

EXCEPCION DE INCONSTITUCIONALIDAD – Control para mantener la supremacía de la Constitución. La incompatibilidad debe ser evidente / INCOMPATIBILIDAD – Elemento esencial para que sea procedente la inaplicación por inconstitucionalidad / IMPUESTO DE DELINEACION URBANA – El hecho generador es el desarrollo de las actividades de construcción y refacción de inmuebles / EXCEPCION DE INCONSTITUCIONALIDAD EN EL IMPUESTO DE DELINEACION URBANA – Imprudencia

La excepción de inconstitucionalidad es uno de los mecanismos de control establecidos para garantizar la supremacía de la Constitución, cuyo fundamento deviene del artículo 4º superior y faculta a todas las autoridades administrativas y judiciales para que, en la resolución de una situación particular y concreta, inapliquen una disposición legal o reglamentaria por ser contraria a la Constitución. La Corte Constitucional estableció que para inaplicar las normas contrarias a la Carta Política, se debe verificar que el contenido de la disposición sobre la que se predica la inconstitucionalidad sea evidentemente contrario a la Constitución. De tal manera que, el concepto de incompatibilidad es elemento esencial para que la inaplicación sea procedente, ya que, de no existir, quien está llamado a aplicar la ley no puede argumentar la inconstitucionalidad de la norma para evadir su cumplimiento. En este sentido, valiéndose del significado del vocablo incompatibilidad, la Corte ha dicho que son incompatibles dos normas que, dada su mutua contradicción, no pueden imperar ni aplicarse al mismo tiempo, razón por la cual una debe ceder ante la otra; en la materia que se estudia, tal concepto corresponde a una oposición tan grave entre la disposición de inferior jerarquía y el ordenamiento constitucional que aquella y éste no puedan regir en forma simultánea. Así las cosas, el antagonismo entre los dos extremos de la proposición ha de ser tan ostensible que salte a la vista del intérprete, haciendo superflua cualquier elaboración jurídica que busque establecer o demostrar que existe. El Consejo de Estado por su parte, en providencia mediante la que se decidió sobre la nulidad de los artículos 71 del Decreto 352 de 2002, 9º del Acuerdo 28 de 1995 y 61 del Decreto 423 de 1996, referentes al hecho generador del impuesto de delimitación urbana en el Distrito Capital de Bogotá, dijo que el hecho imponible de este tributo no está constituido por la expedición de una licencia de construcción sino por el desarrollo de las actividades de construcción y refacción de inmuebles. De acuerdo con los anteriores criterios, el cargo no está llamado a prosperar porque no se advierte una contradicción manifiesta y evidente entre el artículo 338 de la Constitución y los artículos 71 y 74 del Decreto 352 de 2002, que permita inaplicarlos por vía de excepción, pues, contrario al entendimiento de la parte actora, el hecho generador del impuesto de delimitación urbana no es la expedición de una licencia, por lo que, de tajo, se descarta que se trate de la prestación de un servicio.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 4 / CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 338

DELINEACION URBANA – Antecedentes legislativos / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE DELINEACION URBANA – Es el monto total del presupuesto de obra o construcción / IMPUESTO DE DELINEACION URBANA – Para el año 2005 la base gravable del impuesto era el presupuesto proyectado de la obra / SANCION POR INEXACTITUD – Imprudencia

El impuesto de delimitación urbana fue creado por la Ley 97 de 1913, en cuyo artículo 1. El Decreto 352 de 2002, por el cual se compila y actualiza la normativa sustantiva tributaria que se debe aplicar en el Distrito Capital, señaló en el artículo

75 que la base gravable del tributo es el monto total del presupuesto de obra o construcción. Esta Sala ha señalado que para el año 2005, periodo en el que se presentaron las declaraciones del impuesto de delineación urbana sobre las que se practicó la liquidación oficial de revisión controvertida en aquella oportunidad, la normativa vigente antes transcrita permitía que el contribuyente determinara la base gravable del impuesto con base en el presupuesto de obra, resultante de sumar el costo estimado de mano de obra, adquisición de materiales, compra y arrendamiento de equipos y, en general, todos los gastos diferentes a la adquisición de terrenos, financieros, impuestos, derechos por conexión de servicios públicos, administración, utilidad e imprevistos. Resolución No. 574 del 2007, la Secretaría Distrital de Planeación determinó los costos mínimos del metro cuadrado para la declaración y pago del impuesto de delineación urbana. Que, por consiguiente, antes de esta reglamentación, la base gravable del impuesto de delineación urbana se podía determinar de acuerdo con el presupuesto de obra estimado, sin que los contribuyentes estuvieran sujetos a observar costos mínimos por metro cuadrado. En consecuencia, la Sala consideró que la cuantificación de la base gravable del impuesto de delineación urbana estaba determinada por aquellas erogaciones en que incurriera el contribuyente en la realización de la obra. Que, estos costos no corresponden necesariamente con los costos de la obra una vez ejecutada, por cuanto, al momento de solicitar la licencia de construcción, se pueden estimar ciertos valores que en el desarrollo de la obra podrían variar, ya sea para aumentar o disminuir los gastos inicialmente presupuestados. De igual manera, la Sala constata que el Distrito, tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial de revisión, determinó la base gravable del impuesto a partir de la relación de gastos en que la parte actora efectivamente incurrió en la ejecución de la obra, según la información por ella misma suministrada al dar respuesta al requerimiento de información. En consecuencia, para la Sala es claro que el Distrito tomó como base gravable del impuesto de delineación urbana el valor del costo de la obra una vez ejecutada, cuando, en su lugar, debió tener en cuenta el presupuesto proyectado de la obra, pues según el criterio de esta Sala, la normativa vigente en el año 2004, no exigía tasar el impuesto de delineación urbana sobre el presupuesto definitivo de la obra ejecutada. En consecuencia, si bien es cierto que existe una diferencia significativa entre el presupuesto proyectado y el presupuesto ejecutado, no existe prueba en el expediente que permita inferir que el presupuesto de la obra proyectada que tuvo en cuenta la parte actora fue subvalorado, como lo insinuó la Administración.

FUENTE FORMAL: RESOLUCION 574 DEL 2007

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., Quince (15) de marzo de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00072-01(17719)

Actor: JOSE ALBERTO CASTRO HOYOS Y CIA S.C.A. CONSTRUCTORA NACIONAL DE OBRAS CIVILES.

Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA DISTRITAL – DIRECCION DISTRITAL DE IMPUESTOS.

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por José Alberto Castro Hoyos y CIA. S.C.A. Constructora Nacional de Obras Civiles contra la sentencia del 12 de marzo de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección B, que falló lo siguiente:

“PRIMERO. Decláranse no probadas las excepciones de inepta demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa y de inconstitucionalidad.

SEGUNDO. Niéganse las pretensiones de la demanda.

TERCERO. Devuélvase los antecedentes administrativos a la oficina de origen.

CUARTO. Archívese el expediente, una vez ejecutoriada esta providencia, previas las desanotaciones de rigor.”

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 27 de febrero de 2004, la parte actora presentó la declaración privada del impuesto de delineación urbana correspondiente a la obra ubicada en la Calle 138 No. 56 – 30 de Bogotá D.C.

- El 4 de julio de 2006, la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá profirió el Requerimiento Especial No. 2006EE202668, mediante el cual propuso modificar la declaración del impuesto de delineación urbana presentada por la parte actora el 27 de febrero de 2004.

- El 21 de diciembre de 2006, la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá profirió la Resolución No. 11762 DDI 083506, mediante la cual se practicó liquidación oficial de revisión a la declaración del impuesto de delineación urbana presentada por la parte actora el 27 de febrero de 2004.

- La parte actora acudió *per saltum* ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo mediante el ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento de derecho¹.

ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

José Alberto Castro Hoyos y CIA. S.C.A. Constructora Nacional de Obras Civiles, mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“Pretenden (sic) la sociedad actora que el Honorable Tribunal, en sentencia definitiva, se sirva decidir conforme a las siguientes o similares declaraciones:

¹ La parte actora respondió el requerimiento especial con oficio identificado con número de radicación 2006ER92640 01.

En NULO el siguiente acto administrativo proferido por la DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS de Bogotá D.C.

La Resolución No. 11762 DDI 083506 de diciembre 21 de 2006, por la cual se profiere Liquidación Oficial de Revisión a la declaración del impuesto de delineación urbana presentada por la sociedad JOSE ALBERTO CASTRO HOYOS Y CIA. S.C.A. CONSTRUCTORA NACIONAL DE OBRAS CIVILES, identificada con el NIT 860.069.879, el 27 de febrero de 2004, por la obra ubicada en la calle 138 No. 56 – 30.

Con fundamento en lo dispuesto en el estatuto tributario, artículo 720 párrafo, adicionado por la ley 223 de 1995, artículo 283, la sociedad actora prescindió del Recurso de Reconsideración y acude, per saltum, directamente a la jurisdicción contenciosa, caso en el cual es necesario probar que se atendió en debida forma el Requerimiento Especial No. 2006 EE 202668 de julio 4 de 2006, para cuyo efecto se anexa a la demanda copia original de la Respuesta al Requerimiento Especial, radicado bajo el número 2006ER92464 01, en la Secretaría de Hacienda Distrital.

Como consecuencia de la nulidad anterior, y a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, se solicita se declare la firmeza de la declaración del impuesto de delineación urbana presentada por la sociedad JOSE ALBERTO CASTRO HOYOS Y CIA. S.C.A. CONSTRUCTORA NACIONAL DE OBRAS CIVILES, identificada con NIT 860.069.879, el 27 de febrero de 2004, por la obra ubicada en la calle 138 No. 56 – 30, presentada para la obtención de la licencia de construcción correspondiente a la obra realizada ubicada en la Calle 138 No. 56 – 30, en Bogotá D.C.”

Invocó como disposiciones violadas los artículos 71, 74 y 75 del Decreto 352 de 2002, 158 del Decreto Ley 1421 de 1993 y 29 y 338 de la Constitución Política.

En síntesis, los cargos de violación propuestos por la parte actora son los siguientes:

1) BASE GRAVABLE

La parte actora dijo que la liquidación de revisión formulada por la Dirección Distrital del Impuestos no se ajustó a los supuestos de hecho y de derecho.

Señaló que la base gravable para determinar el impuesto de delineación urbana se rige por lo dispuesto en el artículo 75 de Decreto 352 de 2002. Que, la base imponible de este tributo está compuesta por el monto total del presupuesto, determinado según el método fijado por el Departamento Administrativo de Planeación Distrital.

Señaló que para el año 2002, el Departamento Administrativo de Planeación Distrital no fijó un método especial que indicara el mecanismo para la elaboración de un presupuesto de obra, pero que, el vocablo *presupuesto* permitía inferir que hacía referencia a una situación futura y que, por tal motivo, no debía coincidir necesariamente con el presupuesto de ejecución de la obra.

Agregó que, no obstante no haber un método definido, el artículo 51 del Decreto 1421 de 1993 prescribía la forma de determinar la base gravable del impuesto y

que de esta norma se desprendía que se determinaba por el monto total del presupuesto de obra de construcción.

Dijo que, en cumplimiento de la tarea impuesta por la ley al Departamento Administrativo de Planeación Distrital, esta entidad expidió la Resolución No.1291 de 1993, con la que se fijó el método para determinar el presupuesto de obra que servía de base gravable para liquidar el impuesto.

Que, la base gravable, conforme al método señalado en la resolución citada, es el presupuesto de la obra de construcción, resultante de sumar el costo estimado de la mano de obra, la adquisición de materiales, la compra y arrendamiento de equipos y, en general, todos los costos y gastos. Luego, este valor se disminuye en aquellos costos y gastos correspondientes a la adquisición de terrenos, financieros, impuestos, derechos por conexión de servicios públicos, administración, utilidad e imprevistos. Que conforme con este método determinó un presupuesto de obra o construcción de \$3.261.321.000.

Aclaró que, el método exigía sumar el costo estimado de excavación y preparación de terrenos y la construcción de la edificación. Que esos costos se estimaron en \$58.982.000, pero que no existía un renglón ni un código en el formulario para declararlos.

Sostuvo que la Administración omitió cuantificar, de manera separada, los valores de cada uno de los rubros excluidos por la Resolución No. 1291 de 1993, y que, por esta razón, no era posible comparar la supuesta diferencia de \$3.861.152.000 frente al monto bruto de \$7.122.445.000 determinado en el Requerimiento Especial No. 2006EE202668 del 4 de julio de 2006.

Concluyó que la Administración se equivocó en la determinación de la base porque:

- Comparó el presupuesto inicial declarado en febrero de 2004 con el presupuesto ejecutado de agosto de 2006. Que por eso contravino las normas citadas y desconoció la diferencia práctica y semántica existente entre presupuesto de obra y presupuesto obra ejecutado.

- Inaplicó el artículo 75 del Decreto 352 del 2002, el artículo 158 del Decreto 1421 de 1993 y la Resolución 1291 de 1993.

- Olvidó que el presupuesto base del impuesto es el que se elabora antes de iniciar la obra de construcción, precisamente como condición para aprobar la licencia de construcción.

- Que el presupuesto inicial de \$3.261.321.000 fue el que se presentó ante la Secretaría de Vivienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá, como requisito para la aprobación de las ventas de los inmuebles a construir y ante la curaduría para la obtención de la licencia de construcción.

2) AUSENCIA DE MOTIVACIÓN Y VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO Y AL DERECHO DE DEFENSA

La parte actora señaló que la Administración determinó la base gravable del impuesto en \$7.122.445.000, erróneamente, con fundamento en el presupuesto ejecutado en el 2006 y sin depurarlo como lo ordena la Resolución No. 1291 de 1993, sin excluir ninguna de las partidas establecidas en esta norma reglamentaria.

Agregó que, el Distrito omitió cuantificar, de manera separada, los valores de cada uno de los rubros que podían excluirse de la base gravable y que, por esa razón, no era posible comparar la supuesta diferencia de \$3.861.125.000. Dijo que por esta omisión, la parte actora no pudo ejercer efectivamente su derecho de defensa.

Que en estas condiciones, con el acto administrativo demandado se puso en condiciones de desventaja a la parte actora, ya que era imposible concebir una obra sin incurrir en gastos.

3) EXCEPCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO DE DELINEACIÓN URBANA.

La parte actora dijo que, de conformidad con el artículo 71 del Decreto 352 de 2002, el hecho generador del impuesto de delineación urbana tiene lugar cuando se requiere del otorgamiento de una licencia de construcción, en un predio específico, con el propósito de ampliar, modificar, adecuar y reparar las obras o urbanizar un terreno.

Señaló que lo anterior constituye la prestación de un servicio público, consistente en revisar, confrontar y verificar los documentos, de tal forma que si se reúnen los requisitos de ley, se otorga la licencia de construcción, por la que se paga un monto que se cuantifica sobre el presupuesto de la obra que se pretende desarrollar.

Dijo que la norma equivocadamente creó el gravamen como un impuesto, sujeto a las obligaciones formales de un impuesto con la presentación de una declaración atípica y sin plazos preestablecidos, sometida a fiscalización, que puede terminar con una liquidación oficial, cuyo procedimiento es propio de los impuestos mas no de las tasas.

Concluyó que lo dispuesto en los artículos 71 y 74 del Decreto 352 de 2002 riñe con el artículo 338 de la C.P., en donde se señala que las tasas constituyen un cobro a título de recuperación de los costos por la recuperación de un servicio.

4) SANCIÓN POR INEXACTITUD.

La parte actora dijo que la Administración liquidó una sanción por inexactitud de \$160.624.000 que no era procedente.

Sostuvo que la sanción por inexactitud opera en aquellos eventos en los que se determine que los datos o factores declarados son falsos, desfigurados, equivocados e incompletos, y no cuando la comprobación es considerada por la Administración como inadecuada e insuficiente.

Que así las cosas, no se configuró inexactitud porque la declaración no contiene datos o factores falsos, desfigurados, equivocados e incompletos, como equivocadamente lo concluyó la Administración.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito Capital de Bogotá se opuso a las pretensiones de la parte actora y se pronunció frente a los cargos de nulidad en los siguientes términos:

Contra la acción interpuesta propuso la excepción de inepta demanda por el indebido agotamiento de la vía gubernativa.

Dijo que en la demanda se propusieron nuevos hechos que no fueron discutidos en la vía gubernativa. Que, de acuerdo con la doctrina judicial de esta Corporación, los hechos que se debatan en la vía gubernativa son los que imponen el marco de la demanda, razón por la cual no es aceptable la discusión de hechos que solo se exponen ante la jurisdicción.

Señaló que, en la demanda, la parte actora adujo que prescindió del recurso de reconsideración para acudir directamente a la Jurisdicción Administrativa, caso en el cual era necesario probar que atendió en debida forma el requerimiento especial.

Indicó que, con ocasión de la demanda, la parte actora argumentó que la Administración, para calcular la base gravable, no restó los valores señalados en el artículo 1º de la Resolución 1291 de 1993, pero que este hecho no fue debatido en la vía gubernativa. Que, en consecuencia, no podía afirmar que respondió al requerimiento especial en los términos del artículo 707 del E.T.

Señaló, que el artículo 720 del E.T. establece que la interposición del recurso de reconsideración es una condición necesaria para agotar la vía gubernativa, pero que, sin embargo, se puede prescindir de esta exigencia y acudir directamente a la jurisdicción, siempre y cuando se demuestre que se atendió en debida forma el requerimiento especial.

Indicó que, atender el requerimiento especial en debida forma, según se desprende del artículo 707 del E.T., implica no solo dar respuesta dentro del término de tres meses, por escrito y firmado por quien tenga capacidad legal de hacerlo, sino también objetar las glosas hechas por la Administración.

Dijo que como la parte actora no atendió el requerimiento especial en los términos antes señalados, debió interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión para que la Administración tuviera oportunidad de pronunciarse respecto de los hechos nuevos.

De fondo se opuso a las pretensiones de la demanda así:

1) BASE GRAVABLE Y AUSENCIA DE MOTIVACIÓN.

El Distrito dijo que, de las pruebas allegadas al proceso, pudo establecer que existían contradicciones en las cifras aportadas por el contribuyente y una falta de claridad en cuanto al procedimiento utilizado por la parte actora para determinar el presupuesto de la obra, ya que se limitó a cuantificar las cifras que sumó para determinarlo, sin indicar expresamente los valores que excluyó para su cálculo.

Manifestó que no era cierto que la parte actora hubiera calculado la base gravable como se señaló en la demanda, ni que la Administración no hubiese excluido de la base gravable los valores que, conforme con artículo 1º de la Resolución 1291 de 1993 podían restarse del presupuesto, ya que el cálculo de la base gravable del impuesto determinada por la Administración se efectuó con los valores reportados por la propia parte actora, sin que le hubiera sido posible restar costos y gastos, en tanto que no los señaló expresamente al contestar los requerimientos de información. Por lo anterior, dijo que no era acertado sostener que el acto administrativo demandado carecía de motivación.

Dijo que, de conformidad con el artículo 158 del Decreto Ley 1421 de 1993, reglamentado por la Resolución 1291 de 1993, la base gravable para liquidar el

impuesto de delineación urbana es el presupuesto de obra y que, no obstante sea determinado por el contribuyente, no puede tomarse como base impositiva cualquier cantidad, y que por ello, no era razonable que en el presente caso existiera una diferencia de \$3.861.125.000

Señaló que en el presente caso, la parte actora presentó una declaración en la que indicó como base gravable del impuesto de delineación urbana la suma de \$3.261.320.000 y, posteriormente, certificó que lo ejecutado en la construcción ascendió a \$7.122.445.000, lo que generó un desfase de \$3.861.125.000, cifra muy superior a la declarada, que no se compadece con el espíritu de la norma, en donde se establece que la base gravable debe ser el presupuesto de la obra.

Dijo que, con fundamento en los valores del costo promedio suministrado por la Cámara Colombiana de la Construcción CAMACOL, estableció que la declaración privada presentada por la parte actora reflejaba, frente al presupuesto calculado por la Administración a partir de indicios, una diferencia \$4.724.307.757. Que no obstante ésta, el presupuesto inicialmente calculado no fue tenido en cuenta sino que se calculó con la información de gastos suministrada por la parte actora.

2) EXCEPCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO DE DELINEACIÓN URBANA.

El Distrito dijo que las normas de las que se alegó la inconstitucionalidad gozan de la presunción de legalidad, en tanto que la jurisdicción de lo contencioso administrativo no se ha pronunciado al respecto.

Señaló que la Ley 97 de 1913 autorizó al Concejo de Bogotá para crear y reglamentar el impuesto de delineación en los casos de construcción de edificios nuevos o refacción de los existentes y que, en desarrollo de esa facultad, el Concejo de Bogotá, mediante el acuerdo 20 de 1940, dispuso que para construir edificios y reparar los existentes era necesaria una licencia expedida por la Secretaría de Obras Públicas.

Que luego, mediante los acuerdos 21 de 1976 y 2 de 1979, se radicó en cabeza del Departamento Administrativo de Planeación Distrital la competencia de control y liquidación de este tributo y que, a partir del Decreto Ley 1421 de 1993, la liquidación y declaración fue asignada directamente a los contribuyentes.

Finalmente, dijo que las anteriores normas fueron compiladas en el Decreto 352 de 2002, que de momento se encuentran vigentes y gozan de presunción de legalidad. Que, como se puede observar, el impuesto de delineación urbana fue creado por la Ley 97 de 1913, desarrollado por el Concejo de Bogotá, por lo cual no riñe con la Constitución Política y, en consecuencia, no debe aplicarse la excepción de inconstitucionalidad respecto de los artículos 71, 74 y 75 del Decreto 352 de 2002.

De otra parte, manifestó que el Distrito no presta ningún servicio al contribuyente sino que se limita a conceder el permiso para la construcción o refacción de edificaciones. Que, por eso, el impuesto de delineación urbana no es una tasa.

3) VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO Y AL DERECHO DE DEFENSA.

En los mismos términos de la oposición al primer cargo, el Distrito dijo que no existía claridad sobre la forma cómo la parte actora llegó a la cifra que estableció

como presupuesto de la obra, ya que se limitó a cuantificar las cifras que sumó para determinarlo, pero que no indicó los valores que restó para llegar a dicha cifra.

Señaló de igual modo que, la base gravable fue determinada con fundamento en la información suministrada por la parte actora, pero que no fue posible restar los costos y gastos ya que no los reportó al contestar los requerimientos de información, de tal forma, que no se configuró una violación al debido proceso.

4) SANCIÓN POR INEXACTITUD

La Administración dijo que el contribuyente utilizó en la declaración del impuesto de delimitación urbana una cifra inferior a la del presupuesto de obra, razón por la cual, los datos declarados eran desfigurados y equivocados. Que eso dio como resultado un menor impuesto a pagar, motivo por el cual incurrió en una de las conductas descritas como inexactitud sancionable, en los términos del artículo 647 del E.T.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, declaró no probada la excepción de inepta demanda y negó las pretensiones de la demanda.

Sobre la excepción de inepta demanda, el Tribunal dijo que el agotamiento de la vía gubernativa fue establecido como uno de los presupuestos sustanciales para ejercer la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. Que, en materia tributaria, la vía gubernativa se agota también según lo contemplado en el artículo 720 del E.T. aplicable en el Distrito Capital por remisión legal expresa.

Señaló que el citado artículo 720 del E.T. establece el recurso de reconsideración como medio de impugnación, procedente contra las liquidaciones oficiales, entre otros actos definitivos, y que dicho recurso es obligatorio para agotar la vía gubernativa.

Así mismo, que el párrafo del referido artículo estableció que se podía prescindir del recurso y acudir directamente a la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, caso en el cual, según la doctrina judicial del Consejo de Estado, entre otras exigencias, era necesario formular las objeciones correspondientes al requerimiento.

Dijo que, esta exigencia y las demás para agotar la vía gubernativa, se cumplieron en el presente caso, pero que, sin embargo, la Administración señaló que en la demanda se plantearon nuevos hechos, que no fueron discutidos en la vía gubernativa.

Agregó que, de acuerdo con la doctrina judicial del Consejo de Estado, los hechos que se plantean en la vía gubernativa imponen el marco de la demanda ante la jurisdicción y que no es viable aceptar nuevos hechos, aunque sí mejores argumentos de derecho. Dijo que en el presente caso, los argumentos de la parte actora sobre la indebida determinación de la base gravable, no constituyeron nuevos elementos fácticos, como lo señaló el Distrito, ya que desde la etapa administrativa objetó tal circunstancia, por lo que no encontró probada la excepción propuesta.

Sobre la excepción de inconstitucionalidad del impuesto de delineación urbana, el Tribunal dijo que no era procedente estudiar si respecto del Decreto 352 de 2002 se presenta el fenómeno de la inconstitucionalidad por la vulneración del artículo 338 de la Constitución, por cuanto el tributo no fue creado por esta norma sino por la Ley 97 de 1913, en cuyo artículo 1º se autorizó el cobro de este gravamen. Que adicionalmente, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de esta norma mediante sentencia C-035 de 2009.

Sobre los cargos de fondo, el Tribunal hizo las siguientes consideraciones.

Luego de hacer un recuento sobre los antecedentes normativos del impuesto de delineación urbana y de describir los elementos del tributo, de acuerdo con lo establecido en el Acuerdo 352 de 2002, dijo que esa corporación, en otra oportunidad, se pronunció sobre la base gravable del impuesto de delineación urbana en el Distrito Capital.

Manifestó que, en su momento, esa corporación señaló que la base gravable del impuesto es el monto total del presupuesto de obra, para lo cual la entidad de planeación distrital debía fijar, mediante normas de carácter general, el método que se debía emplear para determinar el presupuesto y podía establecer los precios mínimos por metro cuadrado. Que esa norma, por su parte, fue reglamentada por la Resolución 1291 del 8 de octubre de 1993.

Dijo que, de acuerdo con la Resolución 1291 de 1993, la base gravable del impuesto de delineación urbana es el monto total del presupuesto de la obra o construcción, es decir, los costos de mano de obra, de adquisición de materiales, de compra y arrendamiento de equipos y, en general, todos los gastos y costos diferentes a la adquisición de terrenos, costos financieros y de impuestos, derechos de conexión a servicios públicos, administración, utilidad e imprevistos.

Indicó que, al cotejar los valores señalados por la parte actora en la demanda para determinar la base gravable, evidenció una diferencia con los valores relacionados en la respuesta al requerimiento de información, que según la parte actora fueron determinados según la Resolución 1291 de 1993.

Sostuvo que, en aplicación de la Resolución 1291 de 1993, en principio, la parte actora sí podía deducir del total del costo estimado de la obra los valores en esa norma referidos, pero que, sin embargo, no estableció ni en sede gubernativa ni en la judicial, cuál era el monto correspondiente a cada uno de ellos, y que sólo se limitó a indicar que la base gravable estaba determinada por los costos de mano de obra, adquisición de materiales, arrendamiento de equipos y otros costos. Que, tampoco explicó la diferencia de los anteriores rubros con los valores certificados en la vía gubernativa por la misma parte actora.

Agregó que lo anterior puso en evidencia que la parte actora incurrió en contradicciones e inconsistencia, pues mientras afirmó que la base gravable estaba conformada por ciertos montos, las pruebas aportadas acreditaron valores distintos, los que fueron tomados por la Administración para liquidar oficialmente el impuesto.

Sobre la sanción por inexactitud, dijo que la parte actora liquidó el impuesto sobre una base gravable que no correspondía a la establecida legalmente. Que por eso generó un menor impuesto a pagar.

EL RECURSO DE APELACIÓN.

La parte actora interpuso recurso de apelación contra la decisión del Tribunal en los siguientes términos:

En primer lugar, dijo que la sentencia apelada no estudió la inconstitucionalidad de las normas que regulan el impuesto de delineación urbana, artículos 71 y 74 de Decreto 352 de 2002. Que simplemente argumentó que el impuesto no fue creado por el Decreto 352 de 2002 sino por la Ley 97 de 1913, y que dejó de lado la parte sustancial del debate. Insistió en que la delineación urbana es una tasa y no un impuesto.

Dijo que la Constitución contempla tres tipos de tributos, a saber, impuestos, tasas y contribuciones. Trajo a colación apartes doctrinarios para definir cada una de estas tipologías.

Agregó que la definición del hecho generador que del tributo hace el artículo 71 del Decreto 352 de 2002 permite identificar el elemento tipificador de la tasa, esto es, la prestación de un servicio, consistente en la expedición de una licencia.

Sostuvo que la finalidad de una tasa es la compra o la adquisición de un producto del monopolio estatal. Que en el caso de la delineación urbana, es el precio que la administración exige a los constructores y urbanizadores a cambio de la prestación de un servicio público, consistente en la expedición de una licencia.

De otro lado, la parte actora dijo que la sentencia apelada fue proferida en el entendido de que el impuesto de delineación urbana se ajustaba a la Constitución con fundamento en la Sentencia C-035 de 2009 que declaró la exequibilidad del literal b) del artículo 233 del Decreto 1333 de 1986.

Señaló que el Tribunal se limitó a mencionar la referida sentencia pero que omitió interpretar que con este fallo no se configuró el fenómeno de la cosa juzgada respecto de las pretensiones de la presente demanda, referentes a la configuración de una tasa y no de un impuesto.

Así, dijo que el Tribunal incurrió en un error de derecho, por violación de los artículos 174, 178 302, 303 y 304 del C.P.C., en tanto que la sentencia no fue motivada.

En esta instancia, retomó los argumentos expuestos en la demanda para señalar que calculó la base gravable del impuesto según lo establecido en el artículo 75 de Decreto 352 de 2002 y en la Resolución 1291 de 1993.

Insistió en que determinó un presupuesto de \$3.261.321.000 y que ese fue el monto de la base gravable consignado en la declaración presentada el 27 de febrero de 2004. Así mismo, aclaró que excluyó del presupuesto de obra los gastos referidos susceptibles de ser disminuidos conforme lo establece la Resolución 1291 de 1993.

Dijo, que la Administración tomó como base gravable el monto total del presupuesto de obra o construcción, es decir, el presupuesto ejecutado, sin considerar los rubros que debían disminuirse por disposición de la Resolución 1291 de 1993.

Sobre la sanción por inexactitud, manifestó que no era procedente en tanto que en la declaración no se consignaron datos o factores falsos, incompletos, equivocados o desfigurados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El Distrito Capital de Bogotá dijo que en la sentencia C-035 de 2009 se mencionan varias sentencias, entre ellas la C-517 de 2007, mediante la cual la Corte Constitucional señaló que la delimitación urbana es un impuesto que grava la propiedad raíz y, que por consiguiente, carecían de fundamentos los argumentos que la parte actora expuso para sostener que se trataba de una tasa, pues con el impuesto de delimitación urbana no se está pagando por la prestación de un servicio.

De otra parte, señaló que la base gravable para liquidar el impuesto de delimitación urbana es el presupuesto de obra, que no concuerda exactamente con los costos reales de la obra en los que se haya incurrido, pero que sí se requiere que dicho presupuesto tenga un valor aproximado frente a los costos ejecutados.

La parte actora no presentó alegatos de conclusión.

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte actora, la Sala decidirá si se ajusta a derecho la Resolución No. 11762 DDI 083506, mediante la cual, el Distrito Capital de Bogotá practicó la liquidación oficial de revisión de la declaración del impuesto de delimitación urbana presentada por la parte actora el 27 de febrero de 2004 por la obra ubicada en la Calle 138 No. 56 – 30 de la ciudad de Bogotá D.C.

Concretamente, la Sala decidirá sobre *i)* la excepción de inconstitucionalidad de los artículos 71 y 74 del Decreto 352 de 2002 *ii)* si la base gravable determinada por la Administración para calcular el impuesto de delimitación se ajusta a la normativa aplicable y, *iii)* si era procedente imponer la sanción por inexactitud.

1) DE LA EXCEPCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO DE DELINEACIÓN URBANA.

A juicio de la parte actora, los artículos 71 y 74 del Decreto 352 de 2002 contravienen el artículo 338 de la Constitución, porque con estas normas, equivocadamente, se creó un impuesto cuando en realidad, por las obligaciones que este tributo genera, se configura una tasa. Por tanto, solicitó que en el presente caso, por vía de excepción, se inaplicaran estas disposiciones.

La excepción de inconstitucionalidad es uno de los mecanismos de control establecidos para garantizar la supremacía de la Constitución², cuyo fundamento deviene del artículo 4º superior y faculta a todas las autoridades administrativas y judiciales para que, en la resolución de una situación particular y concreta,

² **Artículo 4.** La Constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales.

Es deber de los nacionales y de los extranjeros en Colombia acatar la Constitución y las leyes, y respetar y obedecer a las autoridades.

inapliquen una disposición legal o reglamentaria por ser contraria a la Constitución.³

La Corte Constitucional estableció que para inaplicar las normas contrarias a la Carta Política, se debe verificar que el contenido de la disposición sobre la que se predica la inconstitucionalidad sea evidentemente contrario a la Constitución.⁴

De tal manera que, el concepto de incompatibilidad es elemento esencial para que la inaplicación sea procedente, ya que, de no existir, quien está llamado a aplicar la ley no puede argumentar la inconstitucionalidad de la norma para evadir su cumplimiento.

En este sentido, valiéndose del significado del vocablo *incompatibilidad*⁵, la Corte ha dicho que son incompatibles dos normas que, dada su mutua contradicción, no pueden imperar ni aplicarse al mismo tiempo, razón por la cual una debe ceder ante la otra; en la materia que se estudia, tal concepto corresponde a una oposición tan grave entre la disposición de inferior jerarquía y el ordenamiento constitucional que aquella y éste no puedan regir en forma simultánea. Así las cosas, el antagonismo entre los dos extremos de la proposición ha de ser tan ostensible que salte a la vista del intérprete, haciendo superflua cualquier elaboración jurídica que busque establecer o demostrar que existe.⁶

Esta Sala, de otra parte ha señalado en idéntico sentido que, si bien debe existir armonía entre los preceptos constitucionales y las normas jurídicas de inferior rango, de no ser así, la Carta Política ordena en forma categórica que se aplique la norma constitucional en aquellos casos en que sea manifiesta, palmaria y flagrante la oposición entre el texto constitucional y la disposición cuya inaplicación se pretende, sin que sea necesaria una elaboración jurídica que busque establecer o demostrar que existe.⁷

EL CASO CONCRETO.

Las normas de las que se solicita aplicar la excepción de inconstitucionalidad, vigentes al momento de los hechos que suscitan la presente controversia, disponen lo siguiente:

Artículo 71. Hecho generador. El hecho generador del impuesto de delimitación urbana es la expedición de la licencia para la construcción,

³ Sentencia C-600 de 1998. MP JOSÉ GREGORIO HERNANDEZ GALINDO.

⁴ Entre otras providencias ver Sentencia T-522 de 2001 M.P. Manuel José Cepeda y T-150 de 1996 .M.P. Vladimiro Naranjo Mesa. La Corte ha señalado que la excepción se debe aplicar cuando se presenten las siguientes condiciones: *i*) que se constate que la aplicación de las normas administrativas o legales amenaza o impide la protección de los derechos constitucionales, *ii*) que no existe vía alternativa igualmente eficaz para remover el obstáculo en el momento necesario, *iii*) que se deduce claramente de la Constitución la necesidad de garantizar un derecho constitucional, siempre que el obstáculo normativo para avanzar en su sea materialización específicamente señalado. Corte Constitucional. Auto N. 035 2009. Referencia: sentencia T-760 de 2008. Seguimiento a la sentencia T-760 de 2008. M.P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA.

⁵ DRAE. **Incompatibilidad:** repugnancia que tiene una cosa para unirse con otra, o de dos o más personas entre sí.

⁶ Sentencia No. T-614 de 1992 M.P. JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO.

⁷ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCION CUARTA. C.P. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA Bogotá, D. C. 26 de octubre de 2009. Radicación número: 25000-23-27-000-2006-01189-01. Número interno: 16718. Actor: FERNANDO ARTURO RUBIO FANDIÑO Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. En esta providencia de cita, a su turno, la Sentencia del 4 de mayo de 2006, Exp. 14576, C.P. María Inés Ortiz Barbosa

ampliación, modificación, adecuación y reparación de obras y urbanización de terrenos en el Distrito Capital de Bogotá.⁸

Artículo 74. Sujeto pasivo. Son sujetos pasivos del impuesto de delineación urbana los propietarios de los predios en los cuales se realiza el hecho generador del impuesto.

La parte actora estima que los anteriores preceptos legales contravienen el artículo 338 de la Constitución que establece lo siguiente:

ARTICULO 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. 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.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Según la parte actora, las obligaciones que surgen de las normas que regulan el impuesto de delineación urbana antes transcritas, son las propias de la prestación de un servicio, de tal manera que el gravamen económico que se impone al sujeto pasivo cuando recurre a la expedición de una licencia es una tasa, mediante la cual se recuperan los costos en los que incurre el Estado por su prestación.

De la redacción de artículo 338 de la Constitución se desprende que en el sistema fiscal colombiano se configuran por lo menos tres tipos de tributos⁹, a saber, los impuestos, las tasas y las contribuciones. Sin embargo, constitucionalmente no existen definiciones de cada una de estas categorías, por lo que ha sido la doctrina judicial la que ha determinado los elementos que permiten diferenciarlas. Así, la Corte Constitucional ha conceptuado sobre los impuestos y las tasas en los siguientes términos:

*“Las condiciones básicas del **impuesto** son: (i) tiene una vocación general, lo cual significa que se cobran sin distinción a todo ciudadano que realice el hecho generador; (ii) No guardan una relación directa e inmediata con un beneficio específico derivado para el contribuyente; (iii) en cuanto ingresan a las arcas generales del Estado conforme al principio de unidad de caja, este puede disponer de dichos recursos de acuerdo con lo previsto en los planes y presupuestos nacionales; (iv) su pago no es opcional ni discrecional, lo que se traduce en la posibilidad de forzar su cumplimiento a través de la jurisdicción coactiva; (v) la capacidad económica del contribuyente es un principio de justicia y equidad que debe reflejarse*

⁸ Artículo derogado por el artículo 18 del Acuerdo Distrital 352 de 2008.

⁹ Para la Corte Constitucional, los tributos han sido reconocidos como aquellas prestaciones que se establecen por el Estado en virtud de la ley, en ejercicio de su poder de imperio, destinados a contribuir con el financiamiento de sus gastos e inversiones en desarrollo de los conceptos de justicia, solidaridad y equidad (C.P. arts. 95-9, 150-12, 338, 345 y 363). En el caso colombiano, esta Corporación ha señalado que es posible identificar la existencia de por lo menos tres clases de tributos en el actual sistema fiscal, a saber: Los impuestos, las tasas y las contribuciones. Éstos aun cuando son fruto del desenvolvimiento de la potestad impositiva del Estado tienen características propias que los diferencian. Ver sentencia C-228 de 2010. M.P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA.

implícitamente en la ley que lo crea, sin que por ello pierda su vocación de carácter generas.”

(....)

*“De la evolución de las nociones jurisprudenciales y doctrinales que se han elaborado alrededor del concepto de **las tasas**, éstas **se pueden definir como aquellos ingresos tributarios** que se establecen en la ley o con fundamento en ella (origen ex lege), **a través de los cuales el ciudadano contribuye a la recuperación total o parcial de los costos en que incurre el Estado, para asegurar la prestación de una actividad pública, la continuidad en un servicio de interés general o la utilización de bienes de dominio público.** Por su propia naturaleza esta erogación económica se impone unilateralmente por el Estado a manera de retribución equitativa de un gasto público, que no obstante ser indispensable para el contribuyente, tan sólo se origina a partir de su solicitud.*

En este orden de ideas, se consideran tasas aquellos gravámenes que cumplan las siguientes características: (i) La prestación económica necesariamente tiene que originarse en una imposición legal; (ii) La misma nace como recuperación total o parcial de los costos que le representan al Estado, directa o indirectamente, prestar una actividad, un bien o servicio público; (iii) la retribución pagada por el contribuyente guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido, así lo reconoce el artículo 338 Superior al disponer que: “La ley [puede] permitir que las autoridades fijen las tarifas de las [tasas] que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten”; (iv) los valores que se establezcan como obligación tributaria excluyen la utilidad que se deriva de la utilización de dicho bien o servicio; (v) aun cuando su pago resulta indispensable para garantizar el acceso a actividades de interés público o general, su reconocimiento tan sólo se torna obligatorio a partir de la solicitud del contribuyente, por lo que las tasas indefectiblemente se tornan forzosas a partir de una actuación directa y referida de manera inmediata al obligado; (vi) el pago, por regla general, es proporcional, pero en ciertos casos admite criterios distributivos, como por ejemplo, con las tarifas diferenciales”¹⁰ (El resaltado no hace parte del texto citado).

El Consejo de Estado por su parte, en providencia mediante la que se decidió sobre la nulidad de los artículos 71 del Decreto 352 de 2002, 9º del Acuerdo 28 de 1995 y 61 del Decreto 423 de 1996, referentes al hecho generador del impuesto de delineación urbana en el Distrito Capital de Bogotá, dijo que el hecho imponible de este tributo no está constituido por la expedición de una licencia de construcción sino por el desarrollo de las actividades de construcción y refacción de inmuebles. Al respecto dijo esta corporación:

“La demandante alega que el Distrito Capital interpretó erróneamente el literal g) del artículo 1º de la Ley 97 de 1913 y el artículo 233 del Decreto 1333 de 1986, porque cuando expidió las normas demandadas interpretó que el hecho generador del impuesto de delineación urbana era la licencia de construcción, cuando en realidad lo es, la construcción en sí misma o la refacción de edificaciones.

(...)

¹⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-228 de 2010. M.P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA.

Las normas transcritas aluden a la actividad de construir y refaccionar como hecho generador del impuesto. Construir es “fabricar, edificar, hacer de nueva planta una obra de arquitectura o ingeniería, un monumento o en general cualquier obra pública.”¹¹ Y refaccionar es “restaurar o reparar, especialmente edificios.”¹²

En ese entendido, acudiendo al método de interpretación gramatical, sería pertinente concluir que el hecho generador del impuesto de delineación urbana no podría ser el hecho de la expedición de una licencia de construcción o de refacción a que aluden las normas demandadas, porque las licencias ni siquiera son objeto de mención en la Ley 97 de 1913 y en el Decreto 1333 de 1986.

(...)

En consecuencia, una interpretación finalista y sistemática de las normas que regulan la autonomía fiscal y de ordenamiento territorial y de los artículos 1º de la Ley 97 de 1913 y del 233 del Decreto Ley 1333 de 1986, permite concluir que constituyen el hecho generador del impuesto de delineación urbana las actividades de construcción y refacción, pero su causación puede tener lugar en oportunidades diferentes al momento en que se realiza el hecho imponible, cuando la autoridad competente así lo determine de manera justificada.”¹³

De acuerdo con los anteriores criterios, el cargo no está llamado a prosperar porque no se advierte una contradicción manifiesta y evidente entre el artículo 338 de la Constitución y los artículos 71 y 74 del Decreto 352 de 2002, que permita inaplicarlos por vía de excepción, pues, contrario al entendimiento de la parte actora, el hecho generador del impuesto de delineación urbana no es la expedición de una licencia, por lo que, de tajo, se descarta que se trate de la prestación de un servicio.

2) DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE DELINEACIÓN URBANA.

El impuesto de delineación urbana fue creado por la Ley 97 de 1913, en cuyo artículo 1º se establece lo siguiente:

Artículo 1º. El Concejo Municipal de la ciudad de Bogotá puede crear libremente los siguientes impuestos y contribuciones, además de los existentes hoy legalmente; organizar su cobro y darles el destino que juzgue más conveniente para atender a los servicios municipales, sin necesidad de previa autorización de la Asamblea Departamental:

(...)

g. Impuesto de delineación en los casos de construcción de nuevos edificios o de refacción (sic) de los existentes.

(...)

Por su parte, el Decreto Ley 1421 de 1993, por el cual se dicta el régimen especial para el Distrito Capital de Bogotá, estableció en su artículo 158:

¹¹ DRAE

¹² DRAE

¹³ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS. Bogotá, D.C., 30 de mayo de 2011. Radicación número: 25000-23-27-000-2005-01665-01(17269). Actor: FLOR MARIA TORRES RODRÍGUEZ. Demandado: DISTRITO CAPITAL-ALCALDÍA MAYOR DE BOGOTÁ.

“ARTÍCULO.- 158. Delineación urbana. **La base gravable para la liquidación del impuesto de delineación urbana en el Distrito Capital será el monto total del presupuesto de la obra o construcción.** La entidad distrital de planeación fijará mediante normas de carácter general el método que se debe emplear para determinar el presupuesto y podrá establecer precios mínimos de costo por metro cuadrado y por estrato. El impuesto será liquidado por el contribuyente.

El Concejo fijará la tarifa entre el uno (1) y el tres por ciento (3%). Hasta tanto el Concejo adopte dicha determinación se aplicará la que resulte de sumar las tarifas vigentes para los impuestos de delineación urbana y ocupación de vías.

Elimínase el impuesto de ocupación de vías”. (El resaltado no hace parte de la norma citada).

Luego, en cumplimiento de lo dispuesto en la anterior disposición, el Departamento Administrativo de Planeación Distrital expidió la Resolución No. 1291 de 1993, que estableció el método para determinar el presupuesto de obra que sirve de base gravable para liquidar el impuesto de delineación urbana, en los siguientes términos:

“Artículo 1º. El presupuesto de la obra de construcción para liquidar el impuesto de delineación urbana será el que resulte de sumar el costo estimado de mano de obra, adquisición de materiales, compra y arrendamiento de equipos y, en general, todos los gastos y costos diferentes a la adquisición de terrenos, financieros, impuestos, derechos por conexión de servicios públicos, administración, utilidad e imprevistos.

Los costos a que se refiere este artículo se deben estimar para excavación y preparación de terrenos y construcción de la edificación”.

Finalmente, el Decreto 352 de 2002, por el cual se compila y actualiza la normativa sustantiva tributaria que se debe aplicar en el Distrito Capital, señaló en el artículo 75 que la base gravable del tributo es el monto total del presupuesto de obra o construcción.

Esta Sala ha señalado que para el año 2005, periodo en el que se presentaron las declaraciones del impuesto de delineación urbana sobre las que se practicó la liquidación oficial de revisión controvertida en aquella oportunidad, la normativa vigente antes transcrita permitía que el contribuyente determinara la base gravable del impuesto con base en el presupuesto de obra, resultante de sumar el costo estimado de mano de obra, adquisición de materiales, compra y arrendamiento de equipos y, en general, todos los gastos diferentes a la adquisición de terrenos, financieros, impuestos, derechos por conexión de servicios públicos, administración, utilidad e imprevistos.¹⁴

En esta misma providencia, la Sala precisó que sólo hasta la expedición de la Resolución No. 574 del 2007, la Secretaría Distrital de Planeación determinó los costos mínimos del metro cuadrado para la declaración y pago del impuesto de delineación urbana. Que, por consiguiente, antes de esta reglamentación, la base

¹⁴ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. WILLIAM GIRALDO GIRALDO. Bogotá, D. C., 5 de diciembre de 2011. Referencia: 250002327000200800206 0. Número interno: 1795. Actor: ALIANZA FIDUCIARIA S.A. Demandado: DISTRITO CAPITAL DE BOGOTÁ.

gravable del impuesto de delimitación urbana se podía determinar de acuerdo con el presupuesto de obra estimado, sin que los contribuyentes estuvieran sujetos a observar costos mínimos por metro cuadrado.

En consecuencia, la Sala consideró que la cuantificación de la base gravable del impuesto de delimitación urbana estaba determinada por aquellas erogaciones en que incurriera el contribuyente en la realización de la obra. Que, estos costos no corresponden necesariamente con los costos de la obra una vez ejecutada, por cuanto, al momento de solicitar la licencia de construcción, se pueden estimar ciertos valores que en el desarrollo de la obra podrían variar, ya sea para aumentar o disminuir los gastos inicialmente presupuestados.

EL CASO CONCRETO.

En el presente caso, son relevantes para decidir, los siguientes hechos no discutidos:

1. El 27 de febrero de 2004, la parte actora presentó la declaración privada del impuesto de delimitación urbana correspondiente a la obra ubicada en la Calle 138 No. 56 – 30 de Bogotá D.C.¹⁵, conforme con los siguientes valores relacionados como presupuesto de obra:¹⁶

1	Costo estimado de mano de obra	\$	652.264.000
2	Costo estimado de adquisición de materiales	\$	1.630.660.00
3	Costo estimado de compra de equipos	\$	0
4	Costo estimado de arrendamiento de equipos	\$	652.265.000
5	Costo estimado de todos los costos y gastos	\$	326.132.000
6	TOTAL	\$	3.261.3210000

2. El 6 de febrero de 2006, el Distrito expidió el Auto de Inspección Tributaria No. 200EE1295, mediante el cual le informó a la parte actora que, una vez verificadas sus bases de datos y de acuerdo con la información suministrada por la Cámara Colombiana de la Construcción CAMACOL, estableció que el presupuesto consignado en la declaración del impuesto de delimitación urbana presentada el 27 de febrero de 2004 difería del presupuesto calculado con base en los valores de costo promedio establecidos por CAMACOL en los siguientes términos:¹⁷

Total del presupuesto calculado con base en el costo promedio de CAMACOL	\$	7.986.050.757
Total del presupuesto declarado por el contribuyente	\$	3.261.320.000
Diferencia	\$	4.724.307.757

3. El 23 de febrero de 2006, el Distrito profirió el Requerimiento Ordinario No. 2006EE27218, mediante el cual solicitó a la parte actora información sobre

¹⁵ Folio 47 del C.P.

¹⁶ Folios 7 y 8 del C.P.

¹⁷ Folios 3 y 4 del C.A.A.

las licencias de construcción que le fueron expedidas durante el periodo comprendido entre el 1º de febrero de 2004 y el 30 de diciembre de 2005.¹⁸

4. El 10 de marzo de 2006, la parte actora respondió el Requerimiento Ordinario No. 2006EE27218 del 23 de febrero de 2006, mediante el cual remitió la relación de gastos incurridos en el proyecto denominado Almería de San Luis 3-4-5, cuya declaración del impuesto de delimitación urbana fue presentada el 27 de febrero de 2004, en los siguientes términos:¹⁹

1	Costo estimado de mano de obra	\$ 3.111.145.000
2	Adquisición de materiales	\$ 2.847.935.000
3	Compra y arrendamiento de equipos	\$ 57.644.000
4	Otros	\$ 1.100.721.000
5	Total del presupuesto de construcción	\$ 7.122.445.000

5. El 4 de julio de 2006, la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá profirió el Requerimiento Especial No. 2006EE202668, mediante el cual propuso modificar la declaración del impuesto de delimitación urbana presentada por la parte actora el 27 de febrero de 2004 teniendo como presupuesto de obra el siguiente:²⁰

1	Costo estimado de mano de obra	\$ 3.111.145.000
2	Adquisición de materiales	\$ 2.847.935.000
3	Compra y arrendamiento de equipos	\$ 57.644.000
4	Otros	\$ 1.100.721.000
5	Total del presupuesto de construcción	\$ 7.122.445.000

6. El 21 de diciembre de 2006, la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá profirió la Resolución No. 11762 DDI 083506, mediante la cual formuló la liquidación oficial de revisión a la declaración del impuesto de delimitación urbana presentada por la parte actora el 27 de febrero de 2004, con las modificaciones propuestas en el requerimiento especial.²¹

La Sala verifica que las pruebas obrantes en el expediente dan cuenta de que el Distrito inició su actividad fiscalizadora a partir de la diferencia que encontró entre el presupuesto declarado por la parte actora en la liquidación privada presentada del 27 de febrero de 2004 y el presupuesto calculado por la propia Administración con base en el valor del costo promedio de construcción suministrado por la Cámara Colombiana de la Construcción CAMACOL.

De igual manera, la Sala constata que el Distrito, tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial de revisión, determinó la base gravable del impuesto a partir de la relación de gastos en que la parte actora efectivamente incurrió en la ejecución de la obra, según la información por ella misma suministrada al dar respuesta al requerimiento de información.

¹⁸ Folios 5 a 8 del C.A.A.

¹⁹ Folios 15 al 40 del C.A.A.

²⁰ Folios 93 y 94 del C.A.A.

²¹ Folio 37 del C.P.

En consecuencia, para la Sala es claro que el Distrito tomó como base gravable del impuesto de delineación urbana el valor del costo de la obra una vez ejecutada, cuando, en su lugar, debió tener en cuenta el presupuesto proyectado de la obra, pues según el criterio de esta Sala, la normativa vigente en el año 2004, no exigía tasar el impuesto de delineación urbana sobre el presupuesto definitivo de la obra ejecutada.²² En consecuencia, si bien es cierto que existe una diferencia significativa entre el presupuesto proyectado y el presupuesto ejecutado, no existe prueba en el expediente que permita inferir que el presupuesto de la obra proyectada que tuvo en cuenta la parte actora fue subvalorado, como lo insinuó la Administración. Por lo anterior, el cargo propuesto es procedente.

SANCIÓN POR INEXACTITUD

La parte actora dijo que la Administración liquidó la sanción por inexactitud de \$160.624.000 que no era procedente ya que la declaración no contenía datos o factores falsos, desfigurados, equivocados e incompletos, como equivocadamente lo concluyó la Administración.

Sobre la sanción por inexactitud, es criterio reiterado de la Sala que ésta tiene naturaleza accesoria, pues deviene como consecuencia de la comprobación de los presupuestos que consagra el artículo 647²³ del E.T. para su imposición y que se relacionan directamente con los datos e información contenida en la declaración, vale decir con los factores sobre los cuales se calcula el impuesto y del que se deriva el saldo a pagar o a favor, según corresponda²⁴.

En consecuencia, por cuanto la glosa propuesta por la Administración fue desvirtuada, no es procedente imponer la sanción por inexactitud.

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

F A L L A

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia del 12 de marzo de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección B. En su lugar, **DECLÁRASE** la nulidad de La Resolución No. 11762 DDI 083506 del diciembre 21 de 2006, por la cual se formuló Liquidación Oficial de Revisión a la declaración del impuesto de delineación urbana presentada por la sociedad José Alberto Castro Hoyos y CIA. S.C.A. Constructora Nacional de Obras Civiles, el 27 de febrero de 2004, por la obra ubicada en la calle 138 No. 56 – 30 de la ciudad de Bogotá D.C..

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** la firmeza de declaración del impuesto de delineación urbana presentada por la sociedad José Alberto Casto Hoyos y CIA. S.C.A. Constructora Nacional de Obras Civiles, el 27

²² Op.Cit. Sentencia del 5 de diciembre de 2011.

²³ Artículo 647. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior. (...)

²⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 25 de noviembre de 2004, Exp. 14016, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

de febrero de 2004, por la obra ubicada en la calle 138 No. 56 – 30 de la ciudad de Bogotá D.C..

TERCERO: RECONÓCESE personería a la abogada Raquel Rangel Rodríguez como apodera del Distrito Capital de Bogotá.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ