

Media Planning Colombia S a c/ - Radicación 25000-23-27-000-1999-0769-01

Palacio Hincapie, Juan Angel

Consejo de Estado / Sala Contencioso Administrativo - Sección Cuarta

Número	254937
Número de Radicación	25000-23-27-000-1999-0769-01
Número de Expediente	12555
Tipo de Fallo	Sentencia
Sección	Seccion Cuarta
Ponente	Juan Angel Palacio Hincapie
Actor	Media Planning Colombia S a
Tema	

DEVOLUCION DEL IMPUESTO DE REGISTRO SOBRE AUMENTO DE CAPITAL - No procede al no ser aplicable la sentencia de nulidad de la norma que lo autorizaba / **AUMENTO DE CAPITAL SUSCRITO** - La sentencia que anuló el cobro del Impuesto de Registro no es aplicable porque no toca las situaciones individuales reclamadas / **SENTENCIA DE NULIDAD** - No se aplica a las situaciones que se consolidaron antes de su expedición

Los fundamentos del Tribunal a juicio de la Sala resultan inobjetables, al tenerse como presupuesto de hecho que actora presentó la solicitud de devolución el 25 de noviembre de 1998, es decir que cuando esta Sección profirió el 4 de septiembre de 1998 la declaratoria de nulidad de la expresión "aumento del capital suscrito" del artículo 8 del decreto 650 de 1996, la hoy actora no discutía ni en sede gubernativa ni ante esta jurisdicción la legalidad de los pagos del impuesto de registro, razón por la cual a pesar de la decisión anulatoria, en cuya virtud desapareció la obligación tributaria atendida por la contribuyente, los efectos del mencionado fallo no le son aplicables. En efecto, los pagos hechos por la demandante en observancia de la norma, por demás obligatoria en virtud de la presunción de legalidad que la amparaba, no se afectan e invalidan por la sentencia anulatoria posterior, como quiera que la actuación de ella y de la Cámara de Comercio, se cumplió y consolidó antes de que aquella se profiriera y al amparo del ordenamiento que daba sustento al recaudo del impuesto cuyo reintegro se reclama, dado que como lo destacó el Tribunal, la sociedad solamente efectuó solicitud de devolución el 25 de noviembre de 1998, esto es, que en vigencia de la disposición, la sociedad no planteó ninguna discusión frente al pago así efectuado, por lo que ningún efecto tuvo sobre esta actuación la sentencia, y la decisión adoptada por esta Corporación en momento alguno afectó su validez.

IMPUESTO DE REGISTRO - Al haberse pagado al amparo de las disposiciones vigentes para la época de los hechos hace improcedente que se apliquen los efectos del fallo de nulidad / IMPUESTO DE REGISTRO SOBRE AUMENTO DE CAPITAL - La sentencia que declaró su nulidad no es procedente aplicarlo a situaciones consolidadas / SENTENCIA DE NULIDAD - A pesar de que sus efectos son ex tunc no son aplicables a las situaciones consolidadas / SITUACION CONSOLIDADA - Es aquella respecto de la cual han precluido los términos procesales de discusión administrativa o se han decidido jurisdiccionalmente / NULIDAD - Efectos: situación consolidada

Se observa que el motivo fundamental que tuvo el Tribunal para desestimar las pretensiones de la demanda, fue el advertir que el pago objeto de litis se causó, efectuó y consolidó al amparo de disposiciones que se hallaban vigentes en la época de los hechos, (artículos 226 a 229 de la ley 223 de 1995, el decreto 650 de 1996, artículo 8, literal b) y el artículo 4 de la ordenanza 002 de 1996, de la Asamblea de Cundinamarca), así como la ausencia de reclamación por parte de la actora en vigencia de la disposición anulada y de aquella que otorgaba un plazo de 15 días para elevar peticiones de devolución, con lo que permitió que se consolidara la situación jurídica de la sociedad actora, razón por la cual no la cobijaron los efectos de la declaratoria de nulidad producida con posterioridad. Se advierte a la demandante, que si bien es cierto la sentencia dictada en acción pública de nulidad tiene efectos absolutos y erga omnes e implican la invalidación del acto desde la fecha de su expedición, vale decir, "ex tunc" (desde entonces), porque tal nulidad "devuelve las cosas al estado que antes tenían", como reiteradamente y sin rectificación alguna lo ha sostenido la jurisprudencia del Consejo de Estado (ver sentencia 22 de junio de 1955; Anales, tomo LXI 382-386 página 88), y se extienden a las situaciones producidas al amparo del acto declarado nulo y que aún no se hayan definido en sede administrativa o contenciosa, también lo es, que de tales efectos se excluyen, en aras de la seguridad jurídica, las situaciones consolidadas, entendiéndose como tales aquellas respecto de las cuales han precluido los términos procesales de discusión ante las autoridades administrativas, o que ya se han decidido jurisdiccionalmente.

DEVOLUCION DEL IMPUESTO DE REGISTRO SOBRE AUMENTO DE CAPITAL - No procede al no ser aplicable la sentencia de nulidad de

la norma que lo autorizaba / AUMENTO DE CAPITAL SUSCRITO - La sentencia que anuló el cobro del Impuesto de Registro no es aplicable porque no toca las situaciones individuales reclamadas / SENTENCIA DE NULIDAD - No se aplica a las situaciones que se consolidaron antes de su expedición

Los fundamentos del Tribunal a juicio de la Sala resultan inobjetable, al tenerse como presupuesto de hecho que actora presentó la solicitud de devolución el 25 de noviembre de 1998, es decir que cuando esta Sección profirió el 4 de septiembre de 1998 la declaratoria de nulidad de la expresión “aumento del capital suscrito” del artículo 8 del decreto 650 de 1996, la hoy actora no discutía ni en sede gubernativa ni ante esta jurisdicción la legalidad de los pagos del impuesto de registro, razón por la cual a pesar de la decisión anulatoria, en cuya virtud desapareció la obligación tributaria atendida por la contribuyente, los efectos del mencionado fallo no le son aplicables. En efecto, los pagos hechos por la demandante en observancia de la norma, por demás obligatoria en virtud de la presunción de legalidad que la amparaba, no se afectan e invalidan por la sentencia anulatoria posterior, como quiera que la actuación de ella y de la Cámara de Comercio, se cumplió y consolidó antes de que aquélla se profiriera y al amparo del ordenamiento que daba sustento al recaudo del impuesto cuyo reintegro se reclama, dado que como lo destacó el Tribunal, la sociedad solamente efectuó solicitud de devolución el 25 de noviembre de 1998, esto es, que en vigencia de la disposición, la sociedad no planteó ninguna discusión frente al pago así efectuado, por lo que ningún efecto tuvo sobre esta actuación la sentencia, y la decisión adoptada por esta Corporación en momento alguno afectó su validez.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ

Bogotá, D.C., Veintinueve (29) de agosto de dos mil dos (2002)

Radicación número: 25000-23-27-000-1999-0769-01(12555)

Actor: MEDIA PLANNING COLOMBIA S.A.

**Demandado: CAMARA DE COMERCIO DE BOGOTA,
SUPERINTENDENCIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO Y
DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA.**

Referencia: APELACIÓN SENTENCIA - IMPUESTO DE REGISTRO

Decide la Sección el recurso de apelación interpuesto por la parte actora, contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección B, el 26 de septiembre de 2001, que desestimó las pretensiones de la demanda instaurada contra los actos que negaron una solicitud de devolución de sumas pagadas por concepto de impuesto de registro.

ANTECEDENTES

La sociedad MEDIA PLANNING COLOMBIA S.A., mediante escrito presentado el 25 de noviembre de 1998, elevó ante la Cámara de comercio de Bogotá en su calidad de agente recaudador del impuesto de registro, solicitud de devolución de impuesto liquidado y pagado sobre los montos de los aumentos de capital suscrito, realizados durante los años de 1997 y 1998.

Al efecto, indicó que se constituyó el 17 de septiembre de 1997, con un capital autorizado inicial de \$5.500.000.000. Que entre el 17 de diciembre de 1997 y el 5 de agosto de 1998, realizó diversos aumentos de capital que relacionó, y por cuya inscripción a través del certificado del revisor fiscal, pagó la suma de \$22.050.000.

Que como el Consejo de Estado mediante sentencia del 4 de septiembre de 1998, declaró la nulidad del aparte del literal b) del artículo 8 del decreto 650 de 1996, que daba sustento al pago, al considerar que el evento de la certificación de revisor fiscal sobre aumento de capital no causa el impuesto, por lo que pidió disponer la devolución de la citada suma cancelada, en aplicación del parágrafo 1 del artículo 233 de la ley 223 de 1995.

Mediante oficio No. 27144 del 2 de diciembre de 1998, la Cámara de Comercio de Bogotá, se abstuvo de dar trámite a la petición de devolución, con base en el concepto emitido por el Ministerio de Hacienda a través de la Dirección de Apoyo Fiscal, según el cual se trataba de una situación jurídica consolidada.

Contra el anterior oficio, la hoy actora interpuso los recursos de reposición y subsidiario de apelación, los que fueron resueltos mediante las resoluciones Nos.013 del 18 de marzo de 1999, de la misma Cámara de Comercio y 8309 del 30 de abril de 1999, expedida por la Superintendencia de Industria y Comercio, con confirmación del acto recurrido.

DEMANDA

Ante la jurisdicción, en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del CCA, la sociedad a través de apoderado judicial, solicitó la declaratoria de nulidad de los actos antes citados y a título de restablecimiento del derecho, declarar que los certificados del Revisor Fiscal presentados ante la Cámara de Comercio para informar de los aumentos de capital durante los años de 1997 y 1998, no constituyen un documento que de acuerdo con la ley, deba registrarse y en consecuencia no se presentó el hecho generador del impuesto. Así mismo, ordenar la devolución de la suma de \$22.050.000, indexada y con los correspondientes intereses de mora, causados desde la fecha en la cual se presentó ante la Cámara la solicitud de devolución y vigentes a la fecha en que esta produzca.

Consideró violados 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, inciso 7, del Decreto 650 de 1996, en síntesis por las siguientes razones:

Explicó que de acuerdo con la ley 223 de 1995 el hecho generador del impuesto de registro está constituido por la inscripción de

actos, contratos o negocios jurídicos sujetos a registro de acuerdo con la ley. Que en un exceso de la potestad reglamentaria el Decreto Reglamentario 650 de 1996, señaló que los documentos sobre aumentos de capital suscrito están gravados con el impuesto de registro, lo cual condujo a que el Consejo de Estado mediante la sentencia del 4 de septiembre de 1998, declarara la nulidad del aparte del literal b) del artículo 8 del decreto 650 de 1996.

Se refirió a los efectos ex tunc de la declaratoria de nulidad, lo que significa que durante los años de 1997 y 1998 no había lugar a la liquidación y pago del impuesto. Por tal razón, las sumas canceladas en vigencia de la norma anulada deben tenerse como un pago de lo no debido, pues no nació la obligación tributaria sustancial.

De otra parte, teniendo en cuenta que el inciso 6 del artículo 15 del decreto 650 de 1996, que establecía un plazo de 15 días para pedir la devolución del pago de lo no debido, fue declarado nulo por el Consejo de Estado mediante la sentencia del 19 de marzo de 1999, las normas que regulan la devolución están contenidas en el Estatuto Tributario, artículo 850, como lo indicó la sentencia.

Finalmente, se refirió a los principios de igualdad, justicia y equidad en materia tributaria.

CONTESTACIONES A LA DEMANDA

El **Departamento de Cundinamarca**, a través de apoderado, defendió la legalidad de los actos que negaron la solicitud de devolución y solicitó desestimar las pretensiones de la actora, con fundamento en el concepto de la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda, expedido a raíz de la declaratoria de nulidad del

literal b) del artículo 8 del decreto 650 de 1996, acogido por Cámara de Comercio, en el cual teniendo en cuenta los efectos de la sentencia de nulidad, y con cita jurisprudencial del Consejo de Estado se consideró que al momento de la notificación de la aludida sentencia no se encontraban en discusión gubernativa ni jurisdiccional los pagos efectuados por la actora, por lo que se trataba de una situación jurídica consolidada, no siendo procedente la devolución del impuesto.

El apoderado de la **Superintendencia de Industria y Comercio**, al oponerse a las pretensiones de la actora, luego de referirse a los antecedentes administrativos, expuso similares argumentos a los expresados por el opositor del Departamento, y con cita de las sentencias dictadas en los expedientes 8812 y 7113, sostuvo que a partir de la notificación de la sentencia de nulidad no es posible exigir el pago del referido impuesto; pero que en el asunto concreto el impuesto a cargo de la actora se causó y pagó en vigencia del literal b) del artículo 8 del decreto 650 de 1996, por lo que no hay lugar a la devolución, dado que se está en presencia de una situación jurídica consolidada.

El apoderado de la **Cámara de Comercio de Bogotá**, en su escrito de contestación a la demanda, explicó detalladamente la totalidad de los antecedentes que dieron lugar a los actos acusados, las razones y normas vigentes que originaron los recaudos efectuados por la Cámara de Comercio en fechas que relacionó entre el 17 de diciembre de 1997 y el 5 de agosto de 1998, en cuantía de \$22.050.000 por concepto del aumento de capital suscrito en \$3.150.000.000, con base en los artículos 226 a 229 de la ley 223 de 1995, el decreto 650 de 1996 y la ordenanza 002 de 1996, de la Asamblea de Cundinamarca.

Citó los artículos 110, 117, 346 y 376 del Código de Comercio, relacionados con el capital autorizado, suscrito y pagado en las sociedades por acciones y la función de certificación de la Cámara de Comercio, así como el artículo 1 del decreto 1154 de 1984, que dispone la inscripción de los aumentos de capital en el registro mercantil y las oportunidades para hacerlo, del que observó fue

demandado y hallado legal por la Sección Primera del Consejo de Estado, al considerar que la obligación de registrar los aumentos de capital tiene fuente legal (arts.110-5 y 376 del C. de Comercio) y no reglamentaria.

Indicó la normatividad que regula el impuesto de registro y precisó que los recaudos efectuados originados en el aumento de capital suscrito lo fueron en acatamiento al decreto 1154 de 1984 y de conformidad con el literal b) del artículo 8° del Decreto 650 de 1996, por lo que existió una causa real y lícita para liquidar y recaudar el impuesto. Señaló que la sociedad contaba con plazo de 15 días (artículo. 15 decreto 650 de 1996) para efectuar la solicitud de devolución, contados desde la fecha del registro.

De otra parte, indicó que con la misma finalidad de obtener la devolución, la actora instauró una acción de cumplimiento, que fue desestimada por el Tribunal en decisión confirmada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, mediante sentencia del 20 de agosto de 1999, en apartes que transcribió.

Así mismo con similares argumentos a los ya resumidos, sostuvo que se está en presencia de una situación jurídica consolidada respecto de los recaudos efectuados, por cuanto se trata de un tributo de ejecución instantánea que se causa en el momento en que se presenta para registro y que existió una fuente legal que dio sustento de los actos acusados.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante providencia del 26 de abril de 2001, luego de desestimar las

excepciones propuestas, se pronunció de fondo, negando las súplicas de la demanda.

Para el efecto, fijó la litis en la procedencia de la devolución de un impuesto liquidado y recaudado en vigencia del literal b) del artículo 8 del decreto 650 de 1996, esto es, antes de ser declarado nulo por el Consejo de Estado, teniendo en cuenta los efectos de la nulidad, y la posible situación jurídica consolidada, aducida por la parte demandada.

El Tribunal, en orden a analizar si existió un pago de lo no debido, previo análisis del artículo 2313 del C. Civil, según el cual sus elementos están constituidos por 1) el pago de una prestación por parte del deudor con la creencia de que aquélla se deba, 2) que el pago se hubiere hecho sin estar obligado y 3) que el pago se efectúe por error, bien sea de hecho o de derecho, consideró que en el asunto en discusión no se configura un pago de lo no debido.

Lo anterior, atendiendo a lo dispuesto en la ley 223 de 1995, el decreto 650 de 1996 y la ordenanza 02 de 1996, normas de las que dedujo existía la obligación al momento de efectuar el pago, lo que descarta los supuestos analizados. Si bien la disposición del literal b) del artículo 8 del decreto 650 de 1996, fue declarada nula con posterioridad, mientras estuvo vigente la administración estaba compelida a darle cumplimiento y no podía desconocerla, en virtud de la presunción de legalidad de los actos administrativos (artículo 66 CCA).

Advirtió, que una vez efectuado el pago no existió actuación alguna gubernativa ni jurisdiccional que pretendiera modificar o discutir su monto, por lo cual la situación se consolidó durante la vigencia de las normas que la amparaban. Si bien en la declaratoria de nulidad de un acto general, sus efectos se retrotraen, como si ésta jamás hubiera existido, ello no es absoluto frente a las situaciones

cumplidas, las que conservan sus efectos en garantía de la seguridad jurídica de los administrados, independientemente de que sus efectos sean favorables o en contra, para preservar el estado de derecho.

Descartó la ocurrencia del enriquecimiento sin causa justa, precisamente por la ausencia del citado elemento, puesto que la Cámara de Comercio actuó conforme a las normas que sustentaban el tributo, en la forma antes analizada.

Así mismo, se refirió a la oportunidad de la solicitud de devolución y consideró que la elevada el 25 de noviembre de 1998 resultó extemporánea frente al plazo de 15 días, previsto en el inciso 6 del artículo 15 del decreto 650 de 1996, si se tiene en cuenta que el último pago se efectuó el 5 de agosto de 1998 y que la nulidad del citado inciso se produjo mediante la sentencia del 19 de marzo de 1999. De modo que la solicitud amparada en la declaratoria de nulidad del citado inciso 6 es inoportuna, pues los términos no reviven con tal determinación.

Finalmente, desestimó la vulneración de los principios de justicia y equidad.

De la decisión, se apartó el Magistrado Dr. Alvaro E. Vera, al considerar que se ha debido acceder a lo pedido en la demanda, dado que la disposición que sirvió de soporte fue declarada nula por el Consejo de Estado por lo que nunca produjo efectos jurídicos, en consecuencia los hechos objeto de litis no debieron considerarse consolidados.

APELACIÓN

El apoderado de la actora, al sustentar su recurso de apelación manifestó su inconformidad con lo decidido por el Tribunal, para lo cual efectuó la siguiente réplica frente a los aspectos analizados en la sentencia: Advirtió en primer lugar, que ya existe antecedente jurisprudencial en el que se accedió a las pretensiones de la demanda, como lo es la sentencia del 17 de marzo de 2001, expediente No.9689, Actor Cervecería Leona, la que transcribió, así como la sentencia de nulidad de la expresión "o aumentos de capital" contenida en el literal b) del artículo 8 del decreto 650 de 1996, para colegir que de conformidad con esta sentencia "los actos acusados carecen de sustento jurídico generándose la nulidad de los mismos".

Sostuvo que existió un pago de lo no debido, al efectuarse con la creencia de que lo debía hacer para fecha en que ocurrieron los hechos, sin embargo en virtud de los efectos de la nulidad declarada no existía la obligación legal de pagar el impuesto. De manera que la sociedad dio cumplimiento a una disposición que gozaba de presunción de legalidad, pero al quedar desvirtuada con la sentencia del 4 de septiembre de 1998, es evidente el error de derecho en que incurrió al considerar legal una norma que posteriormente fue declarada ilegal.

En segundo lugar, respecto a la discusión previa, adujo que contrario a lo establecido por el Tribunal, si existió discusión gubernativa y jurisdiccional en la cual se debatía la existencia o no de la obligación sustancial, pues antes de la solicitud de devolución existieron los pronunciamientos del Consejo de Estado del 4 de septiembre de 1998 que declaró la nulidad de la norma que daba sustento al pago y del 19 de marzo de 1999, expediente No.9203 que declaró la nulidad del inciso 6 del artículo 15 del decreto 650 de 1996, aspecto en el que el plazo sigue las reglas generales para las devoluciones, que para el caso por pago de lo no debido es de 10 años.

Señaló no compartir el criterio del Tribunal en cuanto los efectos de la sentencia de nulidad frente a las situaciones jurídicas cumplidas, conclusión que consideró contraria al ordenamiento jurídico en tanto conduce a que los efectos de la sentencia de nulidad no son ex tunc, sino ex nunc, (hacia el futuro), interpretación a juicio de la recurrente "catastrófica pues los contribuyentes jamás se podrían ver resarcidos cuando son obligados al pago de tributos con base en normas abiertamente ilegales".

Indicó que la seguridad jurídica invocada por el Tribunal es un bien común digno de protección, pero que de ninguna forma puede servir para que los efectos producidos de una norma ilegal queden sin solución perjudicando a los administrados.

Que si bien la seguridad jurídica debe exigir que exista un término o período a partir del cual los efectos de las normas no se puedan modificar, este término de "firmeza" no es instantáneo por cuanto el decreto 650 en su artículo 15 había previsto uno de 15 días para pedir la devolución de los pagos en exceso o no debidos, el que quedó en 10 años en virtud de la declaratoria de nulidad de dicha disposición.

De otra parte, previo análisis de sus elementos, indicó que si se configuró un enriquecimiento sin causa para el Estado y un empobrecimiento correlativo para la sociedad, como surge de la ausencia de causa derivada de la citada declaratoria de nulidad de la norma que obligaba a efectuar el pago, así como de sus efectos ex tunc, por lo que no le asiste la razón al Tribunal al aducir que el fundamento para el cobro por parte de la Cámara de Comercio sea la norma que rigió para el momento del pago, no obstante así fuera anulada posteriormente.

Finalmente, insistió en que al haber desaparecido la norma que fijaba el plazo para la solicitud en 15 días hábiles, la petición de devolución fue elevada dentro del término legal de 10 años, en aplicación de los efectos retroactivos de la nulidad de la disposición y en la violación de los principios de equidad, igualdad y justicia de no accederse a la devolución.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

En esta oportunidad procesal, las partes, presentaron sendos escritos de conclusión, así:

El apoderado de la parte actora reiteró los argumentos expuestos en el escrito de apelación, e indicó que debe primar su tesis en el sentido de que debe accederse a lo pedido, por cuanto no existía ley que estableciera el impuesto de registro sobre el incremento de capital suscrito, sobre la tesis de la demandada que estimó que el recaudo efectuado quedó consolidado a su favor.

El apoderado del Departamento de Cundinamarca, insistió en que el impuesto debatido fue percibido en obediencia del orden jurídico imperante en el momento del recaudo, nació y se consolidó jurídicamente, de manera que lo ingresado al tesoro público no puede revertirse sin quebranto de la seguridad jurídica.

El apoderado de la Cámara de Comercio, describió traslado en el cual rebatió los argumentos del recurso de apelación y dijo exponer las razones de orden jurídico que sustentan la confirmación de la sentencia apelada. Al efecto, precisó que la sentencia del 17 de marzo de 2001, citada por el recurrente no es aplicable por cuanto en aquél proceso Cervecería Leona, una vez

pagado el impuesto, solicitó la devolución de las sumas, interpuso los recursos y demandó ante la jurisdicción, **evitando que se consolidara la situación.**

Señaló que las anteriores situaciones ocurrieron en vigencia de las normas del decreto 650 de 1996, posteriormente anuladas, y por ello a pesar de que las normas regían al momento del recaudo ella logró que no se consolidaran en su contra. Agregó que cuando se produjo la sentencia del 4 de septiembre de 1998 que declaró parcialmente nulo el literal b) del artículo 8 del decreto 650 de 1996, cobijó los hechos que se encontraban sub júdice, como aquél caso, en el que se reclamó en tiempo la devolución, pues el pago se efectuó el 13 de septiembre de 1996 y dentro de los 15 días hábiles siguientes, el 3 de octubre, se radicó en la Cámara de Comercio la solicitud, impidiendo que se consolidara para Cervecería Leona la situación jurídica.

Por tanto pidió no generalizar dicho caso, pues las razones tenidas en cuenta en aquélla oportunidad no se ajustan a la situación de la sociedad Media Planning Colombia S.A.

De otra parte, aseveró que sí existía la obligación jurídica de pagar el impuesto de registro, toda vez que las certificaciones de los revisores fiscales informativas de aumento de capital suscrito en las sociedades por acciones, deben inscribirse en las Cámaras de Comercio conforme a los artículos 110, 117, 346 y 376 del Código de Comercio y 1 del decreto 1154 de 1984, vigentes en las fechas en las que la entidad liquidó y recaudó el impuesto. Además en materia tributaria en el período comprendido entre 17 de septiembre de 1997 y el 5 de agosto de 1998 estaba vigente el literal b) del artículo 8 del decreto 650 de 1996.

De otra parte, indicó su desacuerdo con la posición del recurrente respecto a los efectos de la sentencia de nulidad, para lo cual puso

de presente el plazo de 15 días para solicitar la devolución del presunto pago no debido, resaltando que las normas tienen su vigencia en el tiempo y durante la misma son obligatorias, máxime si se trata de términos procesales, perentorios e improrrogables, respecto de los cuales al no haber hecho uso, la situación jurídica se consolidó. Señaló que el Consejo de Estado ha sido reiterativo en manifestar que "la declaratoria de nulidad de los actos administrativos de carácter general no afecta las situaciones jurídicas consolidadas con anterioridad a la fecha del fallo que así lo dispone, ni revive los términos para su impugnación". (sentencia del 25 de agosto de 1995, exp. 7173, C,P. Dr. Julio E. Correa).

Finalmente descartó la configuración de los presupuestos del enriquecimiento sin causa, por existir normas jurídicas que daban sustento al recaudo y la tesis de la actora de que el plazo para solicitar la devolución era de diez años, para lo cual reiteró lo dicho en la contestación de la demanda y lo expresado en el concepto del Ministerio de Hacienda, a solicitud de la Cámara de Comercio, según el cual al no efectuarse la reclamación oportunamente la situación jurídica de la sociedad se consolidó, temas sobre los cuales apoyó su posición en diversas citas jurisprudenciales.

MINISTERIO PÚBLICO

En esta oportunidad no intervino el Ministerio Público.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En esta instancia se controvierte la decisión del Tribunal, de negar las pretensiones de la demanda que propendían por la declaratoria de nulidad y el consiguiente restablecimiento del derecho, en

relación con las decisiones mediante los cuales no se accedió a la devolución de los pagos hechos por la sociedad actora, por concepto de los impuestos pagados por la inscripción de la certificación del Revisor Fiscal acerca del aumento del capital suscrito, de conformidad con lo previsto en el literal b) del artículo 8 del decreto 650 de 1996, posteriormente retirado del ordenamiento, mediante la sentencia del 4 de septiembre de 1998¹, que declaró la nulidad de la expresión "aumento del capital suscrito o de".

Como se precisó en los antecedentes, la hoy actora en ejercicio del derecho de petición el 25 de noviembre de 1998, y consecencial a la anterior declaratoria de nulidad, solicitó a la Cámara de Comercio de Bogotá la devolución de las sumas pagadas en diversas fechas comprendidas entre el 17 de diciembre de 1997 y el 5 de agosto de 1998, (fls.25 a 30) en cuantía total de \$22.050.000 por concepto de aumentos de capital suscrito que totalizaron \$3.150.000.000.

La Cámara de Comercio, se abstuvo de devolver el impuesto de registro, aduciendo en síntesis, que se trataba de una situación jurídica consolidada y por ende inmodificable por la anterior decisión, para lo cual se fundamentó en el concepto No.2229 del 28 de octubre de 1998, de la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

El Tribunal desestimó las pretensiones de la demanda, en decisión que es motivo del presente recurso de apelación de la parte actora.

En orden a resolver, se precisa:

Frente a la advertencia del recurrente, en la que fundamenta la pretensión de revocar la sentencia apelada y decidir favorablemente la demanda, basada en la existencia de antecedente jurisprudencial en el que se accedió a las pretensiones de la demanda, como lo es la sentencia del 17 de marzo de 2001, expediente No.9689, Actor Cervecería Leona, observa la Sala que la solución jurídica adoptada en dicha

oportunidad, no es aplicable en el asunto concreto que aquí se examina, dado que los presupuestos de hecho no son los mismos y por ende no hay razón para que la consecuencia jurídica sea idéntica.

En efecto, como bien lo destaca el apoderado de la Cámara de Comercio, y se da cuenta en los antecedentes del aludido fallo allegado a los autos (Cdo.No.2 fol.2), el pago del impuesto de registro se efectuó el 13 de septiembre de 1996 y el 3 de octubre siguiente, dentro de los 15 días hábiles consagrados en las normas jurídicas que regían en la época, la actora de ese proceso radicó solicitud de devolución de las sumas que consideró indebidamente pagadas, por lo que cuando se produjo la decisión anulatoria su situación jurídica se hallaba sub júdice; supuesto que no ocurrió en el asunto aquí debatido y que pone de presente la imposibilidad de dar aplicación sin más discusión, al criterio allí plasmado, máxime si se observa que el punto central de esta controversia es la posible ocurrencia de una situación jurídica consolidada, aspecto del que no se ocupó el aludido fallo.

La Sala, recientemente, en fallo del 27 de febrero de 2002, expediente No 12256, actor EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES Y SERVICIOS AGREGADOS S.A. ESP EMTELSA, con Ponencia del a Sra. Consejera Maria Inés Ortiz,² además de precisar que solo a partir de la vigencia del artículo 153 de la ley 488 de 1998, la inscripción del aumento del capital suscrito de las sociedades, genera el impuesto de registro, puesto que allí se consagró legalmente el aumento de capital suscrito de las sociedades por acciones, como hecho generador de dicho impuesto, se refirió a los efectos de la sentencia del 4 de septiembre de 1998, así:

”Respecto a los efectos de la sentencia de nulidad parcial del ordinal b del artículo 8 del decreto 650 de 1996, ha sido reiterada la jurisprudencia de ésta Corporación al precisar que éstos son "ex tunc", es decir, que producen efectos desde el momento en que se profirió el acto anulado. Igualmente se ha indicado 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 ante las autoridades administrativas o estaban demandadas ante la jurisdicción contencioso administrativa.

En el sub examine se observa que la actora presentó la demanda ante el Tribunal Administrativo de Caldas el 25 de junio de 1998, (fl. 276 del cuaderno principal) es decir que al proferirse el 4 de septiembre de 1998 la decisión de declaratoria de nulidad de la expresión "aumento del capital suscrito o de" del artículo 8 del decreto 650 de 1996, se discutía ante esta jurisdicción la legalidad del pago del impuesto de registro, razón por la cual los efectos del mencionado fallo le son aplicables".

Precisado lo anterior, se observa que el motivo fundamental que tuvo el Tribunal para desestimar las pretensiones de la demanda, fue el advertir que el pago objeto de litis se causó, efectuó y consolidó al amparo de disposiciones que se hallaban vigentes en la época de los hechos, (artículos 226 a 229 de la ley 223 de 1995, el decreto 650 de 1996, artículo 8, literal b) y el artículo 4 de la ordenanza 002 de 1996, de la Asamblea de Cundinamarca), así como la ausencia de reclamación por parte de la actora en vigencia de la disposición anulada y de aquella que otorgaba un plazo de 15 días para elevar peticiones de devolución, con lo que permitió que se consolidara la situación jurídica de la sociedad actora, razón por la cual no la cobijaron los efectos de la declaratoria de nulidad producida con posterioridad.

Se advierte a la demandante, que si bien es cierto la sentencia dictada en acción pública de nulidad tiene efectos absolutos y erga omnes e implican la invalidación del acto desde la fecha de su expedición, vale decir, "ex tunc" (desde entonces), porque tal nulidad "devuelve las cosas al estado que antes tenían", como reiteradamente y sin rectificación alguna lo ha sostenido la jurisprudencia del Consejo de Estado (ver sentencia 22 de junio de 1955; Anales, tomo LXI 382-386 página 88), y se extienden a las situaciones producidas al amparo del acto declarado nulo y que aún no se hayan definido en sede administrativa o contenciosa, también lo es, que de tales efectos se excluyen, en aras de la seguridad jurídica, las situaciones consolidadas, entendiéndose como tales aquellas respecto de las cuales han precluído los términos procesales de discusión ante las autoridades administrativas, o que ya se han decidido jurisdiccionalmente.

Cuando la sociedad actora aprobó el aumento de capital y efectuó los pagos del tributo, el último de los cuales acaeció el 5 de agosto de 1998, las exacciones y el recaudo se hicieron bajo el amparo de una normatividad que le era aplicable por estar la conducta de la contribuyente dentro del supuesto jurídico previsto en la norma vigente al momento de su realización y que gozaba de presunción de legalidad. Más ello en principio, no significaba que la suma así ingresada, lo fuera definitiva e irremediamente, puesto que cabía el uso de los medios de impugnación gubernativos y jurisdiccionales, a no ser que adquiriera firmeza, término con el que en materia tributaria se conoce el fenómeno de la consolidación jurídica, caso en el cual se entiende definido el asunto con arreglo a las normas vigentes en aquel momento.

Los fundamentos del Tribunal a juicio de la Sala resultan inobjectables, al tenerse como presupuesto de hecho que actora presentó la solicitud de devolución el 25 de noviembre de 1998, es decir que cuando esta Sección profirió el 4 de septiembre de 1998 la declaratoria de nulidad de la expresión "**aumento del capital suscrito**" del artículo 8 del decreto 650 de 1996, la hoy actora no discutía ni en sede gubernativa ni ante esta jurisdicción la legalidad de los pagos del impuesto de registro, razón por la cual a pesar de la decisión anulatoria, en cuya virtud desapareció la obligación tributaria atendida por la contribuyente, los efectos del mencionado fallo no le son aplicables, pues dicha sentencia no toca las situaciones concretas e individuales que se produjeron, en este caso, entre el 17 de diciembre de 1997 y el 5 de agosto de 1998, al consolidarse en vigencia de la citada disposición que sirvió de fundamento a la Cámara de comercio para recaudar el impuesto de registro.

En efecto, los pagos hechos por la demandante en observancia de la norma, por demás obligatoria en virtud de la presunción de legalidad que la amparaba, no se afectan e invalidan por la sentencia anulatoria posterior, como quiera que la actuación de ella y de la Cámara de Comercio, se cumplió y consolidó antes de que aquélla se profiriera y al amparo del ordenamiento que daba sustento al recaudo del impuesto cuyo reintegro se reclama, dado

que como lo destacó el Tribunal, la sociedad solamente efectuó solicitud de devolución el 25 de noviembre de 1998, esto es, que en vigencia de la disposición, la sociedad no planteó ninguna discusión frente al pago así efectuado, por lo que ningún efecto tuvo sobre esta actuación la sentencia, y la decisión adoptada por esta Corporación en momento alguno afectó su validez.

No sobra aclarar que la discusión previa que echó de menos el Tribunal es la que hubiere planteado la sociedad en vigencia de la norma posteriormente anulada, ya fuese la relacionada directamente con existencia o no acerca de la obligación sustancial, o su monto, etc., por lo carece de toda pertinencia el argumento de la recurrente que basa la satisfacción del presupuesto estar sub júdice en la existencia de la decisión de esta Corporación fechada el 4 de septiembre de 1998 con la que culminó la acción objetiva (pública) de nulidad y que justamente, como ella misma lo aduce, dio lugar a la solicitud de devolución elevada el 25 de noviembre de 1998. Tampoco constituye la discusión previa requerida, el pronunciamiento de esta Sala del 19 de marzo de 1999, expediente No.9203 que declaró la nulidad del inciso 6 del artículo 15 del decreto 650 de 1996.

En relación con la oportunidad para ejercer el derecho a la devolución de los pagos que aduce no debidos, se observa que cuando éstos se efectuaron estaba vigente el inciso 6 del artículo 15 del Decreto Reglamentario 650 de 1996, norma que establecía el término de 15 días hábiles desde la solicitud de inscripción como plazo para solicitar la devolución de lo pagado en exceso o indebidamente por impuesto de registro, así mismo que dicho término corrió y expiró al amparo de dicha disposición, quedando inalterable y consolidada la situación jurídica de la sociedad, debiéndose concluir que la sentencia del 19 de marzo de 1999, no tuvo el efecto concreto de revivir actuaciones ya definidas y cumplidas, e inalterables por el transcurso del tiempo.

En las anteriores condiciones la Sala no comparte el criterio del apelante que considera contraria a derecho la conclusión del Tribunal de que un derecho subjetivo se agota si el contribuyente no lo ejerce dentro de un término inicialmente previsto, así este haya sido posteriormente declarado ilegal, ni que para el asunto en discusión antes y después de la sentencia de nulidad recaída sobre el inciso 6 del artículo 15 del decreto 650 de 1996, en virtud de la ley, el plazo es de diez años.

Desatiende el apelante la razón determinante de la consideración del Tribunal, que comparte la Sala y que se traduce justamente en que el término previsto para el ejercicio del derecho en una norma cobijada con presunción de legalidad, transcurrió y precluyó sin que la sociedad hubiera ejercitado el derecho, por lo que la posterior declaratoria de nulidad de la disposición especial que consagraba el término para la solicitud de devolución, jurídicamente no tenía la virtualidad de revivir un término de caducidad para el ejercicio de un derecho, que había fenecido.

A juicio de la Sala son suficientes las anteriores consideraciones para desestimar el recurso de apelación interpuesto, sin que se requiera analizar otros aspectos, ante la inequívoca conclusión de la consolidación de la situación jurídica de la sociedad, que la torna en inmodificable.

La Sra. Consejera María Inés Ortiz Barbosa manifiesta estar impedida para conocer del presente negocio, por hallarse incurso en la causal 2 del artículo 150 del C.P.C. Se le acepta dicho impedimento, pero no se procede a sortear conjuez por no desintegrarse la mayoría exigida para la aprobación de la presente providencia.

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

F A L L A

1. CONFÍRMASE LA SENTENCIA APELADA.

2. ACÉPTASE el impedimento manifestado por la Dra. María Inés Ortiz Barbosa. En consecuencia DECLARÁSELE separada del conocimiento del presente proceso.

COPIESE, NOTIFIQUESE, COMUNIQUESE Y DEVUELVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CUMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

GERMAN AYALA MANTILLA LIGIA LOPEZ DIAZ

Presidente

JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE

RAUL GIRALDO LONDOÑO

Secretario

1 Se consideró en la sentencia: “es claro que las citadas "disposiciones legales" que rigen la materia relativa a las personas y actos sujetos a la inscripción en el registro mercantil que llevan las Cámaras de Comercio, no incluyen los documentos de aumento de capital suscrito y en consecuencia, así como lo señaló el actor, la norma acusada al establecer que el documento de aumento de capital suscrito está sometido al impuesto de registro sobre una base gravable constituida por el valor del aumento, fue más allá de lo establecido en el artículo 226 de la Ley 223 de 1995, y al hacerlo lo violó ostensiblemente. Como ya se dijo, dicha disposición legal consagró como hecho generador del impuesto de registro 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 Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio”. (sentencia del 4 de septiembre de 1998, expediente No.8705, C.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán).

2 En esta oportunidad se resolvió favorablemente acerca de la solicitud de devolución, elevada “dentro del término establecido en el artículo 15 del Decreto 650 de 1996 ”.