

CONCEPTOS – Cuando se profieren para dar respuesta a un derecho de petición no son actos administrativos. Excepciones / SUBDIRECCION JURIDICA DE LA SECRETARIA DISTRITAL DE HACIENDA – Los conceptos emitidos por ésta son actos administrativos / NORMAS TRIBUTARIAS – Los conceptos que las interpretan son actos administrativos

Conforme con la doctrina de esta Corporación, los conceptos que profiere la Administración en respuesta a consultas que han sido formuladas en relación con las materias a su cargo, por regla general no comprometen su responsabilidad “ni serán de obligatorio cumplimiento o ejecución”, en los términos del artículo 25 del C.C.A. Es decir que, a pesar de ser expedidos unilateralmente en ejercicio de la función administrativa, como es la de atender o satisfacer el derecho de petición, en este caso, la respuesta de la Administración a la petición de consulta, per se, no constituye acto administrativo. Sin embargo, por excepción, y en virtud de norma o regulación especial que así lo señale, tales conceptos, bajo determinadas circunstancias o presupuestos formales, pueden ser obligatorios o vinculantes para decisiones posteriores de las autoridades sobre la materia respectiva a su cargo. Este es el caso de los conceptos que emite la Subdirección Jurídica de la Secretaría Distrital de Hacienda, que de acuerdo con el literal m) del artículo 31 del Decreto 545 de 2006 son de obligatoria aplicación en todas sus actuaciones. De esa forma, estos conceptos, que se expiden como respuesta a las peticiones sobre la interpretación de las normas tributarias del Distrito, son actos administrativos susceptibles de ser examinados por esta jurisdicción.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 25 / DECRETO 545 DE 2006 – ARTICULO 31 LITERAL M)

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 2007EE2353 422 DE 2007 (11 DE ENERO) SECRETARIA DE HACIENDA DISTRITAL – (No anulado)

IMPUESTO DE DELINEACION – Creación legal. Hecho generador / CONSTRUIR – Concepto / REFACCIONAR – Concepto / BASE GRAVABLE – Es el monto total del presupuesto de la obra o construcción / PRESUPUESTO DE OBRA – Elementos que lo comprenden

El literal b) del artículo 233 del Decreto Ley 1333 de 1986 “Código de Régimen Municipal” estableció que los concejos municipales y el Distrito Especial de Bogotá podían crear el impuesto de delineación, organizar su cobro y fijar su destinación. 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.” Y refaccionar es “restaurar o reparar, especialmente edificios.” En cuanto a la base gravable para liquidar el impuesto, el artículo 158 del Decreto 1421 de 1993 señaló que sería el monto total del presupuesto de la obra o construcción. Para el efecto, le atribuyó competencia a la entidad distrital de planeación para fijar el método que se debe emplear para determinar el presupuesto. En cuanto a la base gravable para liquidar el impuesto, el artículo 158 del Decreto 1421 de 1993 señaló que sería el monto total del presupuesto de la obra o construcción. Para el efecto, le atribuyó competencia a la entidad distrital de planeación para fijar el método que se debe emplear para determinar el presupuesto. Ahora bien, el presupuesto de obra o construcción, base gravable del impuesto de delineación urbana, de acuerdo con la Resolución 1291/93, está conformado por el costo estimado de la mano de obra, la adquisición de materiales, la compra y arrendamiento de equipos y, en general, todos los gastos y costos para la excavación y preparación de terrenos y construcción de edificaciones; con

exclusión de los costos de adquisición de terrenos, los financieros, de impuestos, de derechos por conexión de servicios públicos, de administración y de utilidad e imprevistos. Cuando la resolución alude a los costos y gastos para la excavación y preparación de terrenos, se refiere a aquellas erogaciones en que se incurre para la realización de actividades de adecuación de un terreno para la ejecución de una obra. Concretamente, estas actividades comprenden la limpieza del suelo y el movimiento de tierras por medios manuales o mecánicos. Y cuando la resolución alude a los costos para la construcción de edificaciones, se entiende a aquellos gastos inherentes a la fabricación o realización de una obra de arquitectura o ingeniería, o, en general, de cualquier obra, hecha con materiales resistentes, y destinada para la habitación humana o para otros usos. En ese orden, el presupuesto de obra, base gravable del impuesto de delineación urbana, comprende los gastos estimados por mano de obra, la adquisición de materiales, la compra y arrendamiento de equipos y demás para las actividades de adecuación de un terreno (limpieza del suelo y movimiento de tierras), y para la realización de una obra de arquitectura o ingeniería, o, en general, de cualquier obra, hecha con materiales resistentes y destinada para la habitación humana o para otros usos en dicho terreno

FUENTE FORMAL: DECRETO LEY 1333 DE 1986 - ARTICULO 233 LITERAL B) / DECRETO 1421 DE 1993 - ARTÍCULO 158

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 2007EE2353 422 DE 2007 (11 DE ENERO) SECRETARIA DE HACIENDA DISTRITAL – (No anulado)

IMPUESTO DE DELINEACION URBANA PARA ESTACIONES DE SUMINISTRO DE GASOLINA – Elementos que comprenden la base gravable / PRESUPUESTO DE OBRA PARA LAS ESTACIONES DE SUMINISTRO DE GASOLINA – Incluye los surtidores, tanques, dispensadores, bombas, sumergibles, torre de aireación, tubería de combustible, estudios y planos

Es evidente que la construcción de una estación de suministro de gasolina o gas vehicular, entonces, no sólo comprende la realización de actividades de adecuación de terreno, sino que, además, en la construcción de su infraestructura necesariamente se requiere la realización de actividades y la instalación de elementos propios de este tipo de ingeniería, como es el caso de los tanques de almacenamiento, la instalación de bombas, torres de aireación, tuberías, dispensadores, sumergibles y demás elementos necesarios. Esto porque, como acertadamente lo consideró el Distrito Capital, en el desarrollo de la obra estos elementos se adhieren o incorporan a su infraestructura, a tal punto que sin ellos no se podría construir la estación de suministro como tal y, mucho menos, prestar el servicio de almacenamiento y distribución de combustibles. En consecuencia, es ajustada a derecho la interpretación que hizo el concepto acusado de los artículos 158 del Decreto Ley 1421 de 1993; 1º literal g) de la Ley 97 de 1913; 233 literal b) del Decreto 1333 de 1986 y 1º de la Resolución DADP 1421 de 1993, en el sentido de que dentro del presupuesto de obra de la construcción de una estación de suministro de gasolina, que a su vez constituye la base gravable del impuesto de delineación urbana, se incluyan los costos de los elementos a que hizo referencia el concepto demandado, esto es, los surtidores, tanques, dispensadores, bombas, sumergibles, torre de aireación, tubería de combustible, estudios y planos.

NOTA DE RELATORIA: Con salvamento de voto de la doctora Martha Teresa Briceño de Valencia

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 2007EE2353 422 DE 2007 (11 DE ENERO)
SECRETARIA DE HACIENDA DISTRITAL – (No anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Magistrado ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., diecinueve (19) de abril de dos mil doce (2012).

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00030-01(17859)

Actor: CARLOS FELIPE AROCA LARA

Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA DE BOGOTA - DIRECCION
DISTRITAL DE IMPUESTOS

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la apoderada del Distrito Capital-Secretaría de Hacienda de Bogotá contra la sentencia del 30 de octubre de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que falló lo siguiente:

“PRIMERO: DECLÁRASE LA NULIDAD del Concepto 2007EE2353 422 de 2007 proferido por la SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: En firme esta providencia, **ARCHÍVESE** el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen.”

1. ANTECEDENTES PROCESALES

1.1. LA DEMANDA

El señor Carlos Felipe Aroca Lara, en nombre propio, elevó la siguiente pretensión:

“(…) solicito al Honorable Tribunal declarar la nulidad de la totalidad del Concepto No. 2007EE2353 422 11-01-2007 de fecha enero 11 de dos mil siete (2007), concepto en el que se concluye que los estudios, planos, surtidores, tanques, dispensadores, bombas, sumergibles, torre de aireación, tubería de combustible y otros elementos que se utilizan para poner en funcionamiento una estación de servicio de suministro de gasolina y gas natural, hacen parte de la base gravable del impuesto de delimitación urbana en el Distrito Capital.”

El demandante citó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 1º, 95 numeral 9º, 150 numeral 12, 287 numeral 2º, 313 numeral 4º y 338 de la Constitución Política;
- Artículo 1º, literal g) de la Ley 97 de 1913;
- Decreto Ley 1333 de 1986, artículo 233, literal b)
- Artículo 158 del Decreto Ley 1421 de 1993 y,
- Artículo 1º de la Resolución número 1291 de 1993 del Departamento Administrativo de Planeación Distrital.

Para sustentar lo anterior, propuso los siguientes cargos de violación:

PRIMER CARGO. VIOLACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 1º, LITERAL G), DE LA LEY 97 DE 1913; 233, LITERAL B), DEL DECRETO LEY 1333 DE 1986 Y, 158 DEL DECRETO LEY 1421 DE 1993

El demandante sostuvo que el concepto acusado incluye dentro de la base gravable del impuesto de delineación urbana, algunos costos y gastos que no hacen parte de la construcción de una edificación, sino del giro ordinario de los negocios del contribuyente.

Dijo que conforme con la Resolución 1291 de 1993, expedida por el Departamento Administrativo de Planeación Distrital, 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.

Indicó que la base gravable del impuesto de delineación urbana, conforme con lo dispuesto en el Decreto Ley 1421 de 1993 y en la anterior resolución, es el presupuesto de obra de la construcción, que se encuentra conformado con los costos estimados para la excavación y preparación de los terrenos, así como para la construcción de la edificación.

Aseveró que lo anterior fue recogido en la Ley 97 de 1913 (art. 1º, lit. g) y en el Decreto Ley 1333 de 1986 (art. 233, lit. b).

Afirmó que las normas que crearon el impuesto de delineación urbana autorizaron a la autoridad de planeación para gravar con el impuesto las obras civiles de construcción de edificios y de refacción de los existentes.

Aludió a la doctrina de esta Corporación, que, en un caso similar, anuló ciertos actos administrativos que pretendían gravar con el impuesto algunos elementos que no hacían parte de la construcción de una edificación. (Sección Cuarta, sentencia del 15 de marzo de 1996, expediente 7481, Consejera ponente Consuelo Sarria Olcos).

Finalmente, reiteró que el concepto demandado es nulo, en la medida en que incluyó dentro de la base gravable del impuesto de delineación urbana elementos que no hacen parte de la edificación, como son los planos, los estudios de la obra, el software, las bombas, los surtidores, los compresores, las subestaciones eléctricas, los tubos de aireación, los dispensadores, las mangueras, etc.

SEGUNDO CARGO. VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA DESARROLLADO EN LOS ARTÍCULOS 1º, NUMERAL 150; 287, NUMERAL 3º; 313, NUMERAL 4º Y, 338 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA. VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 158 DEL DECRETO LEY 1421 DE 1993 Y EL ARTÍCULO 1º DE LA RESOLUCIÓN 1291 DE 1993, EXPEDIDA POR EL DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE PLANEACIÓN DISTRITAL

El demandante afirmó que el concepto demandado reconoció que la base gravable del impuesto de delineación urbana es el presupuesto de obra señalado en la Resolución número 1291 de 1993, pero, expresamente, señaló que algunos elementos que no hacen parte de dicho presupuesto de obra "*deben ser sumados*" al presupuesto, con lo que se amplía ilegalmente la base gravable del impuesto.

Manifestó que el concepto hizo una interpretación ilegal de las normas en que dijo sustentarse, en el sentido de que incluyó elementos muebles e intangibles dentro de la base gravable del impuesto de delineación urbana.

Con lo anterior, agregó, se violó el principio de legalidad tributaria, en la medida en que la Dirección Distrital de Impuestos usurpó funciones que por virtud del Decreto Ley 1421 de 1993 fueron otorgadas al Departamento Administrativo de Planeación Distrital.

TERCER CARGO. VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 95, NUMERAL 9º, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA Y DEL ARTÍCULO 158 DEL DECRETO LEY 1421 DE 1993

La parte actora sostuvo que el concepto acusado contradice el artículo 158 del Decreto 1421 de 1993, que señala que solamente la autoridad distrital de planeación fijará la composición del presupuesto de obra o construcción, que a su vez constituye la base gravable del impuesto de delineación urbana en Bogotá.

Afirmó que no es acertada la interpretación de la Dirección Distrital de Impuestos en el sentido de que la Resolución 1291 de 1993 fijó taxativamente ciertos elementos que se deben excluir de la base gravable del impuesto, omitiendo lo dispuesto en el inciso 2º del artículo 1º de dicha resolución.

Agregó que el concepto amplió la base gravable del impuesto con el fin de que los contribuyentes tributen sobre una base superior a la que legalmente están obligados, lo que viola el principio de justicia tributaria previsto en el artículo 95, numeral 9º, de la Constitución Política.

1.2. LA PETICIÓN DE SUSPENSIÓN PROVISIONAL

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante auto del 10 de mayo de 2007, negó la solicitud de suspensión provisional del concepto demandado.

1.3. LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Dentro de la oportunidad legal, el apoderado judicial del Distrito Capital-Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá contestó la demanda en los siguientes términos:

Pidió negar las pretensiones de la demanda.

Dijo que la respuesta emanada de la Subdirección Jurídico Tributaria, bajo el oficio número 2007EE2353, no es un acto administrativo que sea susceptible de ser demandado ante esta jurisdicción, toda vez que en él no se crean situaciones jurídicas de carácter particular y concreto, ni de carácter general. Transcribió apartes de doctrina judicial de esta Corporación y de la Corte Constitucional.

Añadió que esta comunicación se limitó a dar alcance a lo que la Resolución número 1291 de 1993, expedida por el DAPD, dijo sobre que la adquisición de terrenos, financieros, impuestos, derechos por conexión de servicios públicos, administración, utilidad e imprevistos, constituyen presupuesto de la obra de construcción.

Después de hacer un recuento sobre la normativa del impuesto de delineación urbana, indicó que de acuerdo con el artículo 1º de la Resolución 1291 de 1993, el presupuesto de obra es el cómputo anticipado del costo de una obra, que debe ser similar al valor ejecutado de la obra, *“sin que resulte aceptable pensar que éste valor sea cualquier cifra, en detrimento de la estabilidad financiera y económica de la empresa que realiza la construcción y por supuesto de la Administración Tributaria correspondiente.”*

Transcribió la definición de costos y gastos del Decreto Nacional 2649 de 1993 (arts. 39 y 40).

Reiteró que el oficio demandado interpretó la Resolución 1291/93, y que de ninguna manera, con lo dicho en el oficio, se amplió la base gravable del impuesto de delineación urbana. Que, por el contrario, en el oficio se aludió al presupuesto de obra, el cual contiene un listado no taxativo sino indicativo de lo que conforma dicho presupuesto.

Dijo que el oficio demandado no contiene una decisión de la Administración, capaz de producir efectos jurídicos, porque mal *“puede la Dirección Distrital de Impuestos abrogarse (sic) una facultad que no le corresponde y que es propia del Concejo Distrital.”*

1.4. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió a las pretensiones de la demanda y declaró la nulidad del acto demandado, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Estimó que el oficio demandado sí era susceptible de ser demandado ante esta jurisdicción, porque conforme con el artículo 84 del C.C.A., mediante tales actuaciones, la Administración toma decisiones que afectan a los administrados en sus derechos sustantivos o procedimentales. Que al ser decisiones de obligatoria aplicación por parte de los funcionarios públicos, constituyen verdaderos actos administrativos que no pueden ser excluidos de control de legalidad.

Después de aludir a la normativa aplicable al impuesto de delineación urbana, dedujo que la base gravable para liquidar el impuesto en el Distrito Capital está conformada por el monto total de la obra o construcción; el que, de acuerdo con el

artículo 158 del D.L. 1421/93, reglamentado por la R. 1291/93, está compuesto por la 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, para la excavación, preparación de terrenos y construcción de edificaciones.

Definió los conceptos de construcción, excavación y preparación de terrenos, para luego concluir que los costos estimados del presupuesto de obra están dirigidos directamente al proceso de construcción de edificaciones o edificios, entendidos estos como el conjunto de cimientos, estructuras, muros, paredes, tabiques, suelos, techos y cubiertas, cualquiera que sea su uso, sin importar el tipo de material utilizados en la obra.

Sostuvo que, en virtud de lo anterior, no podía dársele el alcance de edificio a bienes muebles y tangibles utilizados para la adecuación de la construcción a su fin comercial.

Finalmente, concluyó que la base gravable del impuesto comprende los costos de construcción de una edificación o edificio, y no otros diferentes como lo interpretó la Secretaría de Hacienda en el concepto acusado. Aludió a la sentencia de esta Corporación del día 15 de marzo de 1996, expediente 7481, Consejera ponente Consuelo Sarria Olcos.

1.5. EL RECURSO DE APELACIÓN

El **Distrito Capital - Secretaría de Hacienda Distrital** interpuso recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal. Las razones de su inconformidad se concretan así:

Dijo que de acuerdo con el artículo 1º de la Resolución 1291/93, los costos directos que integran el presupuesto de obra son el costo estimado de mano de obra, la adquisición de materiales, la compra y arriendo de equipo y otros que tengan estrecha relación con la obra propiamente dicha. Y, los costos indirectos son aquellos necesarios para la ejecución de la obra, que repercuten en el presupuesto, pero que por disposición de la Resolución 1291 de 1993 no hacen parte del presupuesto de obra para efectos del impuesto de delimitación urbana: adquisición de terrenos, financieros, impuestos, derechos por conexión de servicios públicos, administración, utilidad e imprevistos.

Sostuvo que la Resolución 1291 enuncia los elementos que se deben tener en cuenta para establecer el presupuesto de obra, pues al referirse a otros costos que tengan estrecha relación con la obra propiamente dicha, se refiere a todos los demás costos que escapan de la enunciación que allí se hace.

Indicó que el artículo 653 del Código Civil clasifica los bienes en corporales e incorporales. Que los corporales, conforme con el artículo 654 del mismo ordenamiento, se clasifican en bienes muebles y bienes inmuebles. Que los bienes inmuebles se clasifican en inmuebles por naturaleza, inmuebles por adherencia o por accesión, inmueble por destinación e inmueble por el objeto sobre el que recae el derecho.

Afirmó que los materiales de un edificio, mientras permanezcan incorporados material y permanentemente a él son inmuebles por adherencia.

Estimó que los tanques, bombas, torres de aireación, tuberías de combustibles, dispensadores y demás elementos necesarios para el buen funcionamiento de una estación de suministro de gasolina, son elementos inherentes a la construcción de estaciones de servicio, que ante su ausencia, se perdería la esencia del servicio que prestan. Para la apelante, estos elementos adquieren la calidad de inmuebles por accesión, por adherencia a la tierra con el carácter de permanencia, quedando en virtud de esta incorporación como parte de un todo que no puede dividirse sin detrimento del edificio. Que, por esta razón, estos elementos deben hacer parte del presupuesto de la obra, ya que no son ajenos y forman parte de la estructura construida.

También dijo que tales elementos se reputan inmuebles por destinación, porque están destinados al uso o beneficio de un inmueble, aunque pueden separarse sin detrimento.

Finalmente, reiteró que el oficio demandado no es un acto administrativo susceptible de ser controvertido en esta jurisdicción, según lo ha dicho la doctrina judicial de esta Corporación y de la Corte Constitucional.

1.6. LOS ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La apoderada del **Distrito Capital - Secretaría de Hacienda Distrital** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y del recurso de apelación.

La **parte actora** reiteró los argumentos de la demanda.

1.7. Concepto del Ministerio Público.

Solicitó la confirmación de la sentencia apelada. Afirmó que los conceptos de “inmuebles por adhesión” e “inmuebles por destinación”, a los que recurrió la recurrente, son conceptos que obedecen a figuras creadas por el Código Civil para resolver asuntos relacionados con el dominio, la posesión, el uso y el goce de bienes; asuntos que son ajenos al tema que se discute.

No encontró acertado el hecho de que el concepto de “edificio” permita tomar como construcción los elementos que incluyó el Distrito en el acto demandado, para definir el presupuesto de la obra de construcción y la base gravable del impuesto de delineación urbana.

Sostuvo que la definición del hecho generador señalada en el artículo 9º del Acuerdo 28 de 1995, permite concluir que el impuesto se dirige a la construcción o edificación, y que, como tal, dentro del presupuesto de obra se podrá incluir todos los materiales que queden dentro de la estructura respecto de la que se concede la licencia, más no de los equipos o elementos que se monten para realizar determinada actividad.

Retomó para el caso la sentencia de esta Corporación del 15 de marzo de 1996, citada por el Tribunal.

En cuanto a la afirmación de que el acto acusado no es susceptible de ser demandado, afirmó que la entidad recurrente no aportó argumentos diferentes a los expuestos en la contestación de la demanda, que permitan desvirtuar los fundamentos que hizo el Tribunal.

2. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la accionante, corresponde a la Sala decidir sobre la pretensión de nulidad del siguiente concepto emitido por la Secretaría de Hacienda del Distrito de Bogotá:

“Bogotá D.C., 11 de enero de 2007

(...)

TEMA: *Impuesto de delimitación urbana*

SUBTEMA: *Presupuesto de obra*

Apreciado señor:

De conformidad con los literales b y c del artículo 50 del Decreto Distrital 545 del 2006, compete a este Despacho la interpretación de manera general y abstracta de las normas Tributarias Distritales, manteniendo la unidad doctrinal de la Dirección Distrital de Impuestos.

CONSULTA:

*Se consulta sobre los conceptos de presupuesto de obra o construcción de estaciones de suministro de gasolina y gas natural, concretamente si hacen o no parte del presupuesto de obra **los surtidores, tanques, dispensadores, bombas, sumergibles, torre de aireación, tubería de combustible, estudios y planos.***

RESPUESTA:

Antes de absolver su inquietud, hay que indicar que los conceptos emitidos por este Despacho no responden a la solución de casos particulares y concretos, pues estos son discutidos en los procesos de determinación que se adelantan a los contribuyentes en donde se determina de manera particular la situación fiscal real del sujeto pasivo, es competencia de esta Subdirección la interpretación general y abstracta de las normas tributarias distritales, en virtud de los literales b y c del artículo 30 del Decreto Distrital 545 de diciembre 29 de 2006.

Recordemos que el hecho generador del impuesto de delimitación urbano (sic) se encuentra previsto en el artículo 71 del Decreto Distrital 352 de 2002¹ que prevé:

*“(...) **Hecho Generador.** El hecho generador del impuesto de delimitación urbana es la expedición de la licencia para la construcción, ampliación, modificación, adecuación y reparación de obras y urbanización de terrenos en el Distrito Capital de Bogotá (...).”*

A su turno el artículo 75 del Decreto Distrital 352 de 2002 establece:

*“(...) **Base gravable.** La base gravable del impuesto de delimitación urbana **es el monto total del presupuesto de obra o construcción.***

¹ “Por el cual se compila y actualiza la normativa sustantiva tributaria vigente, incluyendo las modificaciones generadas por la aplicación de nuevas normas nacionales que se deban aplicar a los tributos del Distrito Capital, y las generadas por acuerdos del orden distrital”

La entidad distrital de planeación fijará mediante normas de carácter general el método que se debe emplear para determinar este presupuesto. (...)

Mediante Resolución 1291 de 1993 proferido (sic) por el DAPD, se fijo (sic) el método para determinar el presupuesto de la obra que sirve de base para liquidar el impuesto de delimitación urbana, y en su artículo 1º señaló:

El presupuesto de la obra de construcción para liquidar el impuesto de delimitación 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.

*De la lectura de la disposición antes transcrita conviene precisar que la descripción que hace la norma de los elementos que se deben tener en cuenta para establecer el presupuesto de obra, constituye una referencia enunciativa estando estos factores descritos en términos genéricos, vale decir mano de obra, adquisición de materiales, compra y arrendamiento de equipos y en general todos los gastos y costos **diferentes a:** adquisición de terrenos, financieros, impuestos, derechos por conexión de servicios públicos, administración, utilidad e imprevistos, que no harán parte del presupuesto de obra, porque la norma así lo determina.*

*En tal sentido, podemos inferir que por no estar taxativamente enunciado dentro de los componentes que no hace parte del presupuesto de obra, y por no ser extensible a otros factores como sería los enunciados por usted (**surtidores, tanques, dispensadores, bombas, etc.**), deberán ser sumados como integrantes del presupuesto de obra, para efecto de determinar la base gravable del impuesto de delimitación urbana.”*

Previo a resolver lo anterior, la Sala decidirá si el concepto acusado es un acto administrativo susceptible de ser demandado ante esta jurisdicción; toda vez que el análisis de fondo del caso depende de la conclusión a la que se arribe al respecto.

Conforme con la doctrina de esta Corporación², los conceptos que profiere la Administración en respuesta a consultas que han sido formuladas en relación con las materias a su cargo, por regla general no comprometen su responsabilidad “*ni serán de obligatorio cumplimiento o ejecución*”, en los términos del artículo 25 del C.C.A.³ Es decir que, a pesar de ser expedidos unilateralmente en ejercicio de la función administrativa, como es la de atender o satisfacer el derecho de petición,

² Consejo de Estado, Sección Primera. Sentencia del 23 de febrero de 2006. Expediente 110010324000200300048-01. Consejero ponente Rafael E. Ostau de Lafont Pianeta.

³ Art. 25. El derecho de petición incluye el de formular consultas escritas o verbales a las autoridades, en relación con las materias a su cargo, y sin perjuicio de lo que dispongan normas especiales.

Estas consultas deberán tramitarse con economía, celeridad, eficacia e imparcialidad y resolverse en un plazo máximo de treinta (30) días.

Las respuestas en estos casos no comprometerán la responsabilidad de las entidades que las atienden, ni serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

en este caso, la respuesta de la Administración a la petición de consulta, per se, no constituye acto administrativo.

Sin embargo, por excepción, y en virtud de norma o regulación especial que así lo señale, tales conceptos, bajo determinadas circunstancias o presupuestos formales, pueden ser obligatorios o vinculantes para decisiones posteriores de las autoridades sobre la materia respectiva a su cargo. Este es el caso de los conceptos que emite la Subdirección Jurídica de la Secretaría Distrital de Hacienda, que de acuerdo con el literal m) del artículo 31 del Decreto 545 de 2006 son de obligatoria aplicación en todas sus actuaciones. De esa forma, estos conceptos, que se expiden como respuesta a las peticiones sobre la interpretación de las normas tributarias del Distrito, son actos administrativos susceptibles de ser examinados por esta jurisdicción.

Precisado lo anterior, se pasa a resolver el fondo del asunto sometido a consideración de esta Sala.

La violación directa de la ley por interpretación errónea ocurre cuando el precepto o preceptos que se aplican son los que regulan el asunto por resolver, pero se los entiende equivocadamente, y así, erróneamente comprendidos, se los aplica. Es decir, ocurre cuando se le asigna a la norma un sentido o alcance que no le corresponde.

La Sala entiende que la inconformidad del demandante radicó en que el Distrito Capital-Secretaría de Hacienda Distrital interpretó erróneamente los artículos 158 del Decreto Ley 1421 de 1993; 1º literal g) de la Ley 97 de 1913; 233 literal b) del Decreto 1333 de 1986 y 1º de la Resolución DADP 1421 de 1993, en la medida que en el concepto acusado afirmó que dentro de los elementos que se deben tener en cuenta para establecer el presupuesto de obra, para efectos del cálculo de la base gravable del impuesto de delimitación urbana, se incluyen **los surtidores, tanques, dispensadores, bombas, sumergibles, torre de aireación, tubería de combustible, estudios y planos**, en los casos de construcción de estaciones de suministro de gasolina.

La Sala estima que el recurso de apelación prospera por las siguientes razones:

- **El impuesto de delimitación urbana**

El literal g) del artículo 1º de la Ley 97 de 1913 señala:

***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 delimitación en los casos de construcción de nuevos edificios o de refección (sic) de los existentes.

A su vez, el literal b) del artículo 233 del Decreto Ley 1333 de 1986 "Código de Régimen Municipal" estableció que los concejos municipales y el Distrito Especial de Bogotá podían crear el impuesto de delimitación, organizar su cobro y fijar su destinación. Dispone la norma:

Artículo 233º.- Los Concejos Municipales y el Distrito Especial de Bogotá, pueden crear los siguientes impuestos, organizar su cobro y darles el destino que juzguen más conveniente para atender a los servicios municipales:

b) *Impuesto de delineación en los casos de construcción de nuevos edificios o de refacción de los existentes.*

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.”*⁴ Y refaccionar es *“restaurar o reparar, especialmente edificios.”*⁵

En cuanto a la base gravable para liquidar el impuesto, el artículo 158 del Decreto 1421 de 1993 señaló que sería *el monto total del presupuesto de la obra o construcción*. Para el efecto, le atribuyó competencia a la entidad distrital de planeación para fijar el método que se debe emplear para determinar el presupuesto.

En desarrollo de la anterior competencia, el Departamento Administrativo de Planeación Distrital expidió la Resolución 1291 del 8 de octubre de 1993, que, en el artículo primero⁶, previó que el presupuesto de la obra de construcción para liquidar el impuesto de delineación urbana sería el que resultara 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 gastos y costos para la excavación y preparación de terrenos y construcción de la edificación**. Y, expresamente, excluyó los costos de adquisición de terrenos, los financieros, de impuestos, de derechos por conexión de servicios públicos, de administración y de utilidad e imprevistos.

En el caso en examen, el Distrito Capital recurrió la decisión del Tribunal, en cuanto en ésta se afirmó que la base del impuesto de delineación comprende los costos de construcción de una edificación o edificio, y no otros tales como **tanques, bombas, torres de aireación, tuberías de combustibles, dispensadores y demás elementos necesarios para el funcionamiento de una estación de suministro de gasolina**, ya que tales elementos son ajenos y no forman parte de la estructura construida.

Para el Distrito Capital-Secretaría de Hacienda, los anteriores elementos enunciados, inherentes a la construcción de estaciones de servicio, *“adquieren la calidad de inmuebles por accesión, por la adherencia a la tierra con el carácter de permanencia, quedando en virtud de esta incorporación como parte de un todo que no puede dividirse sin detrimento del edificio, razón por la cual deben hacer parte del presupuesto de la obra, ya que **tales elementos no son ajenos y forman parte de la estructura construida.**”*

⁴ DRAE

⁵ DRAE

⁶ **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.

Ahora bien, el **presupuesto de obra o construcción**, base gravable del impuesto de delimitación urbana, de acuerdo con la Resolución 1291/93, está conformado por el costo estimado de la mano de obra, la adquisición de materiales, la compra y arrendamiento de equipos y, en general, todos los gastos y costos para la excavación y preparación de terrenos y construcción de edificaciones; con exclusión de los costos de adquisición de terrenos, los financieros, de impuestos, de derechos por conexión de servicios públicos, de administración y de utilidad e imprevistos.

Cuando la resolución alude a los costos y gastos para la **excavación y preparación de terrenos**, se refiere a aquellas erogaciones en que se incurre para la realización de actividades de adecuación de un terreno para la ejecución de una obra. Concretamente, estas actividades comprenden la limpieza del suelo y el movimiento de tierras por medios manuales o mecánicos.

Y cuando la resolución alude a los costos para la **construcción de edificaciones**, se entiende a aquellos gastos inherentes a la fabricación o realización de una obra de arquitectura o ingeniería, o, en general, de cualquier obra, hecha con materiales resistentes, y destinada para la habitación humana o para otros usos.⁷

En ese orden, el presupuesto de obra, base gravable del impuesto de delimitación urbana, comprende los gastos estimados por mano de obra, la adquisición de materiales, la compra y arrendamiento de equipos y demás para las actividades de adecuación de un terreno (limpieza del suelo y movimiento de tierras), y para la realización de una obra de arquitectura o ingeniería, o, en general, de cualquier obra, hecha con materiales resistentes y destinada para la habitación humana o para **otros usos** en dicho terreno.

- **La base gravable del impuesto de delimitación urbana en la construcción de estaciones de servicio de combustible.**

Para el caso de las estaciones de servicio automotriz, el artículo 4º del Decreto Ley 4299 de 2005⁸ las define así:

***Estación de servicio automotriz:** Establecimiento en el cual se almacenan y distribuyen combustibles básicos utilizados para vehículos automotores, los cuales se entregan a partir de equipos fijos (surtidores) que llenan directamente los tanques de combustible.*

Dichos establecimientos pueden incluir facilidades para prestar uno o varios de los siguientes servicios: lubricación, lavado general y/o de motor, cambio y reparación de llantas, alineación y balanceo, servicio de diagnóstico, trabajos menores de mantenimiento automotor, venta de llantas, neumáticos, lubricantes, baterías y accesorios y demás servicios afines.

En las estaciones de servicio automotriz también podrá operar venta de GLP en cilindros portátiles, con destino al servicio público domiciliario, caso en el cual se sujetarán a la reglamentación específica que establezca el Ministerio de Minas y Energía. Asimismo podrán funcionar minimercados, tiendas de comidas rápidas, cajeros automáticos, tiendas de vídeos y otros servicios afines a estos, siempre y cuando se obtengan de las autoridades

⁷ Diccionario de la Real Academia Española.

⁸ Artículo 4º.

competentes las autorizaciones correspondientes y se cumplan todas las normas de seguridad para cada uno de los servicios ofrecidos.

Las estaciones de servicio también podrán disponer de instalaciones y equipos para la distribución de gas natural comprimido (GNC) para vehículos automotores, caso en el cual se sujetarán a la reglamentación expedida por el Ministerio de Minas y Energía.

De conformidad con la Guía de Manejo Ambiental para las Estaciones de Servicio de Combustible que expidió el entonces Ministerio del Medio Ambiente en el año 1999⁹, junto con el Departamento Administrativo de Medio Ambiente del Distrito Capital, la construcción de una estación de este tipo comprende 4 etapas¹⁰: i) La Planeación, ii) la Construcción e instalación, iii) La Operación y iv) El Cierre y el abandono.

- 1) En la etapa de **planeación** se analizan variables que tienen como propósito definir la viabilidad técnica, económica y ambiental para el desarrollo e implementación de la infraestructura de una estación de servicio.
- 2) La etapa de **construcción e instalación** tiene como objetivo la organización de las labores de campo y el cumplimiento de requisitos de orden legal indispensables para la construcción e instalación de una estación de servicio.

Esta etapa comprende, además, la instalación de los tanques de almacenamiento¹¹, de las líneas de conducción, de los sistemas de distribución (dispensadores y/o surtidores), de los sistemas de abastecimiento para agua potable, de los sistemas de manejo de aguas residuales, y la señalización y paisajismo.

- 3) En la etapa de **operación** se llevan a cabo una serie de pruebas y calibraciones para garantizar un correcto funcionamiento de los equipos de la estación de servicio.
- 4) La etapa de **cierre y almacenamiento**, sólo en aquellos casos en que existe un cierre temporal o definitivo de la estación de servicio. En esta etapa se realizan una serie de actividades encaminadas a establecer las tareas de limpieza, las labores de remoción de los componentes de la estación y la restauración final.

⁹ Puede consultarse en: <http://www.fendipetroleo.com/newweb/images/stories/pdf/guiaambientalparaEDS.pdf>

¹⁰ De conformidad con el párrafo 1o. del artículo 1º del Decreto 4299 de 2005: "La refinación, almacenamiento, manejo, transporte y **distribución** de los combustibles líquidos derivados del petróleo son considerados servicios públicos.

Por eso, en los considerandos del citado decreto se precisa que "Que los servicios públicos están sometidos al régimen jurídico que fije la ley, son inherentes a la finalidad social del Estado y es deber de este asegurar la prestación eficiente de los mismos para todos los habitantes del territorio nacional;

(...)

Que en virtud del artículo 212 del Código de Petróleos, el transporte y **distribución** de petróleo y sus derivados constituyen un servicio público, razón por la cual las personas o entidades dedicadas a esas actividades deberán ejercerlos de conformidad con los reglamentos que dicte el Gobierno, en guarda de los intereses generales; (...)"

Uno de los aspectos que controla el Gobierno es el impacto ambiental de la construcción de las estaciones, de ahí que sea útil para los efectos de la presente sentencia, tener en cuenta la guía ambiental señalada que describe las etapas que se deben tener en cuenta para, precisamente, mitigar ese impacto ambiental.

¹¹ Que comprende la carga, transporte y descarga de tanques; la inspección y pruebas previas a la instalación de los tanques subterráneos; las excavaciones para tanques subterráneos o superficiales; el anclaje de los tanques; las medidas de deflexión de los tanques (calidad de relleno y su compactación); la instalación de los sistemas de conexión secundaria (construcción de diques o muros de contención, bóvedas, geomembranas y tanques de doble pared); la instalación del sistema de desfogue o venteo del tanque y, la instalación del sistema de llenado (boca de llenado, tubería interna del tanque o tubería de llenado).

De acuerdo con lo anterior, es evidente que la construcción de una estación de suministro de gasolina o gas vehicular, entonces, no sólo comprende la realización de actividades de adecuación de terreno, sino que, además, en la construcción de su infraestructura necesariamente se requiere la realización de actividades y la instalación de elementos propios de este tipo de ingeniería, como es el caso de los tanques de almacenamiento, la instalación de bombas, torres de aireación, tuberías, dispensadores, sumergibles y demás elementos necesarios. Esto porque, como acertadamente lo consideró el Distrito Capital, en el desarrollo de la obra estos elementos se adhieren o incorporan a su infraestructura, a tal punto que sin ellos no se podría construir la estación de suministro como tal y, mucho menos, prestar el servicio de almacenamiento y distribución de combustibles.

En consecuencia, es ajustada a derecho la interpretación que hizo el concepto acusado de los artículos 158 del Decreto Ley 1421 de 1993; 1º literal g) de la Ley 97 de 1913; 233 literal b) del Decreto 1333 de 1986 y 1º de la Resolución DADP 1421 de 1993, en el sentido de que dentro del presupuesto de obra de la construcción de una estación de suministro de gasolina, que a su vez constituye la base gravable del impuesto de delineación urbana, se incluyan los costos de los elementos a que hizo referencia el concepto demandado, esto es, **los surtidores, tanques, dispensadores, bombas, sumergibles, torre de aireación, tubería de combustible, estudios y planos.**

Por lo anterior, el recurso de apelación prospera y, en consecuencia, se revocará la sentencia apelada. En su lugar, se negarán las pretensiones de la demanda.

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

F A L L A

REVÓCASE la sentencia apelada por las razones esgrimidas en la parte considerativa de esta providencia. En su lugar, **NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

**HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**
Presidente de la Sala

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE
VALENCIA**
SALVO VOTO

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE

RODRÍGUEZ

HOJA DE FIRMAS