



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., doce (12) de mayo de dos mil veintidós (2022)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD
Radicación: 66001-23-33-000-2015-00457-02 [25349]
Demandante: WILLIAN GARCÍA GIRALDO
Demandado: DEPARTAMENTO DE RISARALDA

Temas: Estampilla pro desarrollo departamental – Ordenanza 012 de 7 de mayo de 2009. Actos sujetos a registro. Intervención de funcionarios departamentales.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia de 10 de diciembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, que resolvió lo siguiente:

"1. Declárese la nulidad parcial del artículo 6 de la Ordenanza No. 012 del 7 de mayo de 2009, en lo correspondiente al cobro de Estampilla Pro – Desarrollo para actos, contratos o negocios jurídicos con y sin cuantía sujetos a registro en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio, conforme lo considerado en la parte motiva de la presente providencia.

2. Sin costas, por lo expresado en la parte considerativa de este fallo".

DEMANDA

El señor Willian García Giraldo, en ejercicio del medio de control establecido en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones¹:

"4.1 Se declare la nulidad de la de la Ordenanza 012 de 2009, solo en cuanto a que se ordena cancelar la estampilla pro desarrollo en los "otros actos y tarifas" señalados en su artículo 6º en el aparte que reza:

"... Artículo 6º. OTROS ACTOS Y TARIFAS: También serán objeto del cobro de la estampilla los siguientes actos:

(...)

SECRETARÍA DE HACIENDA	
<i>Actos contratos o negocios jurídicos con cuantía sujetos a registro en la oficina de registro de instrumentos públicos o en las cámaras de comercio</i>	<i>0.5% del v/r del acto</i>

¹ Folio 25 cuaderno principal.



<i>Actos o negocios jurídicos sin cuantía sujetos a registro en la oficina de registro o en las cámaras de comercio</i>	\$25.000
---	----------

El demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 287, numeral 3; 300, numeral 4; 313, numeral 4 y 338 de la Constitución Política.
- Artículos 226, 227, 228, 230 y 233 de la Ley 223 de 1995.
- Artículo 5 de la Ley 645 de 2001.
- Artículos 5 y 9 del Decreto 605 de 1996.
- Artículos 71 y 175 de Decreto 1222 de 1986.

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

Violación de los artículos 175 del Decreto 1222 de 1986 y 5 de la Ley 645 de 2001

De acuerdo con los artículos 175 del Decreto 1222 de 1986 y 5 de la Ley 645 de 2001 y la sentencia C-227 de 2002, los únicos actos y operaciones susceptibles de ser gravados con la estampilla pro desarrollo departamental son aquellos en los que intervengan funcionarios departamentales y municipales.

No obstante, en el artículo 6 de la ordenanza demandada, la Asamblea Departamental de Risaralda gravó documentos privados, en los que no intervienen funcionarios departamentales.

De modo que la norma demandada incurrió en una interpretación equivocada del artículo 175 del Decreto 1222 de 1986 y en desconocimiento del artículo 5 de la Ley 645 de 2001.

Violación del artículo 71 numeral 5 del Decreto 1222 de 1986 y del artículo 300 numeral 4 de la Constitución Política

Para los actos con cuantía, sujetos a registro en las oficinas de instrumentos públicos, el artículo 188 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 230 de la Ley 223 de 1995, autorizó a los departamentos para fijar una tarifa del impuesto de registro entre el 0.5% y el 1%. Y para los actos sin cuantía, autorizó una tarifa entre 2 y 4 SMMLV.

Lo previsto en esa norma fue adoptado en el artículo 78 de la Ordenanza 009 de 2006 del departamento de Risaralda, pues para actos con cuantía fijó una tarifa del 1% y para actos sin cuantía, dispuso una tarifa de 2 SMMLV.

Por tanto, existe doble tributación por un mismo hecho económico, puesto que el departamento gravó con el impuesto de registro, la inscripción de actos con cuantía y sin cuantía, de conformidad con la Ordenanza 009 de 2006 y con la estampilla pro desarrollo, contemplada en el artículo 6 de la Ordenanza 012 de 2009, que es la norma demandada.



En efecto, existe identidad del sujeto activo (departamento de Risaralda) y de sujeto pasivo (todas las personas que realicen los actos que estén sujetos a registro).

En consecuencia, la ordenanza demandada violó lo previsto en el numeral 5 del artículo 71 del Decreto 1222 de 1986, que prohíbe a las asambleas departamentales “*imponer gravámenes sobre objetos o industrias gravados por la ley*” y el artículo 300 numeral 4 de la Constitución Política.

Es de anotar que “*con la estampilla pro desarrollo se está gravando, en un 0.5% el mismo acto ya gravado con el 1% [con el impuesto de registro], en [la] cual la administración departamental no tiene ninguna participación como sujeto activo de la relación tributaria, ni tampoco como interviniente real de la operación que se grava con la estampilla, es decir, su actuación es la de recaudar un impuesto que la ley autoriza para la misma entidad territorial*”. En consecuencia, el hecho imponible no nace o deriva de la actividad del departamento de Risaralda.

De modo que el demandado excedió los límites legales, al establecer un hecho generador sobre operaciones en las que no interviene el departamento.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El departamento de Risaralda se opuso a las pretensiones de la demanda y propuso las excepciones que denominó “*inexistencia de doble carga tributaria*”, “*no existe violación de normas superiores*” e “*inversión social*”, con fundamento en los siguientes argumentos:

Conforme con lo establecido en la Ley 223 de 1995 y el Decreto 650 de 1996, el hecho generador del impuesto de registro es la inscripción del acto notarial en las oficinas de registro de instrumentos Públicos o en las cámaras de comercio. Además, el impuesto de registro es de carácter nacional, cuyas rentas se ceden a los departamentos.

Por su parte, acorde con lo previsto en los artículos 32 de la Ley 3ª de 1986 y 170 del Decreto 1222 de ese mismo año, la estampilla pro desarrollo departamental es un tributo departamental de carácter documental, “*es decir, que el hecho generador se encuentra supeditado a la suscripción de documentos que para tal efecto señale la asamblea departamental*”.

De modo que no existe doble tributación o vulneración del artículo 71 del Decreto 1222 de 1986, toda vez que se trata de dos hechos generadores totalmente disímiles. Por ello, se debe declarar la legalidad del gravamen.

Además, “*no se desprende prohibición constitucional ni legal que le impida a la asamblea departamental gravar el documento que acredite el acto, contrato o negocio jurídico con la estampilla, máxime si se tiene en cuenta que ni la Ley 3 de 1986 ni el Decreto 1222 del mismo año, previeron que la obligación de adherir o anular estampilla física queda a cargo de los funcionarios departamentales*”

Así mismo, la Ley 3 de 1986 y el Decreto 1222 de ese mismo año, que crearon la estampilla pro desarrollo departamental, se limitaron a establecer la tarifa, pero no establecieron los sujetos pasivos o el hecho generador del tributo. Luego, en aplicación



del principio de autonomía territorial, son las asambleas municipales las facultadas para definir esos elementos del tributo, como ocurrió en el presente caso.

De otro lado, es necesario que se aplique la excepción de inconstitucionalidad del artículo 71 numeral 5 del del Decreto 1222 de 1986, por ser contrario al artículo 294 de la Constitución Política, pues "*dicho decreto invade la órbita local o regional*". De igual forma, debe tenerse en cuenta que dicho decreto es anterior a la Constitución Política de 1991, por lo que su aplicación debe ser retrospectiva y armónica con la nueva norma superior.

En lo atinente a la inversión social, es necesario resaltar que las rentas son fundamentales para el funcionamiento y desarrollo del departamento pues permiten apropiar recursos para cumplir con lo contemplado en la Ley 549 de 1999, que financia el Fondo Territorial de Pensiones y ser parte del Plan Plurianual de Inversiones que apalanca el Plan de Desarrollo.

Cabe resaltar que los ingresos recaudados por la estampilla pro desarrollo tienen destinación específica, pues se invierten en obras para el beneficio de los habitantes del departamento de Risaralda, esto es, construcciones de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva.

Finalmente, solicitó la acumulación del proceso de nulidad simple con radicado 2015-00249-00, por tratarse de un asunto con la misma pretensión².

AUDIENCIA INICIAL

En audiencia inicial celebrada el 16 de agosto de 2018, el Tribunal, de oficio, declaró probada la excepción de cosa juzgada. Lo anterior, porque el presente asunto y el proceso de nulidad simple 2015-00249-00, en el que se profirió sentencia, versan sobre la misma causa, objeto y pretensión. Precisó que la sentencia de 30 de noviembre de 2016 declaró la derogatoria tácita del artículo 6 de la Ordenanza 012 de 2009 en virtud de lo dispuesto en la Ley 1579 de 2012 y que dicha sentencia está en firme.

Contra la decisión de declarar probada la excepción de cosa juzgada, la demandante interpuso recurso de apelación.

El 2 de mayo de 2019, el despacho del ponente revocó la decisión y ordenó continuar el proceso, pues no existe identidad entre los cargos que formuló el demandante en el presente asunto y los expuestos en el proceso 2015-00249-00. Así mismo, señaló que la declaratoria de decaimiento del acto no impide efectuar el análisis de legalidad de los apartes demandados de la Ordenanza 012 de 2009.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad parcial del artículo 6 de la Ordenanza 012 de 2009, en lo atinente al cobro de la estampilla pro desarrollo departamental de los actos, contratos o negocios jurídicos sujetos a registro, con y sin cuantía. Las razones de la decisión se resumen así:

² Por auto de 18 de diciembre de 2017, el Tribunal negó la acumulación porque el 30 de noviembre de 2016, se dictó sentencia en el proceso de nulidad simple 2015-00249-00.



En sentencia del Tribunal de 30 de noviembre de 2011, confirmada el 18 de julio de 2013 por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, se declaró la nulidad parcial del artículo 6 de la Ordenanza 012 de 2009, en lo que respecta al cobro de la estampilla pro desarrollo “solo respecto de las entidades que no forman parte del orden departamental, en cuanto grava contratos y convenios celebrados por el municipio y sus entidades descentralizadas con personas distintas al departamento y/o las entidades descentralizadas del orden departamental”. Y en el proceso 2010-038-00, declaró la nulidad parcial del artículo 6, respecto del gravamen sobre contratos y convenios a nivel municipal. De modo que no se configura el fenómeno de cosa juzgada en el presente asunto.

No existe doble tributación, pues el hecho generador del impuesto de registro lo constituye la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales que deben registrarse en las oficinas de instrumentos públicos o en las cámaras de comercio, mientras que el cobro de la estampilla pro desarrollo departamental está fundamentado en la suscripción de actos o negocios sujetos a registro. De ahí que no se gravó dos veces un mismo hecho y, por ello, no se desconoció lo previsto en el artículo 71 numeral 5 del Decreto 1222 de 1996.

De conformidad con el artículo 175 del Decreto 1222 de 1986 y la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, para que proceda el cobro de la estampilla pro desarrollo, los funcionarios del departamento deben participar o intervenir directamente en el acto. Es decir, el departamento debe actuar como sujeto activo del documento o instrumento.

Al prever la norma demandada la imposición de la estampilla sin mediar participación o actuación de las entidades departamentales, vulneró el artículo 175 del Decreto 1222 de 1986. De igual manera, violó el artículo 300 numeral 4 de la Constitución Política.

De acuerdo con el artículo 170 del Decreto 1222 de 1986, el departamento de Risaralda puede ser sujeto activo de la estampilla en los casos en los que actúe como otorgante del documento y no solo como recaudador del tributo.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada apeló la decisión de primera instancia con fundamento en los siguientes argumentos:

El artículo 175 del Decreto 1222 de 1986 no establece la forma de intervención en el acto por parte de los funcionarios del departamento. Se limita a indicar que “la obligación de adherir y anular estampillas queda a cargo de los funcionarios departamentales que intervengan en el acto”.

Dentro del proceso de cobro de la estampilla pro desarrollo departamental sobre actos, con o sin cuantía, sujetos a registro en la oficina de registro o en las cámaras de comercio, se evidencia la intervención del funcionario del departamento, “presentándose en el momento mismo en el que el documento contentivo del acto, contrato o negocio jurídico ingresa al departamento de Risaralda para la correspondiente liquidación y pago del impuesto de registro consagrado en la Ley 223 de 1995 y en el Decreto 650 de 1996.”



En lo concerniente al cobro de la estampilla pro desarrollo para actos o negocios jurídicos, con o sin cuantía, sujetos a registro, en la sentencia de 30 de noviembre de 2016, expediente 2015-00249-00, el Tribunal declaró que el artículo 6 de la Ordenanza No. 012 de 2009 había sido derogado tácitamente en virtud del artículo 15 parágrafo segundo de la Ley 1579 de 2012.

Además, en la Circular el 19 de diciembre de 2016, el departamento Risaralda impartió directrices para que no se realice el cobro de la estampilla pro desarrollo en consideración a lo decidido en la referida sentencia.

Por lo tanto, solicitó que se expida sentencia inhibitoria, porque ya existe un fallo del Tribunal, que hizo tránsito a cosa juzgada.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no se pronunció.

La **demandada** reiteró lo expuesto en la demanda y el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** emitió concepto en el que se solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia por las siguientes razones:

La Sección Cuarta del Consejo de Estado ha señalado que el deber de intervención de los funcionarios departamentales (o municipales o distritales, según el caso), no consiste simplemente en el cobro de la estampilla, sino que para que se configure el hecho generador del impuesto se requiere que el acto, contrato u operación se realice en el territorio del departamento y cuente con la intervención de esta autoridad, no solo como sujeto activo de la relación tributaria, sino como un interviniente real en la operación que se grava con la estampilla.

No debe proferirse fallo inhibitorio porque el Consejo de Estado ha sostenido que el control judicial procede aun cuando el acto impugnado no esté vigente.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

El departamento de Risaralda solicitó que se profiera sentencia inhibitoria porque respecto a la norma demandada existe pronunciamiento definitivo con efectos de cosa juzgada. Lo anterior, por cuanto en sentencia del 30 de noviembre de 2016, el Tribunal declaró la derogatoria tácita del artículo 6 de la Ordenanza 012 de 2009, en virtud de lo consagrado en el artículo 15 parágrafo segundo de la Ley 1579 de 2012.

Al respecto, la Sala reitera lo expuesto en el auto de 2 de mayo de 2019, proferido por el despacho del ponente en el presente asunto, en el que se explicó la diferencia entre el decaimiento del acto y la declaratoria de nulidad, así como la procedencia del juicio de legalidad sobre un acto que ha perdido fuerza ejecutoria, así:

“El decaimiento del acto supone que el acto no podrá surtir efectos hacia el futuro, desde el momento en que desaparecen sus fundamentos de derecho. No obstante, ello no impide que pueda adelantarse un juicio de legalidad sobre el mismo, mediante su confrontación con las normas a que estaba obligado a



sujetarse, pues el juicio de nulidad del acto es diferente al de la ejecutoriedad del acto.

(...)

Por tanto, la pérdida de fuerza ejecutoria de un acto administrativo no hace infructuoso el análisis de legalidad del acto, en la medida en que el juicio de legalidad requiere la confrontación del acto con las normas superiores a que debía someterse el mismo, a fin de determinar su adecuación al ordenamiento, lo cual es independiente de su validez. Por otra parte, si un acto viciado de nulidad produce o produjo efectos jurídicos, hay lugar a pronunciarse sobre su legalidad como consecuencia del ejercicio del medio de control de nulidad objetivo, con el fin de preservar la integridad del orden jurídico”³

Con fundamento en lo anterior, en el referido auto de 2 de mayo de 2019, se precisó que era procedente adelantar el juicio de legalidad de la norma demandada en el presente asunto, así:

“(...) el hecho de que en la sentencia de 30 de noviembre de 2016 el Tribunal Administrativo de Risaralda, haya decidido con fundamento en el decaimiento del acto administrativo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley 1579 de 2012, no constituye un obstáculo para efectuar el análisis de legalidad del acto administrativo del aparte demandado de la Ordenanza 012 de 2009, con el fin de examinar si en su expedición se cumplieron los requisitos y elementos esenciales de tales actos administrativos, y de esa manera, establecer si nació válidamente a la vida jurídica. Así, de encontrarse acreditada la existencia de vicios en su expedición, la consecuencia será declarar su nulidad, con efectos invalidantes desde el momento en que nació el acto.

Además, el acto general que por esta vía se demanda pudo generar efectos jurídicos durante la época de su vigencia, aunque actualmente haya desaparecido de la vida jurídica. Por tanto, es plenamente procedente adelantar un juicio de legalidad sobre la disposición demandada, independientemente de que se considere actualmente inaplicable como consecuencia de su decaimiento”.

En consecuencia, no prospera la solicitud del apelante y la Sala procede a resolver el cargo planteado en la apelación.

Problema jurídico

En los términos de la apelación interpuesta por el departamento de Risaralda, la Sala analiza si el artículo 6 de la Ordenanza 012 de 2009, en cuanto grava con la estampilla pro desarrollo departamental los actos y contratos, con o sin cuantía, sujetos a registro, infringió el artículo 175 del Decreto 1222 de 1986.

La Sala confirma la sentencia de primera instancia de acuerdo con el siguiente análisis:

El artículo 170 del Decreto Ley 1222 de 1986, “*por el cual se expide el Código de Régimen Departamental*”, autorizó a las asambleas departamentales para crear la estampilla pro desarrollo departamental en su jurisdicción, destinada a la construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva. Además, en el artículo 175, dispuso

³ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 15 de agosto de 2018, exp. 22362, M.P. Milton Chaves García. En el mismo sentido, las sentencias del 12 de marzo de 2015, exp. 19154, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 2 de mayo de 2013, exp. 18205, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, y 27 de mayo de 2010, exp. 16621, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, entre otras.



que la obligación de adherir y anular la estampilla queda a cargo de los funcionarios departamentales que intervengan en el acto.

Conforme con la norma que autorizó la creación de la estampilla pro desarrollo departamental, solo pueden gravarse con esta, las actividades y operaciones realizadas en el departamento, no las realizadas por los municipios, distritos ni las entidades municipales o distritales.

Respecto al hecho generador de la estampilla pro desarrollo, es criterio reiterado de la Sección que para que se configure el hecho generador es necesario que los actos gravados se realicen en el territorio del departamento **y que el funcionario departamental intervenga directamente en la operación gravada con la estampilla**⁴.

La intervención directa del funcionario departamental en los actos que se gravan con la estampilla tiene fundamento, precisamente, en lo previsto en el artículo 175 del Decreto 1222 de 1986, conforme con el cual, “[l]a obligación de adherir y anular las estampillas [...] queda a cargo de los funcionarios departamentales que intervengan en el acto”

De manera que la intervención de la autoridad departamental no obedece a su calidad de sujeto activo de la relación jurídica tributaria, sino de su intervención real y efectiva en la operación gravada, pues, de lo contrario, “se gravaría cualquier actividad generada dentro del departamento sin distinción del sujeto, finalidad que no posee el presente tributo”⁵.

Así, como la intervención real y efectiva del funcionario del departamento debe ser en el acto u operación que grava con la estampilla, no puede alegarse que esa intervención se presenta cuando actúa como sujeto activo del tributo.

Ahora bien, el texto demandado del artículo 6 de la Ordenanza 012 de 2009, expresa lo siguiente:

Artículo 6°. OTROS ACTOS Y TARIFAS: También serán objeto del cobro de la estampilla los siguientes actos:

(...)

SECRETARÍA DE HACIENDA	
<i>Actos, contratos o negocios jurídicos con cuantía sujetos a registro en la oficina de registro de instrumentos público o en las cámaras de comercio.</i>	<i>0.5% del v/r del acto</i>
<i>Actos o negocios jurídicos sin cuantía sujetos a registro en la oficina de registro o en las cámaras de comercio.</i>	<i>\$25.000</i>

⁴ CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta, sentencias de 12 de marzo de 2012, exp.18744, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; de 4 de abril de 2013, exp.18660 y de 18 de julio de 2013, exp.19398, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y de 14 de agosto de 2019, exp. 22802, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁵ CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta, sentencias del 14 de agosto de 2019, Exp. 22802, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y de 28 de mayo de 2020 y 20 de agosto de 2020, exp. 23333 y 24996, respectivamente, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Se advierte que, en los apartes demandados, el artículo 6 de la Ordenanza 012 de 2009 es contrario a lo dispuesto en el artículo 175 del Decreto Ley 1222 de 1986, toda vez que, en el otorgamiento de los actos, negocios o contratos, con o sin cuantía, sujetos a registro en la oficina de registro o en las cámaras de comercio, no interviene un funcionario departamental y no existe tal intervención cuando el departamento actúa como sujeto activo del tributo, como lo alega el apelante. Por tanto, la Asamblea Departamental de Risaralda gravó, sin tener competencia para ello, operaciones en las que no intervienen funcionarios del ente territorial.

En consecuencia, la Sala comparte lo resuelto por el juez de primera instancia, que declaró la nulidad del artículo 6 de la Ordenanza 012 de 2009, en los apartes demandados, de conformidad con lo expuesto en antecedencia.

Por las razones expuestas, la Sala confirma la sentencia apelada

De la condena en costas

No procede la condena en costas, por cuanto al ser un proceso de simple nulidad, se está ventilando un interés público, según lo dispone el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia apelada.

SEGUNDO: No se condena en costas.

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

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

(Firmado Electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

(Firmado Electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado Electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado Electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO