asuntos similares, el Consejo de Estado ha reconocido que las sentencias de nulidad de actos generales afectan situaciones jurídicas que no

estén consolidadas, o sea, que al momento de producirse el fallo se debatían o eran susceptibles de debatirse ante la Administración o la Jurisdicción¹.

Como no existe norma especial que establezca un plazo para solicitar la devolución del impuesto de registro, dado que el artículo 15 del Decreto 650 de 1996 fue declarado nulo, debe aplicarse el término de los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997, que regula las devoluciones de pagos de lo no debido y remite al artículo 2536 del Código Civil, como lo ha precisado reiteradamente la Sección Cuarta del Consejo de Estado².

Aun cuando se acepte que el término para solicitar la devolución del pago de lo no debido es de dos años, la solicitud de la actora fue oportuna, dado que el plazo debe contarse a partir de la declaratoria de nulidad del artículo 8 [(b)] del Decreto 650 de 1996, esto es, desde el 4 de septiembre de 1998, como lo precisó la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado.

No es posible que exista una situación jurídica consolidada con base en la aplicación de una norma ilegal, dado que la misma fue expedida por el Gobierno con exceso de la potestad reglamentaria.

En casos similares, el Consejo de Estado ha accedido a las pretensiones de la demanda, con fundamento en la aplicación de los artículos 850 y siguientes del Estatuto Tributario³, por lo que con base en el mismo criterio, deben anularse los actos acusados y ordenar la devolución del impuesto indebidamente pagado por la actora.

No tiene sentido el argumento de la Cámara de Comercio, en el sentido de que el plazo para pedir la devolución del pago de lo no debido era de quince (15) días, según el Decreto 650 de 1996, comoquiera que dicho lapso se cumplía antes de que el Consejo de Estado hubiera anulado el artículo 8 [b] del citado decreto y, por lo mismo, no se había convertido en un pago indebido.

¹ Sentencias de 10 de julio de 2003, expediente 131960 de 1 de abril de 2004, exp. 13503 y de 6 de mayo de 2005, exp. 14311.

² Sentencias de 29 de septiembre de 2005, expedientes 15253, 15383, 15420; de 6 de febrero de 2006, expedientes 15372 y 15499; de 16 de febrero de 2006, expediente 1554 y de 15 de febrero de 2007, expediente 200201223-01.

³ Sentencias de 10 de julio de 2003, expediente 13196; de 1 de abril de 2004, exp. 13503 y de 6 de mayo de 2005, exp. 14311.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

EL DEPARTAMENTO insistió en que la situación jurídica de la actora estaba consolidada, puesto que si bien el Consejo de Estado anuló el artículo 8 [b] del Decreto 650 de 1996, cuando se causó el impuesto (28 de febrero de 1997), dicha norma se encontraba vigente. En apoyo de su criterio, citó la sentencia de 29 de agosto de 2002 del Consejo de Estado, respecto de la cual la Corporación declaró impróspero el recurso extraordinario de súplica.

LA DEMANDANTE reiteró los argumentos de la demanda y del recurso.

LA CÁMARA DE COMERCIO DE BOGOTÁ insistió en que la situación jurídica de la demandante se encuentra consolidada y añadió que no resulta procedente declarar que el certificado del revisor fiscal sobre el aumento del capital suscrito no es un documento que objeto de registro, pues, según los artículos 110 [5] y 376 del Código de Comercio y el Decreto 1154 de 1984, el citado documento debe inscribirse en el registro mercantil.

El Distrito Capital reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda.

La Nación- Superintendencia de Industria y Comercio no alegó de conclusión y el Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación interpuesta por la actora, decide a la Sala si se ajustan a derecho los actos por los cuales la Cámara de Comercio de Bogotá y la Superintendencia de Industria y Comercio negaron a la recurrente la devolución del impuesto de registro pagado por la inscripción en el registro mercantil del certificado del revisor fiscal donde constaba el aumento de capital suscrito de la sociedad.

En concreto, determina si en razón del fallo de la Sección de 4 de septiembre de 1998, expediente 8705, que anuló el artículo 8 [b] del Decreto 650 de 1996 en cuanto sujetaba al impuesto en mención los actos de aumento de capital suscrito, el impuesto pagado por la actora el 28 de febrero de 1997 (folio 23 c.ppal), debía ser devuelto por la Cámara de Comercio.

Pues bien, en virtud de los artículos 226 a 235 de la Ley 223 de 1995, se creó el impuesto de registro por la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los que sean parte o beneficiarios los particulares y que de acuerdo con las disposiciones legales deban inscribirse en las oficinas de registro de instrumentos públicos o en las cámaras de comercio (artículo 226).

El artículo 8 [b] del Decreto 650 de 1996, reglamentario de dicha ley, fijó la base gravable del tributo en casos **de aumento de capital suscrito** y de capital social. En sentencia de 4 de septiembre de 1998, expediente 8705, la Sala anuló la norma en mención en cuanto sometía al impuesto de registro los aumentos de capital suscrito, porque violaba el artículo 226 de la Ley 223 de 1995, dado que las normas legales no prevén el aumento del capital suscrito como acto sujeto a registro mercantil⁴.

En reiterada jurisprudencia, la Sala ha precisado que los fallos de nulidad producen efectos "*ex tunc*", es decir, desde cuando se profirió el acto anulado, por lo que las cosas deben retrotraerse al estado en que se encontraban al momento de su expedición. De igual manera, ha dicho la Sala que la sentencia de nulidad que recaiga sobre un acto de carácter general, afecta las situaciones que no se encuentren consolidadas, esto es, que **al momento de producirse el fallo se debatían o eran susceptibles de debatirse ante las autoridades administrativas o ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa**⁵.

De otra parte, el artículo 15 [inciso 6] del Decreto Reglamentario 650 de 1996, fijaba un término especial de quince días para que los contribuyentes del impuesto de registro pidieran la devolución de los pagos en exceso y de lo no debido. El inciso en mención fue anulado por la Sala, porque la norma supuestamente reglamentada (artículo 233 de la Ley 223 de 1995), no previó ningún término para solicitar la devolución de los pagos en mención, por lo que mal podía hacerlo el reglamento⁶.

⁴ A partir de la Ley 488 de 1998 el aumento del capital suscrito de las sociedades por acciones está sometido al impuesto de registro (artículo 153).

⁵ Entre otras, ver sentencias de 5 de mayo de 2003, exp. 12248 C. P. doctora María Inés Ortiz Barbosa; de 1 de abril de 2004, exp.13503, C.P. doctor Juan Ángel Palacio Hincapié y de 16 de junio de 2005, expediente 14311 C.P, doctora María Inés Ortiz Barbosa.

⁶ Sentencia de 19 de marzo de 1999, exp. 9203 C.P. doctor Daniel Manrique Guzmán

Al anular el artículo 15 [6] del Decreto 650 de 1996, la Sala precisó, además, que como consecuencia de la nulidad, el plazo que tienen los contribuyentes para pedir la devolución de los pagos en exceso o de lo no debido por concepto del impuesto registro, es el previsto en los artículos 850 y siguientes del Estatuto Tributario, y no el de prescripción del Código Civil. En dicha oportunidad sostuvo la Sección⁷:

“[...] no cabe entender que la devolución de que trata el inc. 6o. del artículo 15 del aludido Decreto 650 de 1996 [de pagos en exceso o de lo no debido], haya quedado sin plazo, ni pretenderse que tal plazo sea el previsto por normas generales como la de los artículos 2535 y 2536 del Código Civil, extremos inaceptables, toda vez la propia Ley 223 de 1995, en su artículo 235, como lo admite el actor, dispone que los diversos aspectos que constituyen la 'administración' del tributo a cargo de los departamentos, en los que se incluye el procedimiento de devolución y sus términos, se rijan por las disposiciones del Estatuto Tributario nacional.

Por consiguiente, 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.

[...]”.

Según el criterio fijado en la sentencia de 19 de marzo de 1999, a que se ha hecho mención, el plazo que tendría un contribuyente para pedir **la devolución del pago en exceso o de lo no debido**, es el del artículo 854 del Estatuto Tributario, esto es, **de dos años**⁸, **que es el previsto para la devolución de saldos a favor**.

Con fundamento en la posición que antecede, al resolver casos similares al que ahora se analiza, la Sección entendió que el plazo para pedir la devolución del impuesto de registro como consecuencia del fallo de nulidad parcial del artículo 8[b] del Decreto 650 de 1996 era de **dos años contados a partir de la declaración del tributo**, motivo por el cual mientras dicho lapso no hubiera vencido, la situación no se encontraba consolidada y procedía la solicitud de reintegro⁹.

⁷ Ibídem

⁸ El artículo 2536 del Código Civil fue modificado por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002 y redujo el término de prescripción de la acción ejecutiva a cinco años y de la ordinaria a diez.

⁹ Sentencias de 1 de febrero de 2002, exp. 12256; de 10 de julio de 2003, exp. 13196; de 1 de abril de 2004, expediente 13503; de 21 de octubre de 2004, exp 13645 y de 16 de junio de 2005, exp. 14311.

Sin embargo, en reiterada jurisprudencia sobre la devolución del pago de lo no debido en materia de tributos aduaneros, **en los cuales también resultan aplicables las normas del Estatuto Tributario**, como lo ordena el artículo 561 del Decreto 2685 de 1999, la Sala ha precisado que el término para pedir la devolución del pago de lo no debido es el previsto en los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997, reglamentario del procedimiento de compensaciones y devoluciones del Estatuto Tributario, esto es, el de prescripción de la acción ejecutiva fijado en el artículo 2536 del Código Civil¹⁰.

Así, en sentencia de 29 de septiembre de 2005, expediente 15253, cuyo criterio, se insiste, ha sido constante, como se corrobora en las providencias citadas, la Sala precisó:

“[...] artículo 561 del Decreto 2685 de 1999 [Estatuto Aduanero], remite a las normas del Estatuto Tributario para efectos de la devolución o compensación de tributos aduaneros, en los aspectos no regulados especialmente. La devolución del pago de lo no debido no se encuentra regulada de manera especial por la norma aduanera, por lo que se rige por los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997. Así las cosas, el demandante contaba con diez (10) años para solicitar la devolución del pago de lo no debido, que era el término vigente al tiempo de la solicitud de devolución, para la prescripción de la acción ejecutiva establecida por el artículo 2536 del Código Civil”.

El mismo razonamiento fijado para la devolución de los pagos en exceso o de lo no debido en tributos aduaneros, **es aplicable en la devolución del pago de lo no debido en impuestos como el de registro**, pues, tanto el artículo 561 del Estatuto Aduanero como el artículo 235 de la Ley 223 de 1995, sobre administración y control del impuesto de registro, remiten a las normas del Estatuto Tributario para los procedimientos de devolución y compensación (que son aspectos de la administración del tributo).

A su vez, las normas del Estatuto Tributario sobre devoluciones y compensaciones (artículos 815 y ss y 850 y ss), fueron reglamentadas por el Decreto 1000 de 1997, por lo que al aplicar el procedimiento de devoluciones, deben tenerse en cuenta tanto los preceptos del referido Estatuto, como los del reglamento que lo desarrolla.

¹⁰ Entre otras sentencias, ver las de 29 de septiembre de 2005, expedientes 15253 y 15383; de 27 de octubre de 2005, expedientes 14979, 15303, 15270, 15340; de 17 de noviembre de 2005, expediente 15296; 6 de febrero de 2006, expedientes 14750, 15372, 15499; de 16 de febrero de 2006, expediente 15541 y de 6 de abril de 2006, expediente 15234.

De manera coherente con el criterio que ha sido constante en la Sala, en el sentido de que el plazo para pedir la devolución de los **pagos en exceso o de lo no debido, que no son saldos a favor**, es el de la prescripción de la acción ejecutiva del artículo 2356 del Código Civil, en reciente fallo, relativo al trámite de devoluciones y compensaciones de tributos municipales, en los que también se aplican las normas del Estatuto Tributario, la Sección precisó¹¹:

“[...]”

Las normas de procedimiento tributario se encuentran en el Libro Quinto del Estatuto Tributario. Y, dentro de este Libro están las disposiciones sobre compensaciones (artículos 815, 815-1 y 816) y devoluciones (artículos 850 a 865).

El artículo 850 del Estatuto Tributario señala que los contribuyentes o responsables tienen derecho a solicitar la devolución de los **saldos a favor** que liquiden en sus declaraciones. También prevé que la DIAN debe devolver **los pagos en exceso o de lo no debido** que hayan efectuado los contribuyentes, *“siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor”*.

Por su parte, el artículo 854 *ibídem* prevé que **la solicitud de devolución de saldos a favor** debe presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar.

El término en mención, sin embargo, solamente se aplica a las solicitudes de compensación o devolución de saldos a favor, no de pagos en exceso o de lo no debido, pues ese no fue el querer del legislador, quien sólo ordenó aplicar a tales pagos el procedimiento o trámite de las devoluciones (artículo 850 del Estatuto Tributario), no el término para que las mismas se efectúen.

Como la ley tributaria, que es especial, no señaló un término para que los contribuyentes soliciten la devolución de los pagos en exceso o de lo no debido, debe aplicarse la norma general de prescripción, esto es, el artículo 2536 del Código Civil, conforme al cual la acción ejecutiva prescribe en diez años, y, hoy en cinco, a partir de la modificación que a dicha norma introdujo el artículo 8 de la Ley 791 de 2002. Lo anterior, porque para pedir la devolución de un pago en exceso o de lo no debido, al igual que de un saldo a favor, debe existir un título que acredite que el contribuyente realizó un pago al fisco que no debía o mayor al que legalmente le correspondía.

En perfecta coherencia, el Gobierno Nacional, a través del Decreto 1000 de 1997, reglamentario del procedimiento de devoluciones y compensaciones consagrado en el Estatuto Tributario, reiteró que el término para pedir la **devolución de los saldos a favor**, es de dos años, después del vencimiento del término para declarar (artículo 4); y precisó que **el plazo para solicitar la devolución de pagos en exceso o de lo no debido**, es el de prescripción de la acción ejecutiva, **establecido en el artículo 2536 del Código Civil** (artículo 11).”

¹¹ Sentencia de 15 de febrero de 2007, expediente 14508, Consejero Ponente Héctor J. Romero Díaz.

Así pues, de acuerdo con los artículos 854 del Estatuto Tributario y 4, 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997, uno es el plazo para pedir la devolución de los saldos a favor (dos años después de vencimiento del término para declarar), y, otro, para solicitar que se devuelva lo que se ha pagado en exceso o indebidamente (el término de prescripción de la acción ejecutiva – artículo 2536 del Código Civil).

Y, si, como lo señala el artículo 235 de la Ley 223 de 1995, las normas del Estatuto Tributario son aplicables a la administración del impuesto de registro (dentro de la cual están los trámites de recaudo del tributo y devolución del mismo), al haberse anulado el plazo especial de quince días para pedir la devolución del impuesto en mención pagado en exceso o de lo no debido (artículo 15 [6] del Decreto 650 de 1996), el término que tienen los contribuyentes de dicho impuesto para pedir la devolución en comentario es el de prescripción de la acción ejecutiva del Código Civil.

En consecuencia, la Sala rectifica su posición, plasmada en varias sentencias proferidas en asuntos similares al que ahora se discute¹², y precisa que al igual que en los demás tributos en los que deban aplicarse las normas del Estatuto Tributario sobre devoluciones y compensaciones, el término para pedir la devolución de los pagos en exceso o de lo no debido por concepto del impuesto de registro, es el fijado en los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997, reglamentario del trámite de devoluciones y compensaciones del Estatuto Tributario, esto es, el de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil.

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

En el asunto *sub exámine*, se encuentran probados los siguientes hechos:

¹² Sentencias de 1 de febrero de 2002, exp. 12256; de 10 de julio de 2003, exp. 13196; de 1 de abril de 2004, expediente 13503; de 21 de octubre de 2004, exp 13645 y de 16 de junio de 2005, exp. 14311.

Con fundamento en el artículo 8 [b] del Decreto 650 de 1996, el 28 de febrero de 1997 la actora pagó a la Cámara de Comercio de Bogotá \$215.737.840 en razón del impuesto de registro causado por la inscripción en el registro mercantil del certificado del revisor fiscal sobre el aumento del capital suscrito de la sociedad (folio 23). El documento en mención fue registrado el mismo día.

El 10 de marzo de 1997 la Cámara informó a la demandante que había efectuado un pago en exceso de \$7. 838.000 y que podía pedir la devolución de dicho valor (folio 24 c.a). El 18 de marzo de 1997 la actora pidió la devolución, solicitud que fue atendida favorablemente (folio 25 c.a).

Como consecuencia de la sentencia de 4 de septiembre de 1998 por la cual la Sección Cuarta anuló artículo 8 [b] del Decreto 650 de 1996, en cuanto sujetaba al impuesto de registro, la inscripción del certificado de revisor fiscal sobre aumento de capital suscrito, el 14 de abril de 1999 la demandante pidió la devolución del impuesto de registro por \$207.900.000 (folios 46 a 53 c.a).

En virtud de los actos acusados, la Cámara de Comercio negó la solicitud y confirmó en reposición dicha negativa, porque la situación de la actora estaba consolidada, dado que había vencido el plazo de quince días para pedir la devolución (folios 14 a 38 c.a) . La decisión de la Cámara fue confirmada en apelación por la Superintendencia de Industria y Comercio (folios 5 a 11 c.a).

De acuerdo con lo anterior, cuando la actora inscribió el documento de aumento de capital suscrito en la Cámara y pagó el impuesto de registro correspondiente, existía la obligación de pagar el citado tributo; sin embargo, a partir de la sentencia que anuló la norma que sustentaba el pago del impuesto, en virtud de los efectos *ex tunc* de los fallos de nulidad respecto de situaciones jurídicas no consolidadas, el pago efectuado por la actora se convirtió en un pago de lo no debido que debe ser reintegrado.

Ello, por cuanto si el impuesto de registro se pagó el 28 de febrero de 1997, la demandante tenía plazo para pedir la devolución del impuesto indebidamente pagado, hasta el 28 de febrero de 2007, dado que el término de prescripción de la acción ejecutiva para la fecha en que hizo el pago, era de diez años, conforme al artículo 2356 del Código Civil.

Y, aun cuando la prescripción iniciada al amparo del término del artículo en mención fue modificada por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002, que redujo a cinco años la prescripción de la acción ejecutiva, fue voluntad de la prescribiente, esto es, la demandante (artículo 41 de la Ley 153 de 1887), acogerse al plazo de diez años. Lo anterior, por cuanto fue el lapso que invocó para justificar la oportunidad de su petición (folio 47 c.ppal).

Como la actora presentó la solicitud de devolución de pago de lo no debido el 14 de abril de 1999, es decir oportunamente, no existía situación jurídica consolidada, motivo por el cual la Cámara de Comercio de Bogotá debió acceder a su petición.

Dado que era procedente la devolución de lo pagado indebidamente por la actora el 28 de febrero de 1997, se impone revocar la sentencia apelada que negó las pretensiones de la demanda.

En su lugar, la Sala anulará las Resoluciones 56 de 15 de junio de 1999 y 91 de 25 de agosto del mismo año, expedidas por la Cámara de Comercio de Bogotá y la Resolución 2333 de 7 de febrero de 2000, de la Superintendencia de Industria y Comercio.

A título de restablecimiento del derecho, la Sala declarará que el certificado del revisor fiscal sobre aumento de capital suscrito, sometido a registro el 28 de febrero de 1997, no es un documento sujeto al impuesto de registro.

Y, con fundamento en los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario, que fueron los invocados como violados por la actora, ordenará a la Cámara de Comercio de Bogotá que devuelva el impuesto pagado (\$207.900.000), junto con los intereses corrientes a partir de la notificación del acto que negó la devolución (Resolución 56 de 15 de junio de 1999), esto es, del 21 de junio de 1999 (folio 38 c.a), hasta la fecha de notificación de esta providencia. También le ordenará la devolución de los intereses de mora, a partir del vencimiento del término para devolver (artículo 15 del Decreto 650 de 1996)¹³, es decir, desde el 21 de abril de 1999, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

¹³ Según el artículo 15 del Decreto 650 de 1996, la entidad recaudadora (Cámara de Comercio) está obligada a efectuar la devolución **dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha de la solicitud presentada en debida forma**, previas las verificaciones a que hubiere lugar.

Según el artículo 864 del Estatuto Tributario, la tasa de interés a que se refiere el artículo 863 ibídem, es decir, la de los intereses corrientes y de mora, es la prevista en el artículo 635 del mismo ordenamiento, modificado por el artículo 12 de la Ley 1066 de 2006, o sea, la tasa efectiva de usura certificada por la Superintendencia Financiera para el respectivo mes de mora.

Como restablecimiento del derecho no se accederá a decretar el ajuste de valor, dado que, tal como lo precisó la Sala, la actualización de valor queda comprendida dentro de los intereses de moratorios, que hacen parte de la indemnización de perjuicios¹⁴. Al respecto, la Corte Constitucional señaló que si la sanción moratoria busca compensar el detrimento patrimonial y esa indemnización incluye la actualización de la deuda, mal puede reconocerse junto con la mora, la aludida actualización, pues en tal caso habría un enriquecimiento sin causa¹⁵. Además, el artículo 178 del Código Contencioso Administrativo no obliga al fallador a actualizar los valores; lo que la norma prevé es la forma de ajustar los mismos, en caso de que dicho ajuste se ordene.

Por último, la Sala reitera que la entidad que debe hacer la devolución es la Cámara de Comercio de Bogotá, motivo por el cual no asiste razón al Distrito Capital al sostener que la Cámara no es la competente para ordenar la devolución, puesto que el artículo 233 de la Ley 223 de 1995 prevé que, en general, las oficinas de instrumentos públicos y las cámaras de comercio son las entidades encargadas de liquidar y **recaudar** el impuesto de registro y están obligadas a presentar la declaración ante los departamentos, dentro de los quince primeros días calendario de cada mes y a girar en el mismo lapso, los dineros recaudados en el mes anterior.

De manera coherente, el parágrafo primero del artículo 233 de la Ley 223 de 1995 prevé:

“PARÁGRAFO 1o. Cuando el acto, contrato o negocio jurídico no se registre en razón a que no es objeto de registro de conformidad con las disposiciones legales, 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.”

¹⁴ Ver sentencias de 3 de julio de 2003, expediente 13355, C.P. doctor Juan Ángel Palacio Hincapié y de 25 de noviembre de 2004, expediente 13347, C.P. doctor Héctor J. Romero Díaz.

¹⁵ Sentencia C-231 de 2003, M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

Así las cosas, si bien el artículo 12 del Decreto 650 de 1996 dispone que el valor recaudado mensualmente por concepto de impuesto y sanción por mora en el registro, será consignado a favor de las respectivas entidades territoriales directamente en las tesorerías departamentales o en las entidades financieras autorizadas, el artículo 233 de la Ley 223 de 1995 *“reguló explícitamente el procedimiento de devolución en caso de que el acto no esté sujeto [a registro][...], y al efecto dispuso **que correspondía a la entidad recaudadora, que en el subexamine y conforme a la disposición transcrita es la Cámara de Comercio de Bogotá, descontar en la declaración de los responsables en general, con cargo a los recaudos posteriores hasta el cubrimiento total del monto devuelto**”*¹⁶.

En consecuencia, la Cámara de Comercio de Bogotá, como recaudadora del impuesto de registro, es la obligada legalmente a devolver el importe del mismo, sin perjuicio de que pueda descontar el valor devuelto en las declaraciones posteriores.

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

F A L L A

REVÓCASE la sentencia de 22 de febrero de 2007 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de INVERAMÉRICA S.A., contra LA NACIÓN - SUPERINTENDENCIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO, LA CÁMARA DE COMERCIO DE BOGOTÁ Y EL DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA. En su lugar, dispone:

1. **ANÚLANSE** las Resoluciones 56 de 15 de junio de 1999 y 91 de 25 de agosto del mismo año, expedidas por la Cámara de Comercio de Bogotá y la Resolución 2333 de 7 de febrero de 2000, de la Superintendencia de Industria y Comercio.

2. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que el certificado del revisor fiscal sobre aumento de capital suscrito, sometido a registro el 28 de febrero de 1997, no es un documento sujeto al impuesto de registro, y

¹⁶ Sentencia de 16 de junio de 2005, exp. 14311, C.P. doctora María Inés Ortiz Barbosa.

ORDÉNASE a la CÁMARA DE COMERCIO DE BOGOTÁ la devolución del impuesto de registro pagado por la actora (\$207.900.000), junto con los intereses corrientes y de mora en los términos fijados en la parte motiva.

3. **NIÉGASE** la actualización de la suma cuya devolución se ordena a título de restablecimiento del derecho, por las razones expuestas en la parte motiva.

4. **RECONÓCESE** personería a la abogada OLGA VIRGINIA ALZATE PÉREZ como apoderada de la Cámara de Comercio de Bogotá.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
AUSENTE

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ