

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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., siete (7) de diciembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2014-00320-01 (23877)
Demandante: ECOPETROL SA
Demandados: CÁMARA DE COMERCIO DE BOGOTÁ Y DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA

Temas: Impuesto de registro. Sujeción pasiva. Pago de lo no debido.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 18 de abril de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas¹.

ANTECEDENTES

En el año 2007, con fundamento en la autorización otorgada por la Ley 1118 de 2006², Ecopetrol emitió acciones equivalentes al 10.1% del capital total de la compañía, las cuales fueron adquiridas por personas naturales y jurídicas no estatales.

El 4 de marzo de 2008, la revisoría fiscal de Ecopetrol emitió un certificado en el que hizo constar la siguiente información:³

«[...] Las siguientes cuentas patrimoniales que hacen parte de los citados estados contables, el libro de registro de accionistas y la documentación soporte reflejan la siguiente información al 31 de octubre y 30 de noviembre de 2007:

	<u>31 de octubre de 2007 (*)</u>	<u>Capitalización (**)</u>	<u>30 de noviembre de 2007</u>
Capital suscrito	\$ 9.096.197.204.299	\$ 1.021.930.942.750	\$ 10.118.128.147.049
Acciones suscritas (valor nominal \$250 cada una)	36.384.788.817	4.087.723.771	40.472.512.588

* El 100% corresponde a accionistas entidades estatales.

** Según manifestaciones de la Gerencia de la Empresa y la certificación de Deceval S.A., custodio de las acciones, el 100% le corresponde a accionistas personas naturales y jurídicas no estatales, cuya adjudicación se efectuó el 13 de noviembre de 2007 [...] »

¹ Fl. 404 c.p.

² «Por la cual se modifica la naturaleza jurídica de Ecopetrol SA y se dictan otras disposiciones».
³ Fl. 195 c.p.

El 10 de marzo de 2008, previa solicitud de inscripción del referido certificado en el registro mercantil, la Cámara de Comercio de Bogotá le informó a Ecopetrol SA que inscribiría el documento hasta que acreditara el pago del impuesto de registro⁴.

El 12 de marzo de 2008, mediante escrito radicado con el número 08004574, Ecopetrol SA le expuso a la Cámara de Comercio de Bogotá las razones por las cuales consideraba que no se causaba el impuesto de registro por el aumento de capital social de la empresa⁵.

El 1 de abril de 2008, en ejercicio del derecho de petición, la Cámara de Comercio de Bogotá le solicitó a la Gobernación de Cundinamarca, como sujeto activo y titular del impuesto de registro, que se pronunciara sobre las siguientes inquietudes: 1. *¿Con base en los argumentos expuestos por Ecopetrol S.A. (...), existe alguna norma jurídica que sustente la exención de ECOPETROL S.A. para el pago del impuesto de registro, respecto del certificado del revisor fiscal en el cual se informa el aumento del capital suscrito o por el contrario la Cámara de Comercio debe proceder al cobro?.* 2. *¿Consideran que el certificado del revisor fiscal en el que da cuenta del aumento del capital suscrito deba cobrarse también la mora al impuesto de registro o solo con su contenido es claro que no procede este cobro?*⁶.

El 20 de agosto de 2008, la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca, dio respuesta a la anterior solicitud en la cual concluyó que la Cámara de Comercio de Bogotá debía registrar el acto de aumento de capital suscrito, *«previo el pago de los valores resultantes de la liquidación del impuesto de registro, cuya base gravable está constituida por el 50% del valor incorporado en el documento (...). Finalmente respecto a su segunda inquietud (...) debe atenderse a lo preceptuado en el Artículo 231 de la Ley 223 de 1995»*⁷.

El 27 de julio de 2009, en ejercicio del derecho de petición, Ecopetrol le solicitó a la Cámara de Comercio de Bogotá *«ordenar a quien corresponda»* liquidar el impuesto de registro para efectos de la inscripción de la certificación expedida por el revisor fiscal⁸.

El 11 de agosto de 2009, mediante el oficio 35750, la Cámara de Comercio de Bogotá dio respuesta a la referida solicitud, en el sentido de informar los valores a pagar para efectuar la inscripción del certificado del revisor fiscal, e indicar que no constituía una liquidación oficial definitiva por cuanto el valor final se determinaría el día del pago⁹. Contra este acto, la sociedad interpuso recurso de reposición, y en subsidio de apelación, decidido por la Resolución 241 del 20 de noviembre de 2009, confirmatoria del oficio recurrido.

El 16 de febrero de 2010, Ecopetrol SA, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, demandó el oficio 35750 del 11 de agosto de 2009 y la Resolución 241 del 20 de noviembre de 2009¹⁰.

El 26 de mayo de 2011, en la respuesta dada al requerimiento hecho por la Superintendencia Financiera en el que le solicitó, entre otros aspectos, actualizar el certificado de cámara de comercio con el capital suscrito y pagado registrado en la

⁴ Fl. 196 c.p.

⁵ Fls. 197 a 201 c.p.

⁶ Fls. 203-204 c.p.

⁷ Fls. 206 a 211 c.p.

⁸ Fls. 221 a 223 c.p.

⁹ Fls. 224 a 226 c.p.

¹⁰ Fls. 69 a 103 c.p.

contabilidad, Ecopetrol señaló que no procedería con la referida actualización, hasta tanto el Consejo de Estado resolviera de manera definitiva si existía o no la obligación de pagar este tributo¹¹.

El 28 de junio de 2011, Ecopetrol, ante la proximidad del segundo proceso de capitalización¹², pagó por concepto de impuesto de registro e intereses reducidos¹³ la suma de \$12.046.017.600¹⁴, solicitada en devolución el 9 de julio de 2012¹⁵.

El 26 de septiembre de 2012, mediante la Resolución 159, la Vicepresidenta Ejecutiva de la Cámara de Comercio de Bogotá, negó la solicitud de devolución¹⁶. Contra este acto la empresa interpuso recurso de reconsideración¹⁷.

El 23 de agosto de 2013, en sentencia de primera instancia, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró «*la nulidad parcial del oficio número 35750 de 11 de agosto de 2009 y la Resolución No. 241 de 20 de noviembre de 2009 proferida por la Cámara de Comercio de Bogotá. En consecuencia, liquídese nuevamente el impuesto de registro a cargo de Ecopetrol S.A., de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia*»¹⁸. Contra esta decisión la actora interpuso recurso de apelación.

El 29 de noviembre de 2013, por medio de la Resolución 168, la Vicepresidenta Jurídica de la Cámara de Comercio de Bogotá resolvió «**CONFIRMAR** lo ya resuelto en la Resolución 159 del 26 de Septiembre de 2012, esto es, no acceder a la solicitud de devolución del impuesto pagado por **ECOPETROL SA** en virtud del aumento de capital suscrito de la sociedad por la suma de \$12.046.017.600»¹⁹.

Mediante sentencia del 15 de marzo de 2018²⁰, esta Sección revocó la sentencia del 23 de agosto de 2013 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, y se declaró inhabilitada para controlar la legalidad de los actos administrativos acusados y, por sustracción de materia, para emitir un pronunciamiento de fondo frente a las pretensiones subsidiarias.

DEMANDA

ECOPETROL SA, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes²¹:

«I. PRETENSIONES

- A. Que se declare nula la Resolución No. 159 del 26 de septiembre de 2012 proferida por la Cámara de Comercio de Bogotá, mediante la cual se negó en favor de Ecopetrol la

¹¹ Fls. 64 a 67 c.p.

¹² Hecho narrado por la actora

¹³ Conforme al artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, y la Ordenanza 93 de 1 de junio de 2011 de la Asamblea Departamental de Cundinamarca.

¹⁴ Recibo R031899575. Índice 24 en Samai.

¹⁵ Índice 24 en Samai

¹⁶ Fls. 49 a 53 c.p.

¹⁷ Índice 24 en Samai

¹⁸ Fls. 104 a 156 c.p.

¹⁹ Fls. 53A a 63 c.p.

²⁰ Expediente 20589, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez

²¹ Fl. 2 c.p.

solicitud de devolución por pago de lo no debido de \$12.046.017.600 por concepto del impuesto de registro e intereses pagados el 28 de junio de 2011.

- B. *Que se declare nula la Resolución No. 168 del 29 de noviembre de 2013, proferida por la Cámara de Comercio de Bogotá, mediante la cual se resolvió desfavorablemente el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución No. 159 del 26 de septiembre de 2012.*
- C. *Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se restablezca en su derecho a Ecopetrol, ordenando a la Cámara de Comercio de Bogotá que proceda a la devolución y/o compensación de \$12.046.017.600 correspondientes al valor del impuesto de registro e intereses pagados por Ecopetrol indebidamente el 28 de junio de 2011 a favor de la Cámara de Comercio de Bogotá.*
- D. *Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se restablezca en su derecho a Ecopetrol, ordenando a la Cámara de Comercio de Bogotá que proceda a reconocerle a Ecopetrol los intereses corrientes y moratorios sobre el valor de la devolución y/o compensación de los \$12.046.017.600».*

La actora invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 29 y 209 de la Constitución Política
- Artículo 35 del Código Contencioso Administrativo
- Artículo 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo
- Artículos 850, 855, 862, 863 y 864 del Estatuto Tributario
- Artículos 226, 227, 228, 229, 233 y 235 de la Ley 223 de 1995
- Artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997
- Artículo 73 de la Ley 633 de 2000
- Artículo 59 de la Ley 788 de 2002

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

Consideró que la decisión de la Cámara de Comercio de Bogotá, de negarse a devolverle a la sociedad los valores pagados por concepto de impuesto de registro, desconoció la normativa aplicable a una solicitud de devolución por pago de lo no debido en cuanto no aplicó los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario y en el Decreto 1000 de 1997, vigente para la época de los hechos.

Aseveró que en la referida solicitud se explicaron las razones por las cuales hubo un pago de lo no debido, en cuanto Ecopetrol demostró (i) haber realizado el pago del impuesto de registro y de los intereses pues la Cámara de Comercio de Bogotá condicionó cualquier registro en el certificado de la compañía, a la inscripción previa del aumento del capital suscrito y pagado en la primera capitalización; (ii) la ausencia de causa legal para pagar, toda vez que la inscripción del certificado del revisor fiscal en el que consta la transformación de la compañía en una sociedad de economía mixta, con el respectivo aumento de capital, es una declaración unilateral de Ecopetrol como sociedad pública por acciones, y de acuerdo con los artículos 227 y 228 de la Ley 223 de 1995, las entidades

públicas no son sujetos pasivos del tributo; que el artículo 73 de la Ley 633 de 2000 estableció que los actos que deban otorgarse por la modificación de las estructuras de dichas entidades no tienen cuantía; (iii) el error de hecho o de derecho de la sociedad, toda vez que pagó por la presión ejercida por la Cámara de Comercio de Bogotá, sin existir una norma que la obligara a ello, y (iv) la ausencia de obligación que le permitiera a la Administración retener lo pagado, ya que no existe una norma que le permita a la Cámara de Comercio de Bogotá cobrar el impuesto de registro y retener lo pagado indebidamente,

configurándose un enriquecimiento sin causa para la Gobernación de Cundinamarca y un empobrecimiento correlativo para Ecopetrol.

Precisó que la actuación acusada desconoció la no sujeción al impuesto de registro de las entidades públicas; que en la demanda presentada contra los actos por los cuales se liquidó el gravamen, se explicaron las razones por las cuales adolecen de nulidad.

Estimó que la Cámara de Comercio de Bogotá interpretó de manera errónea lo dispuesto en las Leyes 223 de 1995 y 633 de 2000, cuando consideró que la inscripción del certificado del revisor fiscal, en el que consta la transformación de Ecopetrol en una sociedad de economía mixta, causa el impuesto de registro pues, mediante dicha certificación no se formalizaron los contratos de suscripción de acciones de los particulares, quienes eventualmente pueden refutarse como únicos sujetos pasivos del tributo ya que, lo que se hizo fue formalizar la transformación de la sociedad con el respectivo aumento del capital suscrito.

Explicó que, para la fecha de solicitud de inscripción del certificado del revisor fiscal, la naturaleza jurídica de Ecopetrol era la de sociedad pública por acciones, razón por la cual no podía considerarse como sujeto pasivo del impuesto de registro, por cuanto con este tributo no se grava a las entidades públicas.

Manifestó que el acto de transformación o modificación de una entidad pública es un acto sin cuantía en los términos del artículo 73 de la Ley 633 de 2000; que si en gracia de discusión se causara el impuesto de registro y se considerara que el acto tiene cuantía, el tributo debe liquidarse siguiendo los lineamientos dados por la Gobernación de Cundinamarca, esto es, sobre el 50% del valor incorporado en el documento.

Señaló que no era procedente liquidar intereses de mora por extemporaneidad en el pago del impuesto de registro, porque la Cámara de Comercio de Bogotá omitió expedir una liquidación oficial del impuesto que soportara el pago correspondiente.

Consideró que la Cámara de Comercio debió aplicar el artículo 863 del ET y reconocer intereses corrientes y moratorios a favor de la sociedad, por no devolverle de manera oportuna lo pagado indebidamente; los cuales solicita se reconozcan en esta instancia y se le ordene a dicha entidad el pago de los mismos.

Dijo que en los actos acusados existe una interpretación errónea de lo dispuesto en las Leyes 223 de 1995 y 633 de 2000, la cual configura una falsa motivación, en cuanto consideraron que no es procedente la devolución del impuesto de registro y de los intereses, toda vez que el aumento de capital, en el caso de la transformación de Ecopetrol en una sociedad de economía mixta, no causa el impuesto de registro.

Solicitó la suspensión del presente proceso hasta tanto se definiera el instaurado contra los actos que liquidaron el gravamen (oficio 35750 del 11 de agosto de 2009 y la Resolución 241 de 20 de noviembre de 2009).

OPOSICIÓN

La **Cámara de Comercio de Bogotá**, se opuso a las pretensiones de la demanda, así²²:

Propuso las *excepciones de ineptitud de la demanda y de caducidad*. Señaló que como no se agotó el requisito de procedibilidad de conciliación extrajudicial exigido por los artículos 35 de la Ley 640 de 2001 y 161 del CPACA, operó la caducidad de la acción, razón por la cual debe rechazarse la demanda.

Precisó que el acto por medio del cual se aumentó el capital suscrito está sujeto al impuesto de registro y tiene cuantía, toda vez que en la certificación emitida por el revisor fiscal de la compañía se hizo constar el valor del capital suscrito, tras la capitalización efectuada por personas naturales y jurídicas no estatales, y no una transformación a una sociedad de economía mixta, la cual se dio con la expedición de la Ley 1118 de 2006.

Explicó que conforme al artículo 226 de la Ley 223 de 1995, el hecho generador del impuesto de registro se configura por inscribir un acto o negocio en el que participe o se beneficie un particular, por lo que cuando la actora pretendió inscribir el certificado emitido por su revisor fiscal, asumió *per se* la obligación de pagar el impuesto de registro que se causara.

Señaló que la base gravable del tributo corresponde al 100% del aumento del capital suscrito en cuanto pertenece a particulares, de acuerdo con el artículo 229 de la Ley 223 de 1995.

Dijo que la discusión sobre la sujeción pasiva de la actora al impuesto de registro quedó zanjada cuando en la sentencia de primera instancia proferida dentro del proceso adelantado por aspectos similares, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca determinó que Ecopetrol era sujeto pasivo del tributo.

Se refirió a lo dispuesto en el artículo 229 de la Ley 223 de 1995 para explicar que, el legislador, en atención a que los sujetos pasivos del impuesto de registro son los particulares y no el propio Estado, estableció unas reglas para determinar la base gravable del tributo en el caso en el que, de manera excepcional, participe en el acto o negocio jurídico una entidad estatal con particulares.

Explicó que en el primer inciso del referido artículo estableció como regla especial que los actos que impliquen el incremento del capital social o suscrito tienen como base gravable el valor total del respectivo aporte que haga el particular, y en el inciso segundo señaló que en el evento en que en el acto participe una entidad pública, la base gravable se determina por la proporción del capital suscrito que corresponda a los particulares. Que esta interpretación es coherente con lo dispuesto en el artículo 8 [c] del Decreto 650 de 1996, reglamentario de la Ley 223 de 1995.

Aclaró que, como en este caso, el 100% del aumento de capital fue realizado por

particulares, la base gravable está constituida sobre el valor total de dicha capitalización.

Solicitó se decretara la prejudicialidad y se suspendiera el presente proceso, hasta tanto el Consejo de Estado determinara la existencia o no de causa legal para el pago del impuesto de registro e intereses por parte de Ecopetrol SA.

El **Departamento de Cundinamarca** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente²³:

Propuso las excepciones de *ausencia de ilegalidad de los actos acusados e innominada*. Frente a la primera excepción, manifestó que la Cámara de Comercio de Bogotá liquidó el impuesto de registro, conforme a las disposiciones que rigen la materia. Y en relación con la segunda, pidió declarar probadas las excepciones que se prueben en el curso del proceso.

Dijo que el certificado emitido por el revisor fiscal de Ecopetrol en el que se determinó la composición del capital de la actora contiene la prueba de la capitalización que la benefició por las inversiones hechas por los particulares a su favor, razón por la cual se causó el impuesto de registro.

En cuanto al artículo 73 de la Ley 633 de 2000, señaló que esta norma es aplicable a los tributos nacionales, mientras que el impuesto de registro es del orden territorial conforme al artículo 1 de la Ley 8 de 1909.

Explicó que, emitidas y colocadas total o parcialmente las acciones conforme a lo ordenado por el artículo 1 de la Ley 1118 de 2006, Ecopetrol quedó organizada como una sociedad de economía mixta de carácter comercial; que de acuerdo con el artículo 2 de la misma ley, como la Nación debe conservar como mínimo el 80% de las acciones en circulación, surge con certeza que el porcentaje restante hasta completar el 100% de las acciones, les correspondió a los particulares destinatarios, objeto de las rondas de emisión y colocación.

Indicó que se tipificó el supuesto jurídico previsto en el párrafo segundo del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, toda vez que el aumento del capital suscrito, informado a través del certificado de la revisoría fiscal, correspondió en su totalidad a particulares personas naturales y jurídicas no estatales, cuyas acciones fueron adjudicadas el 13 de noviembre de 2007, con lo cual la Cámara de Comercio de Bogotá debía registrar el acto sujeto al tributo, previo el pago del mismo, el cual tenía como base gravable la proporción del aumento de capital suscrito de los particulares.

Señaló que como la actora se benefició de una capitalización realizada por particulares, la cual se hizo constar en el certificado de revisor fiscal del 4 de marzo de 2008, se convirtió en sujeto pasivo del tributo de acuerdo con los artículos 227 de la Ley 223 de 1995 y 153 de la Ley 488 de 1998.

Concluyó que la responsabilidad de liquidar el impuesto de registro sobre los actos o negocios jurídicos sujetos al registro mercantil está en cabeza de la Cámara de Comercio de Bogotá; que la competencia del departamento, como sujeto activo del impuesto, es la de adelantar el proceso de fiscalización a dicha entidad con el fin de

establecer la correcta declaración del tributo en cada periodo gravable.

AUDIENCIA INICIAL

El 1 de abril de 2016 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011²⁴. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades, no se solicitaron medidas cautelares, se declararon no probadas las excepciones previas propuestas por la Cámara de Comercio de Bogotá de *ineptitud de la demanda y caducidad* por no agotarse de manera previa la conciliación extrajudicial, toda vez que la controversia no es susceptible de conciliación y la demanda se interpuso dentro del término previsto en el artículo 161 [2] del CPACA; no hubo pronunciamiento frente a las excepciones formuladas por el departamento de Cundinamarca por ser de mérito, se tuvieron como pruebas las aportadas con la demanda y las contestaciones, se negaron las pruebas solicitadas por la actora, y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en establecer la legalidad de los actos acusados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, por lo siguiente²⁵:

Precisó que mediante sentencia del 23 de agosto de 2013 declaró la nulidad parcial de los actos administrativos relacionados con el impuesto de registro solicitado en devolución, y dispuso que se liquidara nuevamente sobre el 50% del total de la capitalización, decisión revocada por el Consejo de Estado mediante sentencia del 15 de marzo de 2018 en la cual se declaró inhibida para controlar la legalidad de los actos acusados.

Advirtió que desde el momento en que se dispuso la colocación de acciones a favor de los particulares, mutó la naturaleza jurídica de la actora, razón por la cual no puede ser considerada como una entidad pública sino como una sociedad de economía mixta.

Señaló que el certificado de revisoría fiscal objeto de solicitud de registro incorpora un derecho apreciable económicamente a favor de una sociedad de economía mixta, ya que da cuenta de un aumento de capital suscrito propiciado por la compra de acciones por parte de personas de derecho privado, naturales y jurídicas no estatales.

Estimó que con la colocación de las acciones que hizo Ecopetrol se organizó como una sociedad de economía mixta de carácter comercial, y se benefició de una capitalización efectuada por particulares, razón por la cual el certificado expedido por el revisor fiscal el 4 de marzo de 2008, presentado ante la Cámara de Comercio para ser registrado, causó el impuesto de registro convirtiendo a la sociedad en sujeto pasivo del mismo.

Anotó, de acuerdo con los artículos 229 [inc. 2] de la Ley 223 de 1995 y 8 [c] del Decreto 650 de 1996, que la liquidación del impuesto debió efectuarse sobre la

²⁴ FIs. 282 a 295 c.p.

totalidad del capital suscrito toda vez que se acreditó que fue aportado por particulares.

Como evidenció la configuración del hecho generador y de la sujeción pasiva de Ecopetrol, concluyó que el pago efectuado por la sociedad no constituye un pago de lo no debido toda vez que tiene causa legal definida en los artículos 226, 227, 228 y 229 de la Ley 223 de 1995 y 153 de la Ley 488 de 1998, y en el Decreto Reglamentario 650 de 1996.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación en el que solicitó revocar la sentencia apelada y, en su lugar, acceder a las pretensiones de la demanda²⁶.

Consideró que el *a quo* desconoció la no sujeción pasiva al impuesto de registro de las entidades públicas, y la regulación sobre el trámite de las solicitudes de devolución por pagos de lo no debido consagrado en el Estatuto Tributario y en el Decreto 1000 de 1997, vigente para la fecha de presentación de la solicitud.

Dijo que la devolución es procedente porque la inscripción de la certificación de revisoría fiscal, en la que consta la transformación de Ecopetrol en sociedad de economía mixta, no causa el impuesto de registro, toda vez que mediante la referida inscripción no se están formalizando los contratos de suscripción de acciones de los particulares, quienes eventualmente pueden refutarse como únicos sujetos pasivos del impuesto.

Explicó que con la inscripción del certificado del revisor fiscal se buscaba hacer efectiva la nueva naturaleza y estructura social de Ecopetrol en los términos de la Ley 1118 de 2006, con lo cual se evidencia que el único beneficiario de ese acto es la sociedad pública por acciones, y no los particulares que suscribieron las acciones. Que la referida inscripción, es una declaración unilateral de Ecopetrol mediante la cual se da cumplimiento a una obligación de carácter comercial prevista en el artículo 1 del Decreto 1154 de 1984, formalización en la cual no participan particulares.

Manifestó que, al momento de la solicitud de inscripción de la certificación de revisoría fiscal, Ecopetrol no era sujeto pasivo del impuesto, toda vez que el artículo 227 de la Ley 223 de 1995 dispone que el sujeto pasivo es el particular, contratante o beneficiario del acto, contrato o negocio que se inscribe, excluyéndose así a cualquier sujeto de derecho público como lo era la entidad.

Sostuvo que el término «*particulares*» contenido en el artículo 227 de la Ley 223 de 1995, hace referencia a personas naturales o jurídicas de derecho privado, distintas a las de derecho público, por lo que solo el aumento de capital suscrito de las sociedades por acciones de derecho privado está sujeto al impuesto de registro.

Señaló que el *a quo* erró al desconocer que el acto de transformación o modificación de una entidad pública es un acto sin cuantía, en los términos del artículo 73 de la

Ley 633 de 2000; que, si en gracia de discusión, se aceptara que se causa el impuesto de registro, se debe declarar que el acto del revisor fiscal que certifica la transformación de la actora en una sociedad de economía mixta es un acto sin cuantía.

Expresó que en el caso de que se considere que el referido acto tiene cuantía, se deben seguir los lineamientos dados por la gobernación de Cundinamarca para efectos de la liquidación del tributo, con lo cual la base gravable debe corresponder al 50% del aumento del capital suscrito, conforme al artículo 229 de la Ley 223 de 1995; que esta posición también fue esgrimida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en la sentencia de primera instancia proferida dentro del expediente 2010-00056, litigio en el cual se decidió la legalidad de los actos que liquidaron el tributo y argumentó que la base gravable era del 50% del incremento del capital suscrito, sin que se entienda porque en este proceso estimó que debía ser sobre el 100% de la capitalización de los particulares.

Destacó que no es procedente liquidar intereses de mora por extemporaneidad en el pago del impuesto de registro, toda vez que la Cámara de Comercio de Bogotá omitió expedir una liquidación oficial que soportara dicho pago, por lo que la falta de este, si hubiera lugar al mismo, es atribuible a dicha entidad y no a Ecopetrol, quien a la fecha no ha conocido acto administrativo por el cual se liquide el impuesto de registro a cargo.

Reiteró los argumentos expuestos en la demanda en relación con (i) la falsa motivación de la actuación acusada y (ii) el reconocimiento de intereses corrientes y moratorios, conforme al artículo 863 del ET.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** solicitó revocar la sentencia apelada y, en su lugar, acceder a las pretensiones de la demanda, para lo cual reiteró los argumentos expuestos en esta y en el recurso de apelación²⁷.

La **Cámara de Comercio de Bogotá** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda²⁸.

Recordó que con la capitalización efectuada ingresó dinero de particulares, lo que desdibujó la condición de entidad pública y se transformó en una sociedad de economía mixta.

Señaló que la sociedad adquirió la calidad de sujeto pasivo del tributo cuando se concretó el hecho generador, esto es, presentar para inscripción el acto de revisoría fiscal que daba cuenta de la participación de particulares que se beneficiarían de la empresa mediante la adquisición de acciones, y no una mera formalización.

Sostuvo que el acto sobre el cual se solicitó la inscripción en el registro mercantil era un acto con cuantía, y que la base gravable de la misma estaba constituida por el 100% del valor en el cual se aumentaba el capital de la empresa.

Manifestó que no se puede cuestionar la liquidación del impuesto en este proceso ya que lo que se debe demostrar es la ausencia de la obligación legal de pagar lo que se cobró por concepto de impuesto de registro.

El **departamento de Cundinamarca** solicitó confirmar la sentencia apelada, para lo cual reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda²⁹.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia de primera instancia³⁰.

Precisó que no hay lugar a solicitar la devolución del pago de lo no debido, toda vez que Ecopetrol es sujeto pasivo del impuesto de registro, el acto de incremento del capital suscrito que certificó el revisor fiscal tiene cuantía y, por lo tanto, objeto de la liquidación del impuesto de registro.

Advirtió que determinar el impuesto sobre el 50% del incremento del capital suscrito y desconocer los intereses moratorios, implicaría una modificación a la liquidación efectuada el 28 de junio de 2011, lo cual no es de competencia en esta instancia debido a que dicha liquidación no ha sido demandada.

Señaló que no se le puede exigir al Tribunal que aplique su postura al fallar sobre la legalidad de los actos de liquidación, por cuanto dicha decisión fue revocada por el Consejo de Estado; que al existir una liquidación definitiva que no ha sido cuestionada, no es posible modificar la misma pues lo que se discute son los actos que negaron la devolución del pago de lo no debido.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la Cámara de Comercio de Bogotá, negó la solicitud de devolución por pago de lo no debido presentada por ECOPETROL SA.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, se debe establecer si (i) Ecopetrol SA es o no sujeto pasivo del impuesto de registro por la inscripción del certificado del revisor fiscal en el que se hizo constar la composición del capital de la compañía, con posterioridad a la capitalización ordenada por la Ley 1118 de 2006, y (iii) si es procedente la devolución de lo pagado por este concepto.

La recurrente ha sostenido a lo largo del proceso que no es sujeto pasivo del impuesto de registro, toda vez que el artículo 227 de la Ley 223 de 1995 le confiere dicha calidad al particular, contratante o beneficiario del acto, contrato o negocio que se inscribe, excluyéndose así a cualquier sujeto de derecho público como lo es la entidad actora.

Sostiene que el término «*particulares*» contenido en el citado artículo 227, hace referencia a personas naturales o jurídicas de derecho privado, distintas a las de derecho público por lo que, solo el aumento del capital suscrito de las sociedades por acciones de derecho privado está sujeto al impuesto de registro.

Como lo que se demanda es establecer la sujeción pasiva o no de Ecopetrol al impuesto de registro, se debe acudir a su **naturaleza jurídica**³¹, establecida en el artículo 1 de la Ley 1118 de 2006 -norma que le permitió la colocación en el mercado privado de un 20% de las acciones de la empresa-, con base en lo cual previó su transformación en **sociedad de economía mixta**, vinculada al Ministerio de Minas y Energía, en los siguientes términos:

*«Artículo 1. Naturaleza jurídica de Ecopetrol S.A. Autorizar a Ecopetrol S.A., la emisión de acciones para que sean colocadas en el mercado y puedan ser adquiridas por personas naturales o jurídicas. Una vez emitidas y colocadas total o parcialmente las acciones de que trata la presente Ley, la sociedad quedará organizada como una **Sociedad de Economía Mixta** de carácter comercial, del orden nacional, vinculada al Ministerio de Minas y Energía; se denominará Ecopetrol S.A., su domicilio principal será la ciudad de Bogotá, D.C., y podrá establecer subsidiarias, sucursales y agencias en el territorio nacional y en el exterior».*

De acuerdo con la Ley 489 de 1998³², la rama ejecutiva del poder público está integrada, entre otros organismos y entidades, por las **sociedades de economía mixta**, como la recurrente, entidad en la cual el Estado posee una participación superior al 50%³³. La sala de consulta y servicio civil de esta Corporación ha señalado, a través de distintos conceptos que, desde el punto de vista de la estructura y organización del Estado, las sociedades de economía mixta son *entidades estatales, públicas o de derecho público*.

En efecto, en el concepto 2254 de 2016³⁴, la referida Sala aludió al concepto 2217 de 11 de septiembre de 2014 en el que se respondió negativamente al interrogante de si las sociedades de economía mixta podían catalogarse como *entidades de derecho privado*, en los siguientes términos³⁵:

«[...] 4. Las sociedades de economía mixta como entidades públicas o estatales

*[...] La Sala aprecia que las **sociedades de economía mixta de índole nacional, departamental o municipal, en forma alguna pueden ser calificadas como personas jurídicas de derecho privado**, dado que resulta por completo ajeno a la creación de las personas jurídicas de derecho privado la exigencia, por parte del ordenamiento jurídico,*

³¹ En el concepto 2254 de 8 de junio de 2016, CP. Germán Alberto Bula Escobar (E), la sala de consulta y servicio civil de esta Corporación reseñó la naturaleza jurídica de Ecopetrol, así: *«Inicialmente, el Decreto 30 de 1951 creó la Empresa Colombiana de Petróleos -ECOPETROL- como una empresa oficial encargada de la administración y explotación de los campos petrolíferos, oleoductos, refinerías, estaciones de abastecimiento, y en general, de todos o parte de los bienes muebles e inmuebles que revirtiera al Estado de acuerdo con las leyes y contratos vigentes sobre petróleo. Posteriormente, el Decreto 62 de 1970, por el cual se aprobaron sus estatutos, definió a ECOPETROL como una empresa industrial y comercial del Estado, vinculada al Ministerio de Minas y Energía, que "en su organización interna y en sus relaciones con terceros continuará funcionando como una sociedad de naturaleza mercantil (...) conforme a las reglas del derecho privado y a las normas contenidas en sus estatutos". La condición de empresa industrial y comercial del Estado de ECOPETROL es ratificada en el Decreto 1209 de 1994 (por el cual se aprueban sus nuevos estatutos), en el que se mantiene su objeto social y se dispone que en su organización interna y en sus relaciones con terceros "continuará funcionando como una sociedad de naturaleza mercantil, dedicada al ejercicio de las actividades propias de la industria y el comercio del petróleo y sus afines, conforme a las reglas del derecho privado y a las normas contenidas en sus estatutos, salvo las excepciones consagradas en la ley" (artículo 1º). [...] En virtud de lo dispuesto en el artículo 33 del Decreto 1760 de 2003, la Empresa Colombiana de Petróleos, pasó a ser una «sociedad pública por acciones, vinculada al Ministerio de Minas y Energía», con posibilidad de "establecer subsidiarias, sucursales y agencias en el territorio nacional y en el exterior". Posteriormente, la Ley 1118 de 2006 permitió la colocación en el mercado privado de un 20% de las acciones de la empresa (artículo 2º)³¹, con base en lo cual previó su transformación en sociedad de economía mixta vinculada al Ministerio de Minas y Energía. [...] De conformidad con lo anterior, Ecopetrol es actualmente una **sociedad de economía mixta con participación estatal superior al 50%**, que desarrolla actividades de exploración, explotación, refinación, transporte, comercialización y distribución de hidrocarburos». (Se resalta)*

³² Arts. 38 [2 - f] y 68

³³ *«Artículo 2º. Capitalización de Ecopetrol S.A. En el proceso de capitalización autorizado en el artículo 1º de esta ley, se*

garantizará que la Nación conserve, como mínimo, el ochenta por ciento (80%) de las acciones, en circulación, con derecho a voto, de Ecopetrol S.A.».

³⁴ CP. Germán Alberto Bula Escobar

³⁵ CP. Álvaro Namén Vargas

*de una ley, ordenanza o acuerdo que de manera expresa y particular autorice su creación o la participación del Estado en tales personas jurídicas para su conversión*³⁶.

[...] Sin embargo, en la actualidad, la Ley 489 de 1998 determina que las sociedades de economía mixta integran el sector descentralizado por servicios de la Rama Ejecutiva del Poder Público en el orden nacional (literal f, numeral 2, artículo 38, artículo 68), **lo cual las ubica en la nomenclatura de las entidades públicas o entidades estatales**, también aplicable a las del orden territorial, según el parágrafo del artículo 2 ibidem, parágrafo 1 del artículo 68 y artículo 69 ejusdem.

[...] Así, en todos los casos se conviene en aceptar que las **sociedades de economía mixta no son personas jurídicas de derecho privado**, sino que, en el sentido que se ha expuesto, hacen parte del Estado, es decir, son entidades estatales de la Rama Ejecutiva del poder público, con el régimen especial de aplicación del derecho civil y comercial que se ha referido en este concepto»³⁷.

De este modo, las **sociedades de economía mixta, no obstante estar constituidas bajo la forma de sociedades comerciales**, «no son particulares (...) son organismos que hacen parte de la estructura de la Administración Pública, pertenecen al nivel descentralizado y son organismos vinculados»³⁸. (Se resalta)

[...] En igual sentido el artículo 68 de la misma Ley 489 establece que son entidades descentralizadas de la Rama Ejecutiva -y por tanto parte de ella y del Estado-, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades públicas y las sociedades de economía mixta, las superintendencias y las unidades administrativas especiales con personería jurídica, las empresas sociales del Estado, las empresas oficiales de servicios públicos “y las demás entidades creadas por la ley o con su autorización, cuyo objeto principal sea el ejercicio de funciones administrativas, la prestación de servicios públicos o la realización de actividades industriales o comerciales con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio”. Además el mismo artículo es expreso al señalar en relación con las entidades descentralizadas, que: “(...) **como órganos del Estado** aun cuando gozan de autonomía administrativa están sujetas al control político y a la suprema dirección del órgano de la administración al cual están adscritas”. (Se resalta).

En consecuencia, la **creación desde el poder público de asociaciones, empresas o sociedades y su sujeción en ciertos aspectos a normas de derecho privado, no comporta, que unas y otras dejen de ser parte de la organización estatal, ni que se conviertan o puedan ser consideradas per se entidades particulares o privadas**.³⁹ (Se resalta)

³⁶ Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, concepto del 8 de septiembre de 2011, radicación 2025.

³⁷ Ver también Sentencia C-953 de 1999 que declaró inexecutable parcialmente el artículo 97 de la Ley 489 de 1998, en cuanto solo consideraba como sociedades de economía mixta a aquellas que tuvieran participación estatal superior al 50%. En Sentencia C-316 de 2003 se señaló que “**no obstante estar constituidas bajo la forma de sociedades comerciales, no son particulares. Son organismos que hacen parte de la estructura de la Administración Pública, pertenecen al nivel descentralizado y son organismos vinculados**” (Se resalta)

³⁸ Sentencia C-316 de 2003. En este mismo sentido, en la Sentencia C-529 de 2006 la Corte Constitucional señaló lo siguiente al referirse a la pertenencia de las sociedades de economía mixta a la estructura y organización del Estado: “... es posible concluir que **las sociedades de economía mixta**, pese su naturaleza jurídica específica (regulación basada en las normas del derecho privado, ejecución de actividades industriales o comerciales, ánimo de lucro, entre otros aspectos) **no pierden su carácter de expresiones de la actividad estatal**, amén del aporte público en la constitución del capital social y la consiguiente pertenencia a la administración pública, en la condición de entidades descentralizadas. De esta manera, **no es acertado sostener que la participación de particulares en la composición accionaria y la ejecución de actividades comerciales en pie de igualdad con las sociedades privadas sean motivos para excluir a las sociedades de economía mixta de la estructura del Estado** y de los controles administrativos que le son propios y cuya definición hace parte de la potestad de configuración normativa de que es titular el legislador” (se resalta). Puede verse también la Sentencia C-736 de 2007 que al referirse a la integración de la rama ejecutiva del poder público aclaró: “(...) Siendo así las cosas, no habría inconveniente constitucional para considerar que las sociedades de economía mixta, como todas las demás entidades descentralizadas por servicios, según lo ha explicado tradicionalmente la teoría administrativa clásica, se “vinculan” a la Rama

Ejecutiva del poder público, es decir a la Administración Central.” (Se resalta)

³⁹ Sentencia C-992 de 2006 que en relación con SATENA, empresa industrial y comercial del Estado, señaló: “El hecho de que la Empresa Industrial y Comercial del Estado Servicio Aéreo a Territorios Nacionales “SATENA” desarrolle actividades comerciales de acuerdo con normas de derecho privado y que en desarrollo de dichas actividades pueda entrar en competencia con empresas privadas, no transforma la naturaleza jurídica de la misma en una empresa privada”.

Así las cosas, como se consideró en la sentencia de unificación del 25 de febrero de 2020 proferida por la sala plena de lo contencioso administrativo de esta Corporación⁴⁰, dentro de las **entidades de derecho público** se encuentran las sociedades de economía mixta en las que el Estado tiene participación superior al 50%, como lo es el caso de la entidad demandante, Ecopetrol SA.

Ahora bien, la Ley 223 de 1995, reguló el nuevo impuesto de registro⁴¹ a lo largo del capítulo XII (arts. 226 a 236), como un tributo del orden territorial⁴², generado por la inscripción de actos, contratos, providencias o negocios jurídicos documentales que tuvieran que inscribirse en las oficinas de registro de instrumentos públicos, dispuestos por el artículo 4 de la Ley 1572 de 2012⁴³, o en las cámaras de comercio, enunciados en el artículo 28 del C. Co.⁴⁴, en los que **los particulares fueren parte o beneficiarios**⁴⁵. Dicho tributo se causa instantáneamente, al momento en que se solicita la inscripción en el registro⁴⁶.

Y la Ley 488 de 1998, por medio del artículo 153⁴⁷, adicionó un hecho generador del tributo cuando dispuso que «*Todo aumento del capital suscrito de las sociedades por acciones, inscritas en el Registro Mercantil, está sometido al pago del impuesto de registro que establece el artículo 226 de la Ley 223 de 1995*».

⁴⁰ Expediente 22473 (IJ-SU), CP. William Hernández Gómez, Actor: Ecopetrol SA.

⁴¹ Antes impuesto de registro y anotación regulado por diferentes leyes y decretos nacionales con referencia remota en la Ley 34 de 1887 que estableció el cobro de un “derecho de registro”, a título de impuesto por los documentos que debían registrarse. Hoy en día, a la luz de la normativa sobre la materia (*Ley 550 de 1999, Decreto 1428 de 2000, Ley 1116 de 2006; Decreto 2785 de 2008*) el “derecho de registro” se concibe como una tasa causada por la solicitud de inscripción de actos, títulos y documentos sujetos a registro, a cargo de quien solicita la inscripción y a favor de la superintendencia de notariado y registro, con destino al servicio público de registro. La sentencia C-219 de 1997 precisó que la Ley 223 de 1995 regulaba un nuevo impuesto, pues del anterior había tomado únicamente el nombre o denominación y algunos hechos generadores; y señalando una nueva normativa que define todos sus elementos sustanciales, la causación del mismo, los términos para el registro, el lugar de pago y destinación del gravamen, su liquidación, recaudo, administración y control, así como la participación del Distrito Capital.

⁴² Según la misma sentencia de constitucionalidad, aunque la Ley 223 de 1995 no indicó expresamente la entidad pública titular del impuesto, materialmente se entiende que éste es de carácter departamental, pues los recursos captados por el mismo entran al presupuesto de la respectiva entidad y se destinan a sufragar gastos departamentales; además, la perfección del gravamen requiere la intervención de la Asamblea Departamental, órgano encargado de definir la tarifa dentro de los límites fijados por la ley, y el artículo 1º de la Ley VIII de 1909, que otorgaba a los departamentos la propiedad del gravamen, no fue derogado por el artículo 285 de la Ley 223.

⁴³ Por la cual se expide el Estatuto de Registro de Instrumentos Públicos.

Art. 4. “Están sujetos a registro: a) Todo acto, contrato, decisión contenido en escritura pública, providencia judicial, administrativa o arbitral que implique constitución, declaración, aclaración, adjudicación, modificación, limitación, gravamen, medida cautelar, traslación o extinción del dominio u otro derecho real principal o accesorio sobre bienes inmuebles; b) Las escrituras públicas, providencias judiciales, arbitrales o administrativas que dispongan la cancelación de las anteriores inscripciones y la caducidad administrativa en los casos de ley; c) Los testamentos abiertos y cerrados, así como su revocatoria o reforma de conformidad con la ley. **PARÁGRAFO 1o.** Las actas de conciliación en las que se acuerde enajenar, limitar, gravar o desafectar derechos reales sobre inmuebles se cumplirá y perfeccionará por escritura pública debidamente registrada conforme a la solemnidad consagrada en el Código Civil...”

⁴⁴ Personas que ejerzan profesionalmente el comercio y sus auxiliares; capitulaciones matrimoniales y liquidaciones de sociedades conyugales, cuando el marido y la mujer o alguno de ellos sea comerciante; interdicción judicial pronunciada contra comerciantes; providencias en las que se imponga a estos la prohibición de ejercer el comercio; concordatos preventivos y celebrados dentro del proceso de *quiebra*; declaración de *quiebra*, nombramiento de síndico y su remoción; posesión de cargos públicos que inhabiliten para el ejercicio del comercio; incapacidades o inhabilidades previstas en la ley para ser comerciante; autorizaciones otorgadas a los menores para ejercer el comercio; revocación de las mismas; actos que confieran, modifiquen o revoquen la administración parcial o general de bienes o negocios del comerciante; apertura de establecimientos de comercio y

de sucursales y actos que modifiquen o afecten la propiedad de los mismos o su administración; libros de registro de socios o accionistas y los de actas de asamblea y juntas de socios; embargos y demandas civiles relacionados con derechos cuya mutación esté sujeta a registro mercantil; constitución, adiciones o reformas estatutarias y liquidación de sociedades comerciales, designación de representantes legales y liquidadores, y su remoción; demás actos y documentos para los cuales la ley ordene el registro mercantil.

⁴⁵ Acorde con la misma norma, el impuesto no se genera respecto de actos o providencias que no incorporen un derecho apreciable pecuniariamente en favor de una o varias personas, cuando por mandato legal deban ser remitidos para su registro por el funcionario competente.

⁴⁶ Si un contrato accesorio se hace constar conjuntamente con uno principal, el impuesto sólo se causa en relación con este último.

⁴⁷ Derogado por el artículo 198 de la Ley 1607 de 2012.

Así lo consideró la Corte Constitucional cuando declaró la exequibilidad de la referida disposición al señalar que⁴⁸ *«La cabal comprensión y aplicación del artículo 153 de la Ley 488 de 1998 depende, como en efecto se expresa en la propia norma, de la interpretación integral que se haga de este precepto con lo dispuesto en el mencionado artículo 226 y siguientes de la Ley 223 de 1995, encargados de regular el impuesto de registro. En este orden de ideas, ha de entenderse que los hechos generadores de dicho gravamen son (a.) la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares y que, de conformidad con las disposiciones legales, deban registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio, y (b.) el aumento del capital suscrito de las sociedades por acciones.*

No es posible afirmar, entonces, que la norma acusada sea contraria a la Constitución en los términos señalados por el actor, pues con ella no se crea un nuevo impuesto; simplemente se subsume bajo la órbita de las normas que regulan la aplicación de un gravamen ya existente –el registro–, un nuevo hecho gravable constituido por el aumento del capital suscrito de las sociedades por acciones. Los demás elementos que el demandante echa de menos a la hora de identificar la obligación tributaria que grava el referido aumento del capital suscrito, están definidos en la Ley 223 de 1995». (Se resalta)

En efecto, como lo analizó la Corte y en relación con la sujeción pasiva, que es el aspecto discutido en el caso sometido a estudio, el artículo 227 de la Ley 223 de 1995 dispuso expresamente que *«Son sujetos pasivos los particulares contratantes y los particulares beneficiarios del acto o providencia sometida a registro. Los sujetos pasivos pagarán el impuesto por partes iguales, salvo manifestación expresa de los mismos en otro sentido».* (Se resalta)

Si bien es cierto que el artículo 153 de la Ley 488 de 1998, vigente para la época de los hechos, dispuso que el aumento del capital suscrito de las sociedades por acciones se sometería al impuesto de registro, también lo es que no modificó la sujeción pasiva consagrada en el artículo 227 de la Ley 223 de 1995, la cual permaneció incólume, por lo que para efectos de determinar este elemento -esencial para la configuración de la obligación tributaria conforme al mandato constitucional previsto en el artículo 338⁴⁹-, es imperativo atender a lo dispuesto en el referido artículo 227.

En la misma sentencia del 17 de mayo de 2000, en la cual se estudió la constitucionalidad del artículo 153 de la Ley 488 de 1998, se precisó que⁵⁰ *«[...] El principio de legalidad del impuesto, recogido por el artículo 338 de nuestra Carta Política, enuncia que el ejercicio del poder de imposición sólo corresponde a las corporaciones públicas que ostentan la representación popular. Este principio se concibe como una garantía en favor de los contribuyentes, a quienes se les reconoce el derecho ejercido a través de sus elegidos, de verificar la necesidad de las contribuciones públicas y de consentirlas. Históricamente surge a la vida jurídica como garantía política, con la inclusión en la Carta Magna inglesa de 1215 del principio "no taxation without representation". Hoy en día es universalmente reconocido y constituye uno de los pilares del estado democrático.*

Pero el alcance de este principio no se limita al establecimiento del tributo mismo, sino que va más allá, pues se refiere también a la determinación de los elementos de la obligación tributaria

por parte de los representantes del pueblo [...].

Ahora, desde la perspectiva práctica de las relaciones entre el fisco y los ciudadanos, **el cumplimiento cabal de las obligaciones tributarias depende además, de la claridad y certeza con que se establezcan cada uno de sus elementos**, pues en la base del régimen general de

⁴⁸ Sentencia C-569/2000, MP. Carlos Gaviria Díaz

⁴⁹ «La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos [...]».

⁵⁰ C-569/2000, MP. Carlos Gaviria Díaz

obligaciones que regula el ordenamiento jurídico, se encuentra la necesidad de conocer con precisión cuál es el contenido de las cargas que se le imponen a un deudor. Se trata de conceptos que, como se anticipó, cobran especial importancia cuando se aplican a las relaciones entre el Estado y los particulares en el campo tributario, pues aquí, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito privado, no sólo están en juego intereses particulares, sino que también se ven comprometidos fines sociales y derechos reconocidos a toda la colectividad. De ahí la necesidad expresada en la Constitución y reiterada por la Corte Constitucional de que las normas tributarias, tanto sustantivas como procedimentales expresen claramente su radio de acción y los actos y sujetos a quienes han de aplicarse [...].

El principio de certeza en materia tributaria, que surge como consecuencia lógica del de legalidad, tiene, según lo expuesto, la finalidad de garantizar que todos los elementos del vínculo impositivo entre los administrados y el Estado estén consagrados inequívocamente en la ley, bien porque las normas que crean el tributo los expresan con claridad, o porque en el evento en que una disposición remite a otra para su integración, es posible identificar dentro del texto remitido el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravable, la base gravable y la tarifa del gravamen». (Se resalta)

Criterio que ha sido reiterado por la Sala⁵¹ cuando ha considerado que **«la competencia del legislador en materia tributaria comprende las facultades para crear tributos, modificarlos, derogarlos o incluir beneficios tributarios. Estas atribuciones están supeditadas a los principios que gobiernan el sistema tributario, dentro de los que, para el caso en estudio, cobra especial relevancia el principio de certeza contenido en el artículo 338 de la Constitución, según el cual, «La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos».** Así, **en acatamiento del principio de certeza, los elementos que integran la obligación tributaria sustancial [...] deben estar definidos con claridad por el legislador»**⁵². (Se resalta).

En consecuencia, y teniendo en cuenta que Ecopetrol SA, en su calidad de sociedad de economía mixta, es una **entidad de naturaleza pública o de derecho público**, no puede ser considerada o catalogada como un *«particular»* en los términos de la Ley 223 de 1995, razón por la cual no es sujeto pasivo del impuesto de registro por la inscripción en el registro mercantil del certificado suscrito por el revisor fiscal en el que se indicó el valor del aumento y la nueva composición del capital suscrito, derivado de la capitalización ordenada por la Ley 1118 de 2006.

Así las cosas, al no ser sujeto pasivo del tributo, la demandada debió acceder a la solicitud de devolución por tratarse de un pago de lo no debido. Obra prueba en el expediente que, el 28 de junio de 2011, Ecopetrol pagó por concepto de impuesto de registro e intereses reducidos⁵³ la suma de \$12.046.017.600⁵⁴.

Frente a los intereses corrientes y moratorios, la Sala ha precisado a través de distintas providencias⁵⁵ que su reconocimiento en asuntos tributarios está regulado en los artículos 863 y 864 del ET, aplicables en virtud de la remisión hecha por el artículo 59 de la Ley 788 de 2002. Con base en estas normas, los intereses corrientes son

⁵¹ Sentencia del 9 de agosto de 2018, Exp. 20513, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁵² Sentencia C-913 de 2011, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo: «Los artículos 338 y 363 de la Constitución establecen los principios conforme a los cuales debe regularse el sistema tributario en Colombia. Según quedó anotado, dichos principios son, de un lado, los de legalidad, certeza e irretroactividad (C.P. art. 338), y del otro, los de equidad, eficiencia y progresividad (C.P. art. 366). La jurisprudencia constitucional, en innumerables pronunciamientos sobre la materia, ha tenido oportunidad de referirse a los citados principios, fijado los criterios básicos que determinan su alcance y contenido».

⁵³ Conforme al artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, y la Ordenanza 93 del 1 de junio de 2011 de la Asamblea Departamental de Cundinamarca.

⁵⁴ Recibo R031899575. Índice 24 en Samai.

⁵⁵ Sentencia del 29 de abril de 2021, Exp. 25330, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto, del 21 de febrero de 2019, Exp. 23123, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 11 de junio de 2020, Exp. 23212, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, entre otras. entre otras.

causados desde la fecha de notificación del acto que niega la solicitud de devolución y hasta la ejecutoria de la respectiva sentencia. De otro lado, los intereses moratorios son causados desde el día siguiente a la ejecutoria de la sentencia y hasta la fecha en que la Cámara de Comercio de Bogotá pague de forma efectiva la obligación.

Así, en el caso bajo examen, los intereses corrientes proceden a partir de la fecha de la notificación de la Resolución 159 de 26 de septiembre de 2012⁵⁶ - acto que negó la solicitud de devolución de la suma de \$12.046.017.600 -, hasta la ejecutoria de esta sentencia; se precisa que no es procedente la suspensión de los mismos conforme a lo establecido en el artículo 634 [parágrafo 2] del ET, por cuanto la demanda fue admitida⁵⁷ con anterioridad al 1 de enero de 2017. Y los intereses moratorios, a partir del día siguiente a la ejecutoria de la presente providencia, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

Comoquiera que prospera el recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala se releva del estudio de los demás cargos propuestos en el mismo.

En consecuencia, se revocará la sentencia apelada para anular la actuación acusada. A título de restablecimiento del derecho, se ordenará la devolución de la suma de \$12.046.017.600, junto con los intereses corrientes y moratorios previstos en el artículo 863 del ET, conforme a lo señalado.

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 [8] del CGP, no procede la condena en costas en esta instancia (agencias en derecho y gastos del proceso), porque en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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

FALLA

1.- REVOCAR la sentencia del 18 de abril de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A. En su lugar, se dispone:

ANULAR la Resolución 159 del 26 de septiembre de 2012, proferida por la Vicepresidenta Ejecutiva de la Cámara de Comercio de Bogotá, y su confirmatoria, la Resolución 168 del 29 de noviembre de 2013, expedida por la

Vicepresidenta Jurídica de la Cámara de Comercio de Bogotá.

*A título de restablecimiento del derecho, y como consecuencia de la anterior declaración, **ordenar** a la CÁMARA DE COMERCIO DE BOGOTÁ y/o al DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA, **devolver** A ECOPETROL SA, la suma de DOCE MIL CUARENTA Y SEIS MILLONES DIECISIETE MIL SEISCIENTOS PESOS M/CTE (\$12.046.017.600), junto con los intereses corrientes y moratorios previstos en el artículo 863 del Estatuto Tributario, según lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.*

⁵⁶ Este acto se notificó de manera personal el 4 de octubre de 2012. Fl. 53 vto. c.p.

⁵⁷ Por auto del 17 de julio de 2014, notificado por estado el 18 de julio de 2014. Fls. 161-162 c.p.

2.- Sin condena en costas.

3.- Reconocer personería a las abogadas Claudia Ruth Franco Zamora y Luz Ángela Martínez Cifuentes, como apoderadas del departamento de Cundinamarca y la Cámara de Comercio de Bogotá, respectivamente, en los términos de los poderes conferidos que obran en el folio 464 del c. p. y en el índice 24 en Samai.

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

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Presidenta

Salva voto

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

HUMBERTO ANÍBAL RESTREPO VÉLEZ

Conjuez