



**APLICACIÓN DEL IMPUESTO DE REGISTRO EN EL APORTE EN ESPECIE DE BIENES INMUEBLES A SOCIEDADES**

STIVEN LÓPEZ HERNÁNDEZ

Trabajo de grado presentado para optar al título de Magíster en Derecho

Director: JULIAN ALBERTO ZAMBRANO SÁNCHEZ - Magister en Derecho con Énfasis en Tributación

Universidad Pontificia Bolivariana  
Escuela de Derecho y Ciencias Políticas

Maestría en Derecho

Medellín, Antioquia, Colombia

2025

## Declaración de originalidad

Yo, STIVEN LÓPEZ HERNÁNDEZ identificado con C.C. 1.152.455.815, declaro que este trabajo de grado no ha sido presentado con anterioridad para optar a un título, ya sea en igual forma o con variaciones, en esta o en cualquiera otra universidad. Declaro, así mismo, que he respetado los derechos de autor y he hecho uso correcto de las normas de citación de fuentes, con base en lo dispuesto en las normas de publicación previstas en los reglamentos de la Universidad.



---

STIVEN LÓPEZ HERNÁNDEZ

## **Sumario**

Resumen

Introducción

I. Impuesto de Registro y Aportes

I.I. Impuesto de Registro

I.II. Aporte en especie de Bienes Inmuebles

II. Impuesto de Registro en Aportes en Especie de Bienes Inmuebles a Sociedades

III. En el Aporte en Especie de Bienes Inmuebles Solo se Cobra el Impuesto de Registro en la instancia de Instrumentos Públicos

IV. En el Aporte en especie de Bienes Inmuebles a Sociedades se cobra el Impuesto de Registro en instancia de Instrumentos Públicos y en Cámara De Comercio

V. Un tercer argumento

VI. Jurisprudencia del Consejo de Estado sobre la materia

VII. Sobre la doble tributación en el impuesto de Registro

VIII. Sobre el efecto útil de las normas

Conclusiones

Referencias bibliográficas

# **APLICACIÓN DEL IMPUESTO DE REGISTRO EN EL APORTE EN ESPECIE DE BIENES INMUEBLES A SOCIEDADES**

## **Resumen**

El artículo responde a la pregunta sobre si el aporte en especie de bienes inmuebles a sociedades debe causar el impuesto de registro únicamente ante la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, o si también debe causarse ante la Cámara de Comercio. La pregunta surge de una problemática actual, ya que algunos departamentos cobran el impuesto en ambas instancias de registro, mientras que otros solo lo hacen en Instrumentos Públicos.

La tesis defendida en el artículo sostiene que dicho aporte constituye un solo acto jurídico, por lo que el impuesto debe causarse únicamente ante Instrumentos Públicos, conforme al inciso segundo del artículo 226 de la Ley 223 de 1995. Para sustentar esta postura, se emplea una metodología basada en el análisis normativo, jurisprudencial y doctrinal de distintas autoridades, entre ellas, muchos departamentos colombianos.

Las conclusiones más relevantes implican que gravar el mismo hecho económico en ambas instancias constituye doble tributación, lo cual vulnera principios constitucionales como la equidad y progresividad tributaria, y, también se plantea la necesidad de interpretar las normas según su efecto útil.

## **Palabras Clave**

impuesto de registro, aporte en especie, bienes inmuebles, doble tributación, efecto útil de las normas.

## **Introducción**

La realización de aportes en especie a una sociedad constituye un mecanismo esencial para fortalecer el patrimonio de una empresa sin depender del dinero en efectivo. Este tipo de aportes permite a los socios transferir bienes muebles, inmuebles, derechos, contratos o incluso activos intangibles, como marcas o patentes, que resultan esenciales para el desarrollo del objeto social de cualquier empresa. También amplían las posibilidades de capitalización de la empresa y fomentan la utilización eficiente de los recursos de los asociados, facilitando el inicio o la expansión de actividades comerciales.

Los aportes en especie a sociedades responden a la necesidad de dar mayor flexibilidad a los empresarios para tener los activos necesarios para ejercer sus actividades económicas, aun si no tienen la liquidez suficiente para hacerlo, ya que pueden contar con otros tipos de activos diferentes al dinero como alternativas para lograr sacar adelante su negocio. Así, no es necesario que la sociedad busque dinero para comprar maquinaria, bienes inmuebles u otros tipos de activos, sino que directamente puede recibir esos activos a título de aporte en especie a cambio de dar participación accionaria al aportante.

Sin embargo, ha surgido un impedimento a este tipo de aportes, y es que, algunas administraciones departamentales cobran un doble impuesto de registro en los aportes en especie de bienes inmuebles que se hacen a sociedades, aun cuando el hecho generador del impuesto establece una prerrogativa cuyo objetivo es impedir este doble pago de impuesto.

El artículo 226 de la Ley 223 de 1995 estableció el hecho generador del impuesto de registro, que se encargó de gravar con el impuesto la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos que deban registrar los particulares, a través de documentos, ante la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos y/o la Cámara de Comercio (Congreso de la República de Colombia, Ley 223, 1995).

El hecho generador también planteó que en los casos en los que un acto, contrato o negocio jurídico deba registrarse tanto en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, cómo en la Cámara de Comercio, el impuesto de registro solamente se generará al momento de realizar la inscripción ante la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos (Congreso de la República de Colombia, Ley 223, 1995).

Con esto el legislador previó el hecho de que en algunas actividades comerciales donde se realicen operaciones sujetas a registro con bienes inmuebles, terminará siendo necesario realizar una inscripción tanto ante Instrumentos Públicos cómo ante la Cámara de Comercio, por lo que estableció que, en dichos casos, sólo sería necesario pagar el impuesto en la estancia de registro inicial por tratarse de actos que afectan bienes inmuebles, esto es, ante la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos.

El anterior es el caso de los aportes en especie de bienes inmuebles a sociedades, los cuales, al tratarse de actos que afectan la propiedad de un bien inmueble, necesariamente deben registrarse ante la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, y, cómo el aporte, así como el aumento de capital, y de prima en colocación de acciones o cuotas que genera en la sociedad, son actos sujetos a registro, estos deben ser igualmente registrados, solo que en este caso ante la Cámara de Comercio.

Esta disposición que regula los casos en que sea necesario registrar un acto ante ambas entidades, si bien puede parecer clara, ha suscitado grandes diferencias frente a su interpretación por parte de las administraciones departamentales en los casos en que hay aportes en especie de bienes inmuebles a una sociedad.

Algunas administraciones departamentales interpretan y aplican el texto de la norma cómo se entiende a primera vista, esto es, cuando hay un aporte en especie de bienes inmuebles a sociedad, únicamente se cobra el impuesto de registro al momento de realizar la inscripción en Instrumentos Públicos del acto de

aporte, lo que implica entonces que, al registrar el trámite ante la Cámara de Comercio, esta no cobra el impuesto de registro.

Hay casos en que, en sentido contrario al anteriormente planteado, las administraciones departamentales consideran que en el aporte en especie de bienes inmuebles a sociedades no hay un único acto sujeto a registro, esto es, no es que se registre cómo tal el acto de aporte del inmueble, sino que hay distintos actos sujetos a registro en estos casos, cómo son el cambio de propietario del bien inmueble, que se registra ante Instrumentos Públicos, y el aporte, aumento de capital y de prima, que se registra ante la Cámara de Comercio.

Por lo anterior, se considera que al existir distintos actos que cumplen con el hecho generador del impuesto de registro, se debe cobrar por cada uno de ellos ante la entidad a la que por ley le corresponde registrar dicho acto. Aun con estas posiciones tan diferentes, hay algunas administraciones departamentales que han interpretado el mencionado hecho generador en una tercera vía.

Para estas, aunque admiten que en el aporte en especie de bienes inmuebles a sociedades se cobra el impuesto de registro únicamente a instancia de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, también consideran que en el caso específico de la prima en colocación de acciones o cuotas, esta se debe cobrar a parte del trámite de aporte en especie a sociedad, por ser considerada una utilidad, debiéndose entonces liquidar y pagar el impuesto de registro ante la Cámara de Comercio por este trámite.

El hecho de que existan tres interpretaciones diferentes afecta enormemente a los contribuyentes, que se verán en la obligación de aplicar una norma de tres formas diferentes, dependiendo de ante qué administración departamental deban tramitar el aporte, lo cual, de forma evidente, crea inseguridad jurídica en estos casos.

No obstante lo anterior, la inseguridad jurídica no es el único problema, llegar a una conclusión frente a este análisis es relevante y pertinente porque dependiendo

de la interpretación, se puede estar pagando el impuesto de registro en dos ocasiones sobre la misma base gravable, lo que implicaría un fenómeno de doble tributación con las correspondientes afecciones que eso genera a principios constitucionales tan importantes como la equidad y la progresividad en materia tributaria.

Viendo lo anterior, la pregunta problematizadora de esta investigación es: ¿En el aporte en especie de bienes inmuebles a sociedades se debe causar el impuesto de registro únicamente ante la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, o también debe causarse ante la Cámara de Comercio?

Para resolver esta problemática, se plantea el siguiente objetivo general:

Determinar la forma en que debe ser pagado el impuesto de registro en los actos en que se aporta un bien inmueble a una sociedad, de acuerdo a lo establecido por el ordenamiento jurídico colombiano.

Este objetivo general se desarrollará con los siguientes objetivos específicos:

1. Identificar la regulación aplicable al impuesto de registro en aportes en especie de bienes inmuebles a una sociedad y la forma en que la aplican las administraciones departamentales.
2. Explicar los pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales existentes en materia del impuesto de registro en el aporte en especie de bienes inmuebles a una sociedad.
3. Definir las consecuencias de las interpretaciones existentes en materia del pago del impuesto de registro cuando se aporta un bien inmueble a una sociedad.

Para esta investigación se utilizará el método deductivo, ya que se necesitará estudiar con detenimiento la legislación colombiana en materia del impuesto de registro y de aportes en especie de bienes inmuebles a sociedad, así como la interpretación que las administraciones departamentales y las altas cortes le dan,

para llegar a determinar de forma específica la interpretación más cercana a los principios constitucionales en materia tributaria para estos casos.

El tipo de estudio que se usará será en gran parte descriptivo y en menor medida explicativo, ya que será necesario revisar y exponer temas existentes en las normas y jurisprudencia, pero, también se busca proponer argumentos nuevos frente a la forma en que debe interpretarse la norma para respetar los principios constitucionales y darle un fin útil.

El diseño de la investigación por su parte, se basará en la recolección de datos primarios y secundarios. Se recopilarán datos primarios, ya que por medio de petición escrita, se solicitó a cada departamento de Colombia que explique la forma en que se recauda el impuesto de registro cuando hay aportes de bienes inmuebles a una sociedad, y, se usarán datos secundarios pues será necesario revisar postulados jurisprudenciales y de algunas autoridades administrativas sobre el tema en cuestión, los cuales serán plasmados en fichas de resumen y notas.

El procedimiento de aplicación que se usará será escribir en las fichas y notas los postulados jurisprudenciales y administrativos antes descritos, siempre que los mismos sean de utilidad para el problema identificado en esta investigación. Igualmente, serán guardadas las referencias bibliográficas para facilitar su consulta posterior.

Esta investigación se realizará netamente mediante la técnica cualitativa, ya que el trabajo a realizar consistirá en analizar material documental como sentencias del Consejo de Estado y La Corte Constitucional, y conceptos de autoridades administrativas como la Superintendencia de Sociedades y las administraciones departamentales de Colombia. El paradigma que se usará es el positivista, específicamente se usará el modelo epistémico del positivismo, ya que en la investigación se busca verificar hipótesis en base a una teoría.

Frente al tipo de investigación, esta se pretende realizar mediante hermenéutica jurídica, ya que se interpretarán normas, jurisprudencia y doctrina de

diferentes autoridades, todas en base al aporte en especie de bienes inmuebles a una sociedad. Adicionalmente, el nivel de calificación al que se hace referencia es el de validez, ya que se contrastan normas con otros elementos del sistema jurídico.

Por último, el artículo tiene una estructura que inicia analizando aspectos relevantes del impuesto de registro y de los aportes en especie de bienes inmuebles a una sociedad, y su interpretación desde el punto de vista del investigador, de las administraciones departamentales y de diferentes autoridades administrativas.

Posteriormente se exponen los postulados jurisprudenciales planteados por El Consejo de Estado sobre la materia asunto de investigación, finalizando con un análisis de los distintos argumentos planteados por las administraciones departamentales tomando como base Sentencias de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado que tratan algunos principios constitucionales en materia tributaria, y al efecto útil de las normas.

## ***I. Impuesto de Registro y Aportes***

### **I.I. Impuesto de Registro**

La Ley 223 de 1995 en su capítulo XII se encargó de crear y regular los elementos esenciales del impuesto de registro; a partir de lo establecido por los artículos 226 y siguientes, es posible extraer estos elementos. Inicialmente se debe mencionar que esta ley es una ley marco, lo que implica que es creada por el congreso determinando aspectos esenciales del tributo, pero dejando abierta la posibilidad para que la autoridad administrativa a la que le corresponda se encargue de regular otros aspectos más a detalle.

La autoridad específica encargada de regular este tema es considerada el sujeto activo del tributo, ya que, de acuerdo con lo establecido por la Corte Constitucional, el sujeto activo del tributo es:

(...) quien tiene la potestad tributaria, es decir la facultad de crear y regular un determinado impuesto. También es sujeto activo el acreedor que tiene el poder de exigir la prestación económica materializada con el tributo; y por

último, este elemento incluye al beneficiario del recurso, que además puede disponer del mismo (Corte Constitucional, Sentencia C-260 del 06 de mayo de 2015).

De acuerdo con esto, quien tiene la potestad regulatoria, el poder de exigir el pago del tributo y se beneficia del recaudo del mismo es el sujeto activo. Para el caso del impuesto de registro, si bien la Ley 223 de 1995 no menciona específicamente quien es el sujeto activo, si se encarga de mencionar algunas de estas características del sujeto activo, al decir, por ejemplo, en su artículo 230 que “Las asambleas departamentales, a iniciativa de los Gobernadores, fijarán las tarifas de acuerdo con la siguiente clasificación, dentro de los siguientes rangos (...)” (Congreso de la República, Ley 223 de 1995).

Lo anterior implica entonces que la facultad regulatoria la tienen las asambleas departamentales por poder fijar las tarifas aplicables al impuesto de registro, igualmente, el artículo 232 establece cómo lugar de pago del impuesto el Departamento donde se efectúe el registro y en caso de bienes inmuebles, el Departamento donde se ubique el inmueble (Congreso de la República, Ley 223 de 1995).

Por último, el artículo 235 de la Ley 223 de 1995 otorga la potestad de fiscalización y de implementación de sanciones a los organismos departamentales competentes para los tributos de cada Departamento. Por lo anterior, y teniendo presente que los Departamentos tienen la facultad de regular, liquidar, recaudar, fiscalizar y sancionar lo referente al impuesto de registro, no hay duda de que los Departamentos se configuran cómo el sujeto activo del tributo.

Por otra parte, la Ley 223 de 1995 estableció un artículo específico para referirse a los sujetos pasivos del impuesto de registro, esto se hizo mediante el artículo 227 que determinó cómo sujetos pasivos del impuesto a los particulares contratantes y a los beneficiarios del acto sujeto a registro, la norma establece

también una regla general según la cual dichos particulares deben pagar el impuesto por partes iguales, salvo que éstos pacten algo diferente.

No obstante lo anterior, el impuesto de registro trae una regla especial de declaración, que dicta que no son los sujetos pasivos los encargados de declarar el impuesto. Esto aplica así, ya que la mencionada Ley 223, en su artículo 233, establece que la liquidación y recaudo del impuesto de registro puede quedar en manos de Instrumentos Públicos y de la Cámara de Comercio, o de la respectiva entidad departamental.

Esto es respaldado por el artículo 11 del Decreto 650 de 1996, que reglamenta el impuesto de registro, cuando establece que es responsabilidad de los Departamentos elegir entre un sistema de liquidación y recaudo del impuesto realizado por las Cámaras de Comercio y las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos, o un sistema de liquidación y recaudo realizado directamente por el Departamento, lo cual, debe ser plasmado en el acto administrativo que regule el tema en el Departamento (Presidencia de la República, Decreto 650 de 1996, artículo 11).

Cuando se da el caso en el cual las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y la Cámara de Comercio son encargadas de la liquidación y recaudo del impuesto de Registro, entonces estas adquieren la obligación de declarar el tributo a las administraciones departamentales, tal y cómo lo menciona el Consejo de Estado en Sentencia 20162 del 13 de agosto de 2015:

En este orden de ideas, tratándose del impuesto de registro, se advierte que fue voluntad del legislador imponer a las cámaras de comercio la obligación de efectuar, en lugar del sujeto pasivo, la liquidación y posterior declaración del tributo, con las consecuencias que apareja tal mandato legal (Consejo de Estado, Sentencia 20162 de 2015).

Cómo se puede notar, aunque al sujeto pasivo le corresponde el pago del tributo, cuando les asignen a las Cámaras de Comercio y Oficinas de Registro de

Instrumentos Públicos la liquidación y recaudo del impuesto, serán estas las obligadas a presentar declaración por este impuesto. Igualmente, y de acuerdo a lo que dispone el inciso final del artículo 11 del Decreto 650 de 1996, cuando la obligación de liquidación y recaudo recaiga en los Departamentos, las Cámaras de Comercio y Oficinas de Registro quedan relevadas de su obligación de presentar declaración. (Presidencia de la República, Decreto 650 de 1996, artículo 11)

Otra fase importante del impuesto de registro es el momento de su causación, ya que nos permite identificar, de acuerdo a la norma, cuando surge la obligación de pago de este impuesto. La causación está definida por el artículo 228 de la Ley 223 de 1995, la cual dicta que el impuesto se causa en el momento en que se solicita la inscripción en el registro. Esto lo aclara más la Superintendencia de Notariado y Registro de la siguiente forma:

Con fundamento en lo anterior se hace necesario precisar que para efectos de realizar la inscripción de un documento sujeto a registro, se deben realizar dos pagos, el primero corresponde al "Impuesto de Registro" que se causa por el hecho del registro o inscripción del acto, ya en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y/o Cámaras de Comercio; (...) (Superintendencia de Notariado y Registro, Consulta 3275 de 2014).

Como se puede notar, la causación del impuesto de registro, esto es, la obligación de pago del impuesto, se da en el momento en que se solicita la inscripción, sea ante la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, o ante la Cámara de Comercio.

La Ley 223 de 1995 trae en el artículo 226 otra regla de causación del impuesto de registro. En este artículo, si bien su objetivo principal es desarrollar el hecho generador del impuesto, se describe una regla especial de causación que dictamina que cuando un acto deba registrarse tanto en Instrumentos Públicos como en la Cámara de Comercio, el impuesto se generará únicamente en la instancia de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos.

De acuerdo con lo anterior, en estos casos, en vez de causarse el impuesto en la inscripción ante cada entidad, solo se causa al momento de la inscripción en instrumentos públicos; esto ha sido dictaminado por el Consejo de Estado en Sentencia 13142 del 12 de noviembre de 2003:

De lo anterior se tiene entonces, que cuando un acto, contrato o negocio jurídico deba registrarse tanto en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos como en la Cámara de Comercio, el hecho generador del impuesto sigue siendo uno solo, la inscripción, pero define como momento de causación, la instancia de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos (Consejo de Estado, Sentencia 13142 de 2003).

Tal cómo se aludió antes, junto con esta regla especial de causación se encuentra descrito el hecho generador del impuesto en el artículo 226. Los presupuestos de este hecho generador son descritos por la Sentencia 16795 del 07 de mayo de 2009, de la siguiente forma:

- a) Estar en presencia de actos o contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares.
- b) Que de conformidad con las disposiciones legales, tales actos deban registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio (Consejo de Estado, Sentencia 16795 de 2009).

De acuerdo con esto, y de conformidad con lo establecido por el artículo 226 de la Ley 223 de 1995, cuando los particulares soliciten la inscripción de actos documentales que por ley estén sujetos a registro ante las Cámaras de Comercio y/o las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos, se genera el impuesto de registro; de la misma forma, cuando el acto no incorpore un derecho apreciable en dinero, no se genera el impuesto (Congreso de la República, Ley 223 de 1995).

Una vez se cumple el hecho generador del impuesto, es necesario calcular la base gravable que se someterá a ese impuesto; sobre esto, El Consejo de Estado en la sentencia 28344 del 31 de octubre de 2024, ha establecido lo siguiente:

La base gravable se determina por el valor incorporado en el acto, contrato o negocio sometido a inscripción. Cuando se trata de actos societarios, como la constitución, reformas sociales o actos que conlleven el incremento de capital social o capital suscrito o se presente prima en colocación de acciones o cuotas sociales, el impuesto se liquida por los valores del incremento de capital y el de la respectiva prima.

Además, la ley previó una base gravable diferente para los denominados “actos sin cuantía” y estableció una regla para aquellos actos, contratos o negocios que tengan relación con bienes inmuebles en el que el monto no puede ser inferior al valor del avalúo catastral, autoavalúo, valor del remate o de la adjudicación (...) (Consejo de Estado, Sentencia 28344 de 2024).

De esta forma el Consejo de Estado se encarga de sintetizar la base gravable, y, cómo se puede notar, la base gravable en este impuesto va a depender de si se está ante actos con cuantía, o actos sin cuantía. Los actos con cuantía están determinados por el artículo 229, y su base gravable es la totalidad del valor plasmado en el acto sujeto a registro, también trae reglas especiales en caso de constitución de sociedades, aumentos de capital o de prima en colocación de acciones o cuotas, estableciendo cómo base gravable en estos casos la totalidad del aporte.

Igualmente, cuando se trate de bienes inmuebles, se establece una regla de valor mínimo para la base gravable del impuesto, esto es, que dicho valor no podrá ser inferior al avalúo catastral, auto-avalúo, valor de remate o de adjudicación, dependiendo del caso particular. También existe una regla particular para el caso en que de la base gravable participe una entidad pública y un particular en conjunto, y es que, en estos casos, se debe tener en cuenta cómo base gravable, únicamente el 50% del valor plasmado en el documento, o del aumento de capital y/o prima, dependiendo del tipo de negocio jurídico celebrado.

Por otra parte, el mismo artículo 229 establece la posibilidad de que la base gravable la integren actos sin cuantía. Los actos sin cuantía están descritos en el artículo 6 del Decreto 650 de 1996, entre estos, están actos como los nombramientos, reformas estatutarias que no impliquen aumento de capital, registro de situación de control, transformaciones, fusiones y escisiones, entre otras; y en estos casos, se establece que la base gravable es determinada de acuerdo a la naturaleza de cada uno de estos actos.

Habiendo determinado la base gravable, corresponde finalmente determinar cuánto será el impuesto a pagar, y esto se logra determinando la tarifa aplicable. La tarifa del impuesto de registro, para los actos con cuantía, tiene un funcionamiento especial que implica que la tarifa aplicable va a depender, más que del acto o del valor, de la entidad ante la cual se deba realizar el registro. Lo anterior es dicho por el Consejo de Estado en Sentencia 13142 del 12 de noviembre de 2003, así:

Concordante con ello, el artículo 230 de la norma superior fija las tarifas del impuesto, no por la naturaleza de los actos, sino por la oficina donde deban ser inscritos, fijando determinados rangos según se trate del registro en las oficinas de registro de instrumentos públicos o en las cámaras de comercio (Consejo de Estado, Sentencia 13142 de 2003).

Guarda completo sentido lo anterior cuando se observa la redacción establecida por el artículo 230 de la Ley 223 de 1995, el cual, si bien le da la facultad a los Gobernadores para fijar la tarifa, les establece que deberán hacerlo teniendo presente las tarifas mínimas y máximas allí establecidas, y, estas tarifas varían dependiendo de si el acto es sujeto a registro en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos o la Cámara de Comercio.

Para finalizar, la tarifa del impuesto de registro en el artículo 230 trata también la tarifa aplicable a los actos sin cuantía, y la determina esta vez, sin importar la entidad ante la cual se registre el acto sin cuantía, en valores de entre 2 y 4 salarios

mínimos diarios, de acuerdo a lo establecido anualmente por la ley para el salario mínimo.

## **I.II. Aporte en especie de Bienes Inmuebles**

El aporte es inherente al contrato de sociedad, esto se puede apreciar en la misma definición del contrato de sociedad establecida por el Código de Comercio en el artículo 98 según el cual: “Por el contrato de sociedad dos o más personas se obligan a hacer un aporte en dinero, en trabajo o en otros bienes apreciables en dinero, con el fin de repartirse entre sí las utilidades obtenidas en la empresa (...)” (Presidencia de la República, Decreto 410 de 1971).

Es así cómo, para desarrollar el contrato de sociedad, es necesario realizar aportes a la empresa, y la norma determina que es posible realizar aportes, no solo en dinero, sino también en trabajo y en otros bienes apreciables en dinero, lo que implica la posibilidad de realizar aportes en especie. Sobre los aportes en especie, la Superintendencia de Sociedades se ha encargado de definirlo de la siguiente forma:

Precisando, los aportes en especie, son bienes corporales o incorpales, que no se encuentren fuera del comercio, y representan un valor económico, Vr. Gr. patentes (caso en consulta), cuotas o acciones, partes de interés, enseres, maquinarias, inmuebles, créditos quirografarios o con garantía real, establecimientos de comercio, etc (Superintendencia de Sociedades, Oficio 220-042796 de 2007).

Por lo anterior, cualquier bien, sea corporal o incorpales, siempre que se pueda apreciar en dinero y que no se encuentre fuera del comercio, puede ser objeto de aporte, el Código de Comercio se encarga de listar algunos de ellos en el artículo 136, donde se refiere a la posibilidad de aportar establecimientos de comercio, propiedad industrial, acciones o cuotas, y, también en otros artículos, cómo el 131,

que da la posibilidad de aportar la posición contractual en un contrato, y el 129, que habla de los casos de aportes de créditos.

En consonancia con lo anterior, también es posible aportar bienes inmuebles a una sociedad, y cuando sea el caso, será necesario cumplir con unas formalidades especiales que describe el artículo 111 del Código de Comercio, de la siguiente forma:

Copia de la escritura social será inscrita en el registro mercantil de la cámara de comercio con jurisdicción en el lugar donde la sociedad establezca su domicilio principal (...).

Cuando se hagan aportes de inmuebles o de derechos reales relativos a dicha clase de bienes, (...) la escritura social deberá registrarse en la forma y lugar prescritos en el Código Civil para los actos relacionados con la propiedad inmueble (Presidencia de la República, Decreto 410 de 1971).

La norma en cita hace referencia al registro de la constitución de las sociedades reguladas por el Código de Comercio, las cuales, en su mayoría, deben elevarse a escritura pública y someter a registro dicha escritura ante la Cámara de Comercio. Sin embargo, esta norma también establece que cuando hay aportes de bienes inmuebles al momento de constituirse la sociedad, estos deben estar plasmados en la escritura de constitución, y deben ser registrados en la forma y lugar establecido por el Código Civil, lo que implica que la escritura de Constitución tendrá que registrarse, adicionalmente, ante la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos para perfeccionar el negocio jurídico.

No obstante lo anterior, los aportes en especie no solo son posibles al momento de la constitución de la sociedad, sino también de forma posterior a la constitución, esto ha sido afirmado por la Superintendencia de Sociedades (2024) de la siguiente forma: "(...) los aportes en una sociedad pueden realizarse tan pronto ésta se constituya o en cualquier momento con posterioridad a su constitución, toda

vez que la norma no indica nada sobre restricciones de tiempo para ello.” (Superintendencia de Sociedades, Oficio 220-138872 de 2024).

Ahora, si bien es cierto que las normas citadas rigen para la mayoría de las sociedades, estas no aplican inicialmente para las Sociedades por Acciones Simplificadas (SAS), ya que estas se encuentran regidas por una norma especial, cómo lo es la Ley 1258 de 2008. No obstante lo anterior, teniendo presente que en dicha norma no se regulan aspectos relacionados con los aportes en especie, por remisión expresa del artículo 45 de esta ley, se aplican las normas del Código de Comercio en lo referente a las sociedades anónimas, o en su defecto las generales, en tanto no sean contrarias a las disposiciones de la Ley 1258 de 2008.

En este punto, y teniendo presente lo anterior, es esencial abordar la determinación del valor del aporte en especie a sociedad, porque de esto dependerán asuntos importantes como el aumento de capital, la cantidad de acciones y la prima que se emita. La forma de hacer el avalúo de los aportes en especie se encuentra regulado por el Código de Comercio en diferentes artículos, y frente a esto, establece la Superintendencia de Sociedades lo siguiente:

En efecto, el artículo 126 del Código de Comercio, preceptúa que los aportes en especie deberán estimarse en un valor determinado, al paso que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 132, en concordancia con lo prescrito por el segundo inciso del 398 de la misma obra, los aportes en especie deberán ser evaluados unánimemente por los socios reunidos en junta preliminar, sin que sea necesario solicitar la aprobación del avalúo a esta Superintendencia (...) (Superintendencia de Sociedades, Oficio 220-041516 de 2014).

De lo dicho por la Superintendencia y de conformidad con las normas citadas, se puede evidenciar, en primer lugar, que la regla general de avalúo de los aportes en especie es que deben hacerse a valor comercial, de conformidad con lo establecido por el artículo 126 del Código de Comercio. No obstante lo anterior, esto no permite

evidenciar el valor exacto a dársele al aporte, por lo cual, el artículo 132 del mismo Código le da la potestad a la asamblea o junta de socios para acordar el avalúo del aporte si la sociedad ya está constituida; en caso de que el aporte se haga en el momento de constitución, la norma permite que la asamblea o junta se reúna de forma preliminar y acuerde el valor del aporte.

Finalmente, es importante señalar que estos aportes, cómo regla general, no van a necesitar aprobación de la Superintendencia de Sociedades, ya que la Ley 222 de 1995 quitó esta obligación del artículo 132 del Código de Comercio, limitándose únicamente a las sociedades que están sometidas al grado de control de la Superintendencia de Sociedades.

## ***II. Impuesto de Registro en Aportes en Especie de Bienes Inmuebles a Sociedades***

Lo dicho en los capítulos anteriores implica entonces que el aporte en especie de bienes inmuebles a sociedades genera la obligación de realizar dos registros diferentes, tanto ante la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, cómo ante la Cámara de Comercio, por lo cual, en principio, se podría entender que este tipo de operaciones están dentro de las contempladas en el inciso segundo del artículo 226 de la Ley 223 de 1995, disposición según la cual el impuesto de Registro solo se genera en la instancia de inscripción de Instrumentos Públicos, lo que a su vez significa que no se deberá cobrar el impuesto en la Cámara de Comercio al momento de realizar el registro del aumento del capital y/o de la prima en colocación de acciones o cuotas.

No obstante lo anterior, no todos comparten esta postura, algunas administraciones departamentales han sostenido que en los aportes en especie de bienes inmuebles a sociedades se genera el impuesto de registro en ambas entidades. Prueba de esto es el Concepto 2023030086331 de 2023 emitido por la Secretaría de Hacienda de la Gobernación de Antioquia que dicta:

(...) cuando en una Escritura Pública conste la transferencia de un bien inmueble como acto registrable en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos respectiva y, el aporte de bienes a sociedad y aumento de capital suscrito, como actos registrables en la Cámara de Comercio correspondiente, el impuesto de registro deberá liquidarse por cada uno de dichos actos; ya que todos cuentan con hechos generadores distintos, y cuentan con una naturaleza jurídica y registral distinta. (Secretaría de Hacienda de la Gobernación de Antioquia, 2023).

Cómo se puede evidenciar, la Gobernación de Antioquia contraría el argumento antes presentado, afirmando que en el aporte en especie de bienes inmuebles a sociedades hay diferentes actos sujetos a registro, cómo lo son la transferencia del bien inmueble, el aporte a la sociedad y el aumento del capital suscrito, los cuales, de acuerdo a la entidad, cuentan con hechos generadores diferentes y una naturaleza jurídica y registral distinta, haciendo que sea necesario liquidar y pagar el impuesto de registro por cada una.

Por lo anterior, se entiende que para la Gobernación de Antioquia, en un aporte en especie a sociedad, existen tres actos diferentes sujetos a registro, de los cuales uno de ellos se somete a registro ante la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, y los otros dos ante la Cámara de Comercio, por lo cual, no se puede considerar cómo un solo acto sujeto a registro ante ambas entidades, causando así el impuesto de registro por cada uno de ellos.

La postura anterior no es exclusiva de la Gobernación de Antioquia. Con el fin de conocer la forma de cobro del impuesto de registro en los diferentes departamentos, cuando hay aportes en especie de bienes inmuebles a sociedades, se elevó una petición a cada uno de los 32 Departamentos de Colombia, en donde se les describió los fines investigativos de la información y se les solicitó lo siguiente:

1. En su Departamento, cuando se hace un aporte en especie de un bien inmueble a una sociedad, ¿se debe pagar impuesto de registro únicamente ante la

oficina de registro de instrumentos públicos por el registro de la escritura de aporte o también se paga ante la Cámara de Comercio al hacer el registro del aumento del capital suscrito y de la prima en colocación de acciones en ocasión del aporte?

2. ¿Cuál es la norma vigente dentro del Departamento que regula lo anterior?  
¿Existe algún concepto emitido por la Gobernación que trate el tema anterior y esté vigente en la actualidad?

3. Por último, me gustaría solicitarles respetuosamente que me envíen el PDF de la norma aludida anteriormente, y en caso de que existan conceptos, también de dichos conceptos.

Muchos Departamentos no respondieron a la petición, y otros dieron respuestas que no se ajustaban a lo preguntado, sin embargo, hubo departamentos que respondieron con argumentos plausibles, cómo se pasa a mostrar.

### ***III. En el Aporte en Especie de Bienes Inmuebles Solo se Cobra el Impuesto de Registro en la instancia de Instrumentos Públicos***

La Gobernación del Cesar, a través de respuesta del 25 de junio de 2025, argumentó que de acuerdo a la Ordenanza No. 066 de 2012, y en concordancia con lo establecido por la Ley 223 de 1995 y el Decreto 650 de 1996:

Cuando un acto, contrato o negocio jurídico deba registrarse tanto en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos como en la Cámara de Comercio, el impuesto se generará solamente en la instancia de inscripción en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos (Gobernación del Cesar, 2025).

La posición<sup>1</sup> de esta, cómo se puede ver, difiere de la postura adoptada por la Gobernación de Antioquia y se apega al argumento según el cual, el aporte en especie a sociedades de bienes inmuebles es un solo contrato, que si bien tiene

---

<sup>1</sup> Misma posición tuvieron las Gobernaciones de los siguientes Departamentos: Guainía, La Guajira, Meta, Putumayo y Risaralda.

varias obligaciones sujetas a registro ante las dos entidades, de acuerdo a las normas aludidas, solo cobra el impuesto de registro a instancia de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos.

***IV. En el Aporte en especie de Bienes Inmuebles a Sociedades se cobra el Impuesto de Registro en instancia de Instrumentos Públicos y en Cámara De Comercio***

La Gobernación de Antioquia, en documento con fecha del 21 de julio de 2025, donde responde a la petición presentada, después de hacer un repaso sobre el funcionamiento del impuesto de registro, termina afirmando que el Concepto con Radicado 2023030086331 de 2023 se encuentra vigente y en concordancia con la norma vigente (Gobernación de Antioquia, Respuesta a petición, 2025).

La Gobernación del Casanare, a través de la respuesta con Radicado No. 1250614200009683, de fecha del 27 de junio de 2025 defendió un argumento similar al de la Gobernación de Antioquia:

(...) de acuerdo a su solicitud le manifiesto que el impuesto de registro se liquida sobre todos y cada uno de los actos que contenga el documento sujeto a registro tanto en cámara de comercio como en las oficinas de instrumentos públicos del departamento de Casanare (Gobernación del Casanare, 2025).

Cómo soporte legal de lo anterior, la mencionada Gobernación citó el artículo 147 de la Ordenanza 027 del 27 de diciembre de 2023, que establece el hecho generador del impuesto de registro, y según la cual, el hecho generador está constituido por la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos en los que sean parte los particulares y que deban registrarse ante las oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y de la Cámara de Comercio (Gobernación del Casanare, 2025).

Similar postura defiende la Gobernación del Quindío, que mediante respuesta del 02 de julio de 2025 estableció que, de conformidad con la Ordenanza

No. 035 del 2006, se liquida un impuesto de registro por el acto que transfiere el derecho de dominio del bien inmueble ante la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos y otro impuesto de registro por el acto de comercio que se registra ante la Cámara de Comercio, ya que ambas tienen tarifas diferentes del impuesto (Gobernación del Quindío, 2025).

Por lo dicho, estas gobernaciones también defienden el argumento<sup>2</sup> según el cual el aporte en especie a una sociedad contiene varios actos sujetos a registro, y por tanto debe pagar el impuesto ante ambas entidades.

#### ***V. Un tercer argumento***

La Gobernación del Atlántico, en su respuesta a la petición con Radicado No. 20250710194541, del 01 de julio de 2025, argumentó, en base a su Decreto Ordenanzal 000487 de 2024, lo siguiente:

(...) es claro que si los aportes corresponden a bienes inmuebles se liquidará en la administración departamental y el pago es soporte para la inscripción en el folio de matrícula en Oficina de Registro De Instrumentos Públicos y la inscripción del aporte en cámara de comercio (Gobernación del Atlántico, 2025).

De acuerdo con este planteamiento, en la Gobernación del Atlántico el impuesto de Registro lo liquida directamente la administración departamental, y una vez pagado ese único impuesto, el comprobante de pago sirve para registrar tanto el cambio de propietario ante la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, cómo el aporte ante la Cámara de Comercio.

Con este argumento, en principio, pareciera que la Gobernación del Atlántico tiene una posición parecida a la de la Gobernación del Cesar, en donde se considera que el impuesto de registro en el aporte en especie de bienes inmuebles solo se

---

<sup>2</sup> Misma posición tuvieron la Gobernación de Santander y de Caldas.

liquida y paga una vez, aunque en este caso quien lo liquida sea directamente la administración departamental y no la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos.

No obstante lo anterior, la Gobernación del Atlántico expone un nuevo argumento en la parte final de la respuesta, en donde establece:

Por otra parte, se aclara que la prima en colocación de acciones es un acto de comercio, que se da por la emisión y venta de acciones, lo cual genera una utilidad, siendo este acto específico un acto de liquidación y registro en cámara de comercio (Gobernación del Atlántico, 2025).

De acuerdo a este planteamiento<sup>3</sup>, si bien la Gobernación del Atlántico considera que en el aporte en especie de bienes inmuebles a sociedades, la transferencia del dominio del inmueble y el aporte pagan una misma tarifa del impuesto de registro, en caso de que en la emisión de acciones se pacte una prima en colocación de acciones o cuotas, dicha prima estará gravada de forma separada por el impuesto de Registro, debiéndose liquidar y pagar el mismo ante la Cámara de Comercio, por ser considerada una utilidad por la administración departamental.

Hasta este punto se ha podido ver que no hay unanimidad frente al modo en que se trata la causación y pago del impuesto de registro cuando se hacen aportes en especie de bienes inmuebles a sociedades por parte de las administraciones departamentales, sin embargo, el Consejo de Estado si ha mantenido una posición bastante pacífica al respecto, cómo se pasa a mostrar.

## **VI. *Jurisprudencia del Consejo de Estado sobre la materia***

Para el año 2001, el Consejo de Estado en su sentencia con radicado 10871 del 21 de septiembre, resolvió un litigio frente al impuesto de registro pagado por la constitución de CODENSA S.A E.S.P, ya que uno de sus accionistas aportó su capital mediante establecimientos de comercio, dentro de los cuales se incluían bienes inmuebles, por lo cual, El Departamento de Cundinamarca le liquidó un

---

<sup>3</sup> Misma posición tuvieron las Gobernaciones de los Departamentos de Boyacá y Guaviare.

impuesto de registro por la constitución de la sociedad a una tarifa del 0,7%, y otro impuesto por la transferencia de los bienes inmuebles, a una tarifa del 1% (Consejo de Estado, radicado 10871 de 2001).

El litigio se dio porque el demandante consideraba que solo debía pagar el 0.7% en cuanto al impuesto de registro, porque la transferencia de los bienes inmuebles solo se generaba en razón de la constitución, lo que volvía a dicha transferencia de inmuebles un contrato accesorio al principal, que vendría a ser el de sociedad, por lo cual no se generaba el impuesto con tarifa del 1%, en los términos del artículo 228 de la Ley 223 de 1995 que establece que cuando un contrato accesorio se haga constar conjuntamente con un contrato principal, el impuesto de registro se causará solamente en relación con el contrato principal (Consejo de Estado, radicado 10871 de 2001).

El Consejo de Estado desestimó el argumento del demandante frente a que se configura un contrato accesorio en razón del aporte por considerar que:

(...) cuando uno de los otorgantes efectúa sus aportes a la sociedad mediante la transferencia de bienes inmuebles, no puede hablarse de dos contratos, el de sociedad y el de enajenación, sino de un solo contrato, el de sociedad, que da lugar al aporte como título para transferir la propiedad (Consejo de Estado, radicado 10871 de 2001).

De acuerdo con esta interpretación, el aporte en especie a sociedad al momento de la constitución se considera un solo contrato como hecho generador del impuesto de registro, esto es, los aportes, aun cuando se trate de bienes inmuebles, son parte del contrato de sociedad, pues se configuran como el título válido que transfiere la propiedad, y que es sujeto al registro en Instrumentos Públicos, siendo por tanto obligaciones dentro de un mismo contrato, y no contratos diferentes.

Para finalizar la sentencia, el Consejo de Estado se refirió al inciso segundo del artículo 226 de la Ley 223 de 1995, estableciendo que, ya que en el contrato de sociedad se incorpora el derecho de exigir los aportes de los socios, y dentro de

dichos aportes se genera la transferencia de dominio de bienes inmuebles, es solo el acto de constitución de la sociedad el que causa el impuesto de registro, debiéndose cobrar dicho impuesto ante la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos (Consejo de Estado, radicado 10871 de 2001).

En otra sentencia, también del 21 de septiembre de 2001, el Consejo de Estado se pronunció en términos similares a los antes mencionados, aduciendo además que la obligación de pagar el impuesto de registro solo a instancia de Instrumentos Públicos tiene un objetivo esencial, que es impedir la doble tributación, por lo que, en concepto de esta alta corte, no es procedente permitir su causación en dos instancias, cómo se pasa a mostrar:

Al tratarse de un solo acto –el contrato de constitución de sociedad- que incorpora un solo derecho apreciable en dinero –El de poder exigir la entrega de los aportes-, no puede concluirse tampoco que se causa dos veces el impuesto, tanto por el título cómo por el modo, porque ello generaría un doble tributo (Consejo de Estado, Sentencia 1085 de 2001).

Este pronunciamiento del Consejo de Estado no es único y es de vital importancia, ya que, cómo se expondrá en las siguientes líneas, impedir la doble tributación es uno de los objetivos esenciales que tenía el legislador cuando estableció la obligación de liquidar y pagar el impuesto únicamente ante la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos en los casos en que, por la naturaleza del acto, contrato o negocio jurídico, se deba registrar también en instancia de la Cámara de Comercio.

#### ***VII. Sobre la doble tributación en el impuesto de Registro***

En este punto es importante resaltar que la totalidad del artículo 226 de la Ley 223 de 1995 es quien se encarga de regular el hecho generador del impuesto de registro, el artículo en cuestión dicta cómo hecho generador la inscripción de documentos que contengan actos, contratos o negocios jurídicos, en los cuales hagan parte o se beneficien los particulares, y que, de acuerdo a la norma, deban

registrarse en la Cámara de Comercio y/o en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos.

Dentro del mismo artículo, el hecho generador se encarga de poner una variación en la causación, que describe aquellos casos en que un mismo acto, contrato o negocio jurídico debe registrarse en ambas entidades, caso en el cual, el impuesto se genera únicamente a instancia de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos. El haber pactado esto dentro del hecho generador tiene un propósito evidente; evitar que por un mismo acto, contrato o negocio jurídico se deba tributar dos veces, por esto, la norma expresamente establece que el impuesto solo se causa a instancias de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos.

Habiendo mencionado lo anterior, se entiende el argumento bajo el cual algunas administraciones departamentales dictaminan que en el aporte en especie de bienes inmuebles a sociedades se debe cobrar el impuesto de registro, esto es, el hecho de que en el mismo documento de aporte hay varios actos sujetos a registro ante ambas entidades, cómo lo es la transferencia de bienes inmuebles, el aporte a sociedad y el aumento del capital suscrito, incluso la norma se encarga de darle una tarifa diferente a cada acto, dependiendo de la entidad en al que se registre, por lo que, en principio, tiene sentido el argumento según el cual el impuesto de registro deba cobrarse por cada uno de ellos.

No obstante lo anterior, este argumento es una mala interpretación de las normas que regulan el impuesto de registro. Cómo ya se aludió antes, el hecho generador del impuesto se activa explícitamente cuando hay un documento con un acto, contrato o negocio jurídico sujeto a registro, una vez verificado el cumplimiento del hecho generador, es necesario verificar la base gravable aplicable.

La base gravable se encuentra regulada por el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, y la misma, establece que se constituye por la totalidad del valor del documento que contiene el acto, contrato o negocio jurídico, y, en caso de constitución de sociedades, por el capital suscrito o el capital social dependiendo de

si se trata de sociedades anónimas o sus asimiladas, o, de responsabilidad limitada y asimiladas. En caso de que el acto o contrato incluya un bien inmueble, el valor no puede ser menor al avalúo catastral, autoavalúo, valor de remate o al valor de adjudicación, dependiendo del caso específico.

La redacción de la base gravable permite entender que el impuesto grava la totalidad del aporte, ya que si se hace en la constitución de la sociedad, al cobrarse sobre el capital suscrito o el social, en este se incluye todo lo aportado, incluyendo bienes inmuebles; y, si se hace de forma posterior a la constitución, en este se grava igualmente la totalidad del aporte por incluirse todo el valor del documento o de la reforma, por lo que no importa si parte del valor del aporte va al capital y otra parte a la prima en colocación de acciones o cuotas, pues el impuesto gravará la totalidad del valor del documento o de la reforma.

Por lo anterior, al momento de registrar un aporte en especie de bienes inmuebles ante la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, ésta cobrará el impuesto sobre la totalidad del valor del acto cómo ordena el mencionado artículo 229, por esto, no es de recibo la teoría según la cual el aporte en especie de bienes inmuebles a sociedades tiene distintos actos sujetos a registro que causan el hecho generador del impuesto de registro ante Cámara de Comercio e Instrumentos Públicos, ya que, si se permite esto, la Cámara de Comercio cobraría el impuesto también sobre la totalidad del valor del acto, ya que dicho valor necesariamente va imputado al capital y a la prima en colocación de acciones o cuotas, generando doble tributación sobre un mismo hecho económico.

Según esto, tampoco sería viable una interpretación cómo la realizada por la Gobernación del Atlántico, según la cual la totalidad del impuesto se cobra a instancia de instrumentos públicos, y lo concerniente a la prima en emisión y colocación de acciones se liquida en Cámara de Comercio al ser esta prima una utilidad.

Este argumento se basa en el hecho de que anteriormente se concebía a la prima en colocación de acciones cómo un superávit de capital que podía o no ser distribuida entre sus accionistas, dándole una calidad parecida a la de la utilidad, no obstante lo anterior, desde la expedición de la Ley 1607 de 2012, se empezó a considerar este superavit de capital cómo parte del aporte, tanto para efectos tributarios, cómo lo dispone el texto reformado del artículo 36 del Estatuto Tributario, cómo para efectos societarios, cómo lo ha reconocido la Superintendencia de Sociedades en Conceptos cómo el Oficio 220-007226 del 29 de enero de 2015 que dicta:

(...) A partir del estudio del impacto de la ley tributaria en la ley comercial, la Superintendencia de Sociedades ha revisado la doctrina que consideraba la prima como una utilidad y, en su lugar, con fundamento en los artículos 384 y 386 del estatuto mercantil, ha concluido que la prima en colocación de acciones hace parte del aporte entregado por el socio o accionista a la compañía (Superintendencia de Sociedades, Oficio 220-007226 de 2015).

Se entiende entonces que, siendo todo lo anterior parte del aporte, el artículo 226 de la Ley 223 de 1995 ordene únicamente cobrar los trámites que se registran ante ambas entidades en instancia de Instrumentos Públicos, ya que el legislador previó la posibilidad de que existiera doble tributación y buscó evitarlo pactando esta norma.

De acuerdo a lo planteado, es evidente que en caso de cobrar en ambas instancias el impuesto de registro se incurre en doble tributación, circunstancia que debe ser evitada por transgredir principios constitucionales cómo la equidad y la progresividad en materia tributaria, principios que buscan que un mismo hecho económico no tribute en dos ocasiones diferentes, tal y cómo lo ha manifestado la Corte Constitucional en Sentencia C-587 de 2014, donde, citando al Consejo de Estado en sentencia 12522 del 01 de febrero de 2002, dicta:

Como lo ha explicado el Consejo de Estado, la citada prohibición tiene su origen en los principios constitucionales de equidad y progresividad (CP art. 363), los cuales impiden que un mismo hecho económico sea gravado dos o más veces, pues “ello desconocería la capacidad contributiva de los contribuyentes, que pretende establecer una correlación entre la obligación tributaria y su capacidad económica, de suerte que sea [esta última] la que sirva de parámetro para cumplir con su deber de contribuir con el financiamiento de las cargas públicas del Estado (...) (Corte Constitucional, Sentencia C-587 de 2014).

En efecto, el hecho de permitir también el cobro del impuesto de registro en instancia de la Cámara de Comercio, cuando se hace un aporte en especie de bienes inmuebles a una sociedad, implica gravar con el tributo en dos ocasiones el mismo hecho económico, -El aporte- lo cual, cómo estableció la Corte Constitucional, y dentro de la cita, también el Consejo de Estado, vulnera los principios constitucionales de equidad y progresividad en materia tributaria. Adicional a lo anterior, el no reconocer que dicho cobro se haga solo a instancias de Instrumentos públicos, ignora el efecto útil que tiene el inciso 2 del artículo 226 de la Ley 223 de 1995.

#### ***VIII. Sobre el efecto útil de las normas***

Es claro que el inciso segundo del artículo 226 de la Ley 223 de 1995 establece de forma explícita el hecho de que, cuando un acto, contrato o negocio jurídico deba registrarse tanto en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos como en la Cámara de Comercio, el impuesto de registro se liquida únicamente al momento de realizar el registro en Instrumentos Públicos. Por lo anterior, la interpretación según la cual, en aportes en especie de bienes inmuebles a sociedades se debe cobrar el impuesto ante ambas entidades por tener diferentes actos sujetos a registro ante cada una, desconoce el principio del efecto útil de las normas.

El aceptar que en un aporte en especie de un bien inmueble a una sociedad se tome cómo diferentes actos, implica volver inútil el mencionado inciso segundo, ya que dicha interpretación podría aplicarse a cualquier otro acto, contrato o negocio jurídico que se deba registrar ante ambas entidades.

No son muchos los actos, contratos o negocios jurídicos a los que les aplica la mencionada disposición, además del aporte en especie de bienes inmuebles a sociedades, hay pocos trámites que implican esta doble gestión. Es el caso por ejemplo de las fusiones cuando involucren bienes inmuebles y aumentos de capital, también puede darse en casos cómo en la liquidación de una sociedad, cuando involucren bienes inmuebles.

En estos casos, según la lógica que los divide en diferentes actos, tampoco aplicaría el mencionado inciso segundo, ya que la transferencia del bien inmueble y la fusión con aumento de capital serían actos distintos que deberían entonces registrarse ante ambas entidades y liquidar el impuesto en cada instancia, desconociendo así el principio del efecto útil de las normas, que es explicado por la Corte Constitucional de la siguiente forma:

Esta interpretación, indica, está guiada por el llamado principio “del efecto útil de las normas” según el cual debe considerarse, de entre varias interpretaciones de una disposición normativa, aquella que permita consecuencias jurídicas sobre la que no las prevea, o sobre la que prevea consecuencias superfluas o innecesarias (Corte Constitucional, Sentencia C-569 del 08 de junio de 2004).

De acuerdo con esto, es necesario que al interpretar una norma, se favorezca la interpretación que produzca consecuencias jurídicas sobre la que no las produzca, adicionalmente, debe prevalecer la interpretación que más se adhiera a la constitución y que evite confusión entre los llamados a aplicar la norma, tal y cómo lo interpreta El Consejo de Estado en Sentencia 44544 del 15 de mayo de 2014 cuando afirma que: “En esa perspectiva, el principio del efecto útil de las normas

tiene como finalidad no sólo garantizar la interpretación conforme a la Constitución, sino, de igual forma, evitar confusión e incertidumbre entre los operadores jurídicos.” (Consejo de Estado, Sentencia 44544 de 2014).

Por todo lo argumentado, y en aras de respetar el principio del efecto útil de las normas, en el caso de los aportes en especie de bienes inmuebles a sociedades debe prevalecer la interpretación según la cual el aporte se considera un solo acto sujeto a registro, y, se liquida y paga el impuesto de registro únicamente ante la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, pudiendo posteriormente registrarse el trámite ante la Cámara de Comercio sin que se grave nuevamente el acto con el impuesto.

Lo anterior teniendo presente que es la interpretación que le da un sentido útil a la norma, y la que respeta principios constitucionales esenciales como la equidad y progresividad tributaria, evitando la doble imposición y haciendo la interpretación mencionada la más ajustada a los principios establecidos por la Constitución Política Colombiana.

## **Conclusiones**

La investigación realizada permite concluir, en primer lugar, que el tratamiento del impuesto de registro en los aportes en especie de bienes inmuebles a sociedades presenta notorias diferencias interpretativas entre las administraciones departamentales, situación que genera inseguridad jurídica para los contribuyentes.

Mientras algunas gobernaciones, como las de Cesar, Guainía, La Guajira, Meta, Putumayo y Risaralda, sostienen que el tributo debe liquidarse y pagarse una sola vez ante la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, otras, como Antioquia, Casanare, Santander y Quindío, defienden la postura de que deben gravarse cada uno de los actos sujetos a registro, incluso si derivan del mismo aporte.

Igualmente, hay gobernaciones como la del Atlántico, Boyacá y Guaviare que consideran que el aporte es un solo acto, pero que en caso de haber prima en colocación de acciones, esta si debe verse gravada con el impuesto de registro ante la Cámara de Comercio por ser considerada una utilidad.

En segundo lugar, la jurisprudencia del Consejo de Estado evidencia una línea pacífica según la cual el aporte en especie de bienes inmuebles constituye un solo acto jurídico que activa el hecho generador del impuesto de registro, por lo que al tenerse que inscribir ante ambas entidades registrales, debe aplicarse el inciso segundo del artículo 226 de la Ley 223 de 1995 para evitar un fenómeno de doble tributación. Este criterio coincide con el principio del efecto útil de las normas, en la medida en que favorece la interpretación que otorga consecuencias jurídicas y respeta la finalidad del legislador de impedir la duplicidad en el cobro del tributo.

En tercer lugar, se concluye que la liquidación y pago del impuesto, en los casos de aporte en especie de bienes inmuebles a sociedades, ante dos entidades vulnera los principios constitucionales de equidad y progresividad tributaria, consagrados en el artículo 363 de la Constitución, al gravar en dos ocasiones un mismo hecho económico. La interpretación que permite el pago único ante la Oficina

de Registro de Instrumentos Públicos no solo armoniza con los criterios jurisprudenciales, sino que también asegura una aplicación coherente y eficiente del tributo.

En cuarto lugar, este estudio evidencia la necesidad de que los departamentos adopten criterios de interpretación unificados para la liquidación del impuesto de registro en aportes en especie de bienes inmuebles, evitando cobros innecesarios y protegiendo la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Finalmente, si bien se consultó a todos los departamentos de Colombia, no se logró obtener muchas de las respuestas esperadas. Esta situación se ilustra con el siguiente cuadro, que describe cada departamento, si respondió de fondo, no respondió de fondo o no respondió la petición, y en caso de haber respondido de fondo, si su argumento implicaba la causación del impuesto de registro, únicamente ante Instrumentos Públicos (Argumento 1); si su argumento estaba dirigido a que la causación del impuesto se da ante ambas entidades (Argumento 2) o si su argumento se refería a que el impuesto se causaba solo en Instrumentos Públicos, pero, consideraban que por la prima en colocación de acciones o cuotas se cobraba impuesto en Cámara de Comercio:

<b>Departamento</b>	<b>Estado de la Respuesta</b>	<b>Argumento 1</b>	<b>Argumento 2</b>	<b>Argumento 3</b>
Amazonas	No responde	N/A	N/A	N/A
Antioquia	Responde de fondo		X	
Arauca	No responde de fondo	N/A	N/A	N/A
Atlántico	Responde de fondo			X

Bolívar	No responde	N/A	N/A	N/A
Boyacá	Responde de fondo			X
Caldas	Responde de fondo		X	
Caquetá	No responde	N/A	N/A	N/A
Casanare	Responde de fondo		X	
Cauca	No responde	N/A	N/A	N/A
Cesar	Responde de fondo	X		
Chocó	No responde	N/A	N/A	N/A
Córdoba	No responde	N/A	N/A	N/A
Cundinamarca	No responde	N/A	N/A	N/A
Guainía	Responde de fondo	X		
Guaviare	Responde de fondo			X
Huila	No responde	N/A	N/A	N/A
La Guajira	Responde de fondo	X		
Magdalena	No responde	N/A	N/A	N/A

Meta	Responde de fondo	X		
Nariño	No responde	N/A	N/A	N/A
Norte de Santander	No responde	N/A	N/A	N/A
Putumayo	Responde de fondo	X		
Quindío	Responde de fondo		X	
Risaralda	Responde de fondo	X		
San Andrés y Providencia	No responde	N/A	N/A	N/A
Santander	Responde de fondo		X	
Sucre	No responde de fondo	N/A	N/A	N/A
Tolima	No responde	N/A	N/A	N/A
Valle del Cauca	No responde	N/A	N/A	N/A
Vaupés	No responde	N/A	N/A	N/A
Vichada	No responde	N/A	N/A	N/A

## Referencias Bibliográficas

Colombia. Congreso de la República. Ley 223. (1995). Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria.

Colombia. Presidencia de la República. (1971). Decreto 410. Por el cual se expide el Código de Comercio.

Colombia. Presidencia de la República. (1996). Decreto 650. Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 223 de 1995.

Consejo de Estado. (2001). Bogotá. Sentencia del 21 de septiembre de 2001, Radicado 10852. Consejera Ponente: Ligia López Díaz.

Consejo de Estado. (2001). Bogotá. Sentencia del 21 de septiembre de 2001, Radicado 10871. Consejero Ponente: Germán Ayala Mantilla.

Consejo de Estado. (2003). Bogotá. Sentencia del 12 de noviembre de 2003, Radicado 13142. Consejero Ponente: Juan Ángel Palacio Hincapié.

Consejo de Estado. (2009). Bogotá. Sentencia del 7 de mayo de 2009, Radicado 16795. Consejero Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia.

Consejo de Estado. (2014). Bogotá. Sentencia del 15 de mayo de 2014, Radicado 44544. Consejero Ponente: Enrique Gil Botero.

Consejo de Estado. (2015). Bogotá. Sentencia del 13 de agosto de 2015, Radicado 20162. Consejero Ponente: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Consejo de Estado. (2024). Bogotá. Sentencia del 31 de octubre de 2024, Radicado 28344. Consejero Ponente: Milton Chaves García.

Corte Constitucional. (2004). Bogotá. Sentencia C-569 del 08 de junio de 2004. Magistrado Ponente: Rodrigo Uprimny Yepes.

Corte Constitucional. (2014). Bogotá. Sentencia C-587 del 13 de agosto de 2014. Magistrado Ponente: Luis Guillermo Guerrero Pérez. (Cita también Consejo de Estado, Sentencia 12522 del 1 de febrero de 2002).

Corte Constitucional. (2015). Bogotá. Sentencia C-260 del 06 de mayo de 2015. Magistrada Ponente: Gloria Stella Ortiz Delgado.

Gobernación de Antioquia. Secretaría de Hacienda. (2023). Concepto 2023030086331 del 11 de enero de 2023.

Gobernación de Antioquia. (2025). Respuesta a derecho de petición con radicado 2025030211664. 21 de julio de 2025.

Gobernación del Atlántico. (2025). Respuesta a derecho de petición con radicado 20250710194541. 1 de julio de 2025.

Gobernación de Boyacá. (2025). Respuesta a derecho de petición con radicado 00000048. 8 de julio de 2025.

Gobernación de Caldas. (2025). Respuesta a derecho de petición con radicado 071. 23 de julio de 2025.

Gobernación del Casanare. (2025). Respuesta a derecho de petición con radicado 1250614200009683. 27 de junio de 2025.

Gobernación del Cesar. (2025). Respuesta a derecho de petición. 25 de junio de 2025.

Gobernación de Guainía. (2025). Respuesta a derecho de petición con radicado SHD-OR-133. 3 de julio de 2025.

Gobernación del Guaviare. (2025). Respuesta a derecho de petición con radicado 1007-R-143. 4 de julio de 2025.

Gobernación de La Guajira. (2025). Respuesta a derecho de petición. 9 de julio de 2025.

Gobernación del Meta. (2025). Respuesta a derecho de petición con radicado 27400-347-2025. 14 de julio de 2025.

Gobernación del Putumayo. (2025). Respuesta a derecho de petición con radicado SHD-GRD-2025-01686. 9 de julio de 2025.

Gobernación del Quindío. (2025). Respuesta a derecho de petición. 2 de julio de 2025.

Gobernación de Risaralda. (2025). Respuesta a derecho de petición con radicado No. 20250707-28852-I. 7 de julio de 2025.

Gobernación de Santander. (2025). Respuesta a derecho de petición con radicado 20250120118. 10 de julio de 2025.

Superintendencia de Notariado y Registro. (2014). Concepto 3275.

Superintendencia de Sociedades. (2007). Oficio 220-042796 del 4 de septiembre de 2007.

Superintendencia de Sociedades. (2014). Oficio 220-041516 del 27 de marzo de 2014.

Superintendencia de Sociedades. (2015). Oficio 220-007226 del 29 de enero de 2015.

Superintendencia de Sociedades. (2024). Oficio 220-138872 del 11 de junio de 2024.