

IMPUESTO PREDIAL - No sólo grava los inmuebles de los particulares, sino también los bienes fiscales y los de uso público explotados económicamente por particulares, en razón de que se trata de un gravamen real que recae sobre los bienes raíces sin consideración a la calidad del sujeto pasivo. Precisión jurisprudencial.

4.2.- Si bien desde el año 1994, esta Sección afirmó que el impuesto predial fue creado para gravar la **propiedad privada**, ello debe entenderse bajo el concepto de **derecho de dominio**, pues la propiedad privada se define en función del derecho real que tiene una persona, natural o jurídica, pública o privada, para usar gozar y disponer de un bien inmueble, conforme a las normas que regulen la materia. En esas condiciones, se debe entender que cuando se hablaba de propiedad privada, se hacía referencia al derecho de dominio que se ejerce sobre el bien, que era, en estricto sentido, el hecho gravado por el legislador, sin dejar de advertir que, hoy en día, al abarcar la posesión, la tenencia o el usufructo, puede decirse que lo que debe tenerse en cuenta es la explotación –uso y/o goce- del bien, pero con un interés que trasciende el que subyace en la figura de los bienes de uso público o común. 4.3.- Por eso, los **bienes inmuebles de naturaleza fiscal** son susceptibles de ser gravados por el impuesto predial porque sobre ellos también se ejerce derecho de dominio o, en otras palabras, son susceptibles de uso y goce. A contrario sensu, como sobre los **bienes de uso público** no se ejerce un derecho de dominio o equivalente, en tanto su uso y goce pertenece a todos los habitantes de la Nación y no pueden ser objeto de disposición, estos no se encuentran gravados con el impuesto predial, salvo que sean explotados económicamente por un particular. Sólo en ese sentido pueden entenderse las exenciones que ha decretado el legislador respecto a los bienes de la Nación, de los Municipios y de los Distritos y, sobre las “*propiedades públicas*” en general, contenidas en los artículos 21 del Decreto 1226 de 1908, 13 del Decreto 1227 de 1908 y 3 de la Ley 34 de 1920, y la previsión del artículo 61 de la Ley 55 de 1985, que fue compilada en el artículo 194 del Código de Régimen Municipal vigente. 4.4.- El impuesto predial, como se ha expuesto por esta Sección, es un gravamen de tipo real ya que recae sobre el valor del inmueble sin consideración a la calidad del sujeto pasivo y sin tener en cuenta los gravámenes y deudas que el inmueble soporta. Atendiendo tal naturaleza, es que el legislador se ha referido de manera general al hecho gravable del tributo –propiedad, posesión, tenencia o usufructo de un bien inmueble-, sin excluir de manera expresa a las personas jurídicas de derecho público, habida cuenta de que lo determinante es la existencia de la **propiedad raíz** y no el sujeto que ejerce el derecho de dominio. En ese sentido, se reitera, los **bienes inmuebles de naturaleza fiscal de todas las entidades públicas con personería jurídica de la Nación, y de aquellos entes u organismos autónomos que formen parte de la estructura orgánica del Estado, están gravados con el impuesto predial**. Sólo pueden considerarse exentos de este pago los bienes de uso público, dada su naturaleza y uso. Y eso es así porque los bienes fiscales o patrimoniales son aquellos que pertenecen a sujetos de derecho público de cualquier naturaleza u orden y que el Estado posee y administra en **forma similar a como lo hacen los particulares con los bienes de su propiedad** [...].

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: Se estudió la legalidad de los actos de la DIAN que le negaron a la Universidad de Córdoba la devolución de las sumas que pagó por impuesto predial durante los años 2004 a 2008. La Sala revocó la sentencia del Tribunal Administrativo de Córdoba que anuló dichos actos y ordenó la devolución y, en su lugar, negó la nulidad de los mismos, tras concluir que la universidad estaba obligada a pagar el predial respecto de los bienes fiscales de su propiedad, en cuanto ejerce el derecho de

dominio sobre ellos y porque el Estatuto Tributario Municipal no establecía una exención del pago del tributo. La Sala precisó que el predial no sólo recae sobre los inmuebles de carácter privado, sino también sobre los bienes fiscales y los de uso público explotados por particulares, pues su finalidad es gravar la propiedad raíz o los bienes inmuebles sobre los que se ejerce derecho de dominio -que hoy abarca la posesión, tenencia o usufructo-, lo que significa que, para determinar si un bien está gravado, se debe tener en cuenta su explotación, uso y goce y no la naturaleza jurídica del sujeto que ostente la calidad de propietario, poseedor, tenedor o usufructuario del mismo. En ese sentido señaló que actualmente el sujeto pasivo del impuesto predial no se define en razón a la naturaleza de la entidad pública, como lo sostuvo la Sala entre 1994 y el 2011, fundada en una interpretación estricta del art. 61 de la Ley 55 de 1985, sino en atención a la naturaleza de los bienes que posee o administra (públicos o fiscales).

IMPUESTO PREDIAL - Origen y evolución normativa hasta la expedición de la Constitución Política de 1991 / DECRETO 1226 DE 1908 - Fue la primera referencia normativa que otorgó trato diferencial a los bienes de la Nación para efectos de gravámenes por tributos territoriales / DECRETO 1227 DE 1908 - Exceptuó expresamente del pago del impuesto predial a las propiedades públicas, cualquiera que fuera la denominación de la persona o entidad que las administrara / LEY 55 DE 1985 - Autorizó expresamente la posibilidad de gravar con impuesto predial los bienes inmuebles de propiedad de los establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta del orden nacional / LEY 44 DE 1990 - Creó el impuesto predial unificado

2.1.- El origen del impuesto predial se remonta al año 1887, cuando el legislador, en el artículo 4º de la Ley 48 de ese año, permitió que los departamentos gravaran con un impuesto anual los **bienes inmuebles o raíces** de su jurisdicción, independientemente de la persona –pública o privada- que ejerciera su propiedad o posesión. En el mismo sentido encontramos el artículo 129-32 de la Ley 149 de 1888 -Régimen Político y Municipal-, que incluyó entre las atribuciones de las Asambleas Departamentales, la relativa al establecimiento y reglamentación del *“impuesto sobre los inmuebles”*. 2.2.- Posteriormente, el artículo 17-4 de la Ley 20 de 1908, que reformó la Ley 149 de 1888, determinó que el *“impuesto sobre la propiedad raíz”* formaría parte de las rentas municipales y que se cobraría de acuerdo con la reglamentación que establecieran los departamentos. Por su parte, el artículo 21 del Decreto 1226 de 1908 previó que los bienes de la Nación no serían gravados con contribuciones por las municipalidades, como tampoco lo serían los bienes de los distritos ubicados en el territorio de otro, por la municipalidad donde se hallaran situados. Si bien dicha norma se refirió a las contribuciones, no al impuesto sobre la propiedad raíz específicamente, es la primera referencia normativa que otorgó un trato diferencial a los bienes de propiedad de la Nación para efectos de ser gravados por tributos territoriales. No obstante, fue el artículo 13, literal e) del Decreto 1227 de 1908 que exceptuó expresamente del pago del *“impuesto predial”*, las *“propiedades públicas, cualquiera que sea la denominación de la persona o entidad que la administre”*. 2.3.- A pesar de la exención contenida en el Decreto 1227 de 1908, el legislador continuó identificando el impuesto predial por la naturaleza del bien –inmueble- y no por la naturaleza de su propietario o poseedor –público o privado-. De ello da cuenta la Ley 4ª de 1913 -Régimen Político y Municipal-, derogatoria de la Ley 149 de 1888, que conservó la facultad de las Asambleas Departamentales de reglamentar el *“impuesto sobre la propiedad raíz”*. Puntualmente, en la Ley 34 del 1920, el legislador se refirió a dicho gravamen como *“el impuesto con el que los Departamentos o Municipios pueden gravar la propiedad raíz”* (artículo 1), y estableció que para su cobro se tendrían como base los catastros formados según

la reglamentación de las Asambleas Departamentales (artículo 2). Así mismo, exoneró a los bienes de los municipios del pago de los impuestos directos nacionales, departamentales o municipales (artículo 3). En la misma línea se encuentra la Ley 128 de 1941, que definió el impuesto predial como aquel que *“cobren los Municipios o Departamentos, o el que - bajo el nombre de impuesto de caminos - recauden otros Municipios sobre el valor de los **bienes raíces** de su respectivo territorio”*. Por su parte, el Decreto Legislativo 2473 de 1948 estableció un impuesto adicional del dos por mil *“sobre toda propiedad raíz”*, el que, años más tarde, mediante el Decreto 2185 de 1951 se convertiría en un impuesto de carácter municipal. 2.4.- La Ley 29 de 1963 derogó todas las disposiciones de carácter nacional que decretaron exoneraciones o exenciones del impuesto predial y complementarios para las personas privadas, para lo que se estableció un plazo de transición de dos años (artículo 2º). Igualmente, estableció un límite en el tiempo y cuantía para las exenciones que podían decretar los municipios, y previó que la exención de los impuestos municipales -predial y valorización- sólo beneficiaría al **inmueble** que lo motivó, reafirmando la **naturaleza real** de dichos impuestos y los sujetos pasivos de los mismos: **propietarios y poseedores de los bienes inmuebles**. 2.5.- Respecto a las entidades públicas, la Ley 55 de 1985, *“por medio de la cual se dictan normas tendientes al ordenamiento de las finanzas del Estado y se dictan otras disposiciones”*, autorizó, de manera expresa, en el artículo 61, la posibilidad de gravar con el impuesto predial en favor del correspondiente municipio, los **bienes inmuebles** de propiedad de los establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta del orden nacional -entidades que contaban con personería jurídica para la fecha de expedición de la ley, según la estructura orgánica del Estado de la época-. Dicha disposición fue reproducida en el artículo 194 del Decreto Ley 1333 de 1986 -Código de Régimen Municipal-, en el que, además, se compilaron las disposiciones relativas a la tarifa del impuesto predial, la formación de los catastros, la determinación de los avalúos, etc. Por su parte, la Ley 75 de 1986 estableció que el impuesto predial y las sobretasas a la propiedad raíz se cobrarían sobre la totalidad del avalúo catastral del **bien inmueble**. 2.6.- Con la Ley 44 de 1990 se creó el *“impuesto predial unificado”*, con el cual se simplificaron y organizaron los diferentes tributos que para la fecha tenían como hecho generador la **propiedad inmueble**, a saber: el impuesto predial concebido en el Código de Régimen Municipal, el impuesto de parques y arborización, el impuesto de estratificación económica y la sobretasa de levantamiento catastral. Dicha ley reiteró la naturaleza municipal del tributo (artículo 2), señaló que la base gravable sería el avalúo catastral o el autoavalúo (artículo 3), fijó las tarifas para su liquidación (artículo 4), reguló algunos aspectos sobre la formación de los catastros (artículos 5, 6 y 8) y determinó la destinación del impuesto (artículo 7). Tal como se dispuso en los artículos 13 y 14, el hecho generador del impuesto predial unificado está constituido por la propiedad o posesión que se ejerza sobre un **bien inmueble**, en cabeza de quien detente el título de propietario o poseedor de dicho bien, quienes, a su vez, tienen la obligación, según corresponda, de declarar y pagar el impuesto [...]

IMPUESTO PREDIAL - Desarrollo e interpretación normativa con ocasión de la Constitución Política de 1991 / IMPUESTO PREDIAL - Facultad impositiva. Con la Constitución de 1991 el congreso no perdió competencia para regular aspectos del tributo, por lo que las leyes que venían rigiendo antes de su promulgación, como el Decreto Ley 1333 de 1986 y la Ley 44 de 1990, siguen siendo aplicables / PROPIEDAD RAIZ - Antes y después de la Constitución de 1991 ha sido clara la intención del legislador de gravarla con predial, independientemente de la naturaleza jurídica del sujeto que ejerza su propiedad, posesión, usufructo o tenencia / BIENES DE USO PUBLICO -

Están excluidos del impuesto predial, siempre y cuando los particulares no realicen sobre ellos actividades con ánimo de lucro

2.7.- Con la promulgación de la Constitución de 1991, por mandato expreso de los artículos 317 y 294, sólo los municipios están autorizados a gravar la **propiedad raíz**, por lo que le está vedado al legislador conceder exenciones o tratamientos preferenciales. Sin embargo, para la interpretación de dichas normas debe tenerse en cuenta que Colombia es una república unitaria en la que el Congreso ostenta la facultad de hacer las leyes y, específicamente, *“establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales”*, conforme lo disponen los artículos 1º, 144 y 150-12 de la Constitución. Por eso, tal como lo ha sostenido la Corte Constitucional, es necesario conciliar el principio de Estado unitario con la autonomía de las entidades territoriales, como garantía para los contribuyentes de que su derecho de propiedad sobre los bienes inmuebles no sea objeto de varios y simultáneos gravámenes por parte de distintas entidades territoriales. En ese entendido, como las entidades territoriales no son titulares de la soberanía fiscal por mandato constitucional, en relación con la creación o determinación de los impuestos territoriales, el Congreso es el órgano competente para regular todos o algunos de los elementos del tributo, atendiendo el principio de libre configuración legislativa. Con fundamento en dicha interpretación, es dable concluir, como lo ha sostenido en forma reiterada esta Corporación, así como la Corte Constitucional, que con la entrada en vigencia de la Constitución de 1991 el legislador no perdió competencia para regular aspectos del impuesto predial, por lo que las leyes que venían rigiendo antes de su promulgación - Decreto Ley 1333 de 1986 y Ley 44 de 1990-, siguen siendo aplicables en la actualidad.

2.8.- Antes y después de la Constitución de 1991, ha sido clara la intención del legislador de gravar con el impuesto predial la **propiedad raíz**, independientemente de la naturaleza jurídica del sujeto que ejerce su propiedad, posesión, usufructo o tenencia. Fue por eso que el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 dispuso expresamente que son sujetos pasivos de los impuestos territoriales, específicamente del impuesto predial: i) las personas naturales, ii) las personas jurídicas, iii) las sociedades de hecho, iv) las personas, entidades, entes u organismos en quienes se realice el hecho gravado y, v) los tenedores de **inmuebles públicos a título de concesión**. Esto, porque conforme lo dispone el artículo 60 ibídem, *“el impuesto predial unificado es un gravamen real que recae sobre los bienes raíces, podrá hacerse efectivo con el respectivo predio independientemente de quien sea su propietario, de tal suerte que el respectivo municipio podrá perseguir el inmueble sea quien fuere el que lo posea, y a cualquier título que lo haya adquirido”* (...)

2.9.- El artículo 54 de la Ley 1430 fue modificado por el artículo 177 de la Ley 1607 de 2012, en el que se reiteró, pero esta vez de manera expresa, la regla general que excluye del pago del impuesto predial únicamente a los bienes de uso público, siempre y cuando sobre ellos no se realicen actividades con ánimo de lucro por un particular [...]

2.10.- La Sala hace el anterior recuento histórico, porque del estudio de la normativa que rige y ha regido el impuesto predial, no se encuentra una referencia explícita a la naturaleza privada o pública del predio o bien inmueble. De ella se infiere que es un impuesto que recae sobre los **bienes raíces**. De esa relación normativa se observa que el legislador no se ha ocupado de definir de manera taxativa los sujetos pasivos del impuesto predial, sino que su reglamentación se ha enfocado a establecer su ámbito de aplicación: impuesto que recae sobre los **bienes inmuebles o raíces** y que se cobra sobre el valor del avalúo catastral. Es por ello que son los sujetos pasivos del impuesto los legitimados para solicitar revisiones y actualizaciones catastrales a efectos de calcular la tarifa del impuesto predial, tal como lo dispone el artículo 179 del Código de Régimen Municipal. Así pues, una interpretación histórica de las normas que regulan la materia permite concluir que el impuesto predial **no se creó para gravar la propiedad privada únicamente**, sino que su finalidad ha sido, siempre, gravar la propiedad raíz, los

bienes inmuebles, independientemente de la persona que ostente la calidad de propietario, poseedor, usufructuario o tenedor.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 294 / CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 317 / LEY 1430 DE 2010 - ARTICULO 54 / LEY 1430 DE 2010 - ARTICULO 60 / LEY 1607 DE 2012 - ARTICULO 177

NOTA DE RELATORIA: Sobre la interpretación del artículo 317 de la Constitución de 1991 se citan las sentencias Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 25 de julio de 2013, Radicado 76001-23-31-000-2010-00003-01(19420), M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y 24 de octubre de 2013, Radicación 08001-23-31-000-2007-00652-01(18394), M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y C-304 de 2012 y C-517 de 2007 de la Corte Constitucional.

SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO PREDIAL - El legislador no se ha ocupado de definirlos taxativamente, sino que se ha enfocado en establecer el ámbito de aplicación del tributo / IMPUESTO PREDIAL - De la interpretación histórica de las normas sobre la materia se concluye que no se creó para gravar la propiedad privada únicamente, sino que siempre su finalidad ha sido gravar la propiedad raíz independientemente de quien ostente la calidad de propietario, poseedor, usufructuario o tenedor

2.10.- La Sala hace el anterior recuento histórico, porque del estudio de la normativa que rige y ha regido el impuesto predial, no se encuentra una referencia explícita a la naturaleza privada o pública del predio o bien inmueble. De ella se infiere que es un impuesto que recae sobre los **bienes raíces**. De esa relación normativa se observa que el legislador no se ha ocupado de definir de manera taxativa los sujetos pasivos del impuesto predial, sino que su reglamentación se ha enfocado a establecer su ámbito de aplicación: impuesto que recae sobre los **bienes inmuebles o raíces** y que se cobra sobre el valor del avalúo catastral. Es por ello que son los sujetos pasivos del impuesto los legitimados para solicitar revisiones y actualizaciones catastrales a efectos de calcular la tarifa del impuesto predial, tal como lo dispone el artículo 179 del Código de Régimen Municipal. Así pues, una interpretación histórica de las normas que regulan la materia permite concluir que el impuesto predial **no se creó para gravar la propiedad privada únicamente**, sino que su finalidad ha sido, siempre, gravar la propiedad raíz, los bienes inmuebles, independientemente de la persona que ostente la calidad de propietario, poseedor, usufructuario o tenedor.

IMPUESTO PREDIAL - Línea jurisprudencial. Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil como sujeto pasivo del impuesto. Hasta el 2011 la Sección sostuvo que no era sujeto pasivo del predial porque no estaba dentro de las entidades públicas que el legislador expresamente estableció como tales y por la naturaleza de bien de uso público de los bienes gravados, pero actualmente, con base en una interpretación amplia de la Ley 55 de 1985 y la nueva estructura del Estado sostiene que las propiedades públicas de naturaleza fiscal y los bienes de uso público explotados económicamente por particulares, son sujetos pasivos del predial, dada la intención del legislador de 1985 y la nueva estructura del Estado.

[...] 3.5.- Como puede verse, hasta el año 2011, el precedente de la Sección había sostenido que la Unidad Administrativa Especial de la Aeronáutica Civil no era sujeto pasivo del impuesto predial porque no se encontraba dentro de las entidades públicas que el legislador expresamente estableció como tales, además, en razón de la naturaleza de **bien de uso público** de los bienes gravados. 3.6.-

En la sentencia de 24 de octubre de 2013, con ocasión del estudio de la legalidad de los actos administrativos por los que la Secretaría de Hacienda del Municipio de Soledad (Atlántico) liquidó el impuesto predial unificado de las vigencias 1998 a 2006 a cargo de la Aeronáutica Civil por las instalaciones donde funciona el aeropuerto Ernesto Cortissoz de Barranquilla, la Sección concluyó que ni la Aeronáutica Civil era sujeto pasivo del impuesto predial en el municipio de Soledad, ni los aeropuertos, como **bienes de uso público**, eran objeto imponible de dicho tributo en esa jurisdicción territorial. No obstante, para llegar a esa conclusión no se reiteraron los argumentos expuestos en las providencias anteriores. En aquella oportunidad se dijo que, a partir de la Ley 55 de 1985, eran objeto pasible del impuesto predial los bienes inmuebles de propiedad de las entidades públicas que, para ese año, contaban con personería jurídica y formaban parte de la estructura orgánica del Estado conforme con lo previsto en los Decretos 1050 y 3130 de 1968, esto es, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del orden nacional. Pero, como en la actualidad ha cambiado la estructura orgánica del Estado, en virtud de la Ley 489 de 1998, la Ley 55 de 1985 debe interpretarse de manera amplia, en el sentido de que son objeto gravable con el impuesto predial los bienes fiscales de las entidades públicas con personería jurídica, que formen parte de la estructura orgánica del Estado, sean o no de la categoría de las entidades descentralizadas típicas. Por ello, se indicó que la verdadera razón por la que ni la Nación ni sus entidades descentralizadas o vinculadas pueden ser sujeto pasivo del impuesto predial **es por la naturaleza jurídica de los bienes de uso público que administran, más no por su condición de entidades públicas** [...] 3.7.- Por otro lado, en la sentencia del 27 de marzo de 2014, al analizar la legalidad del Acuerdo Municipal No. 026 de 2008, *“Por medio del cual se expide el Código de Rentas para el Municipio de Morales”*, aunque no se trató específicamente el tema de las entidades públicas, sí se concluyó que conforme lo expresó la Corte Constitucional en la sentencia C-876 de 2002, el sujeto pasivo del impuesto predial es indeterminado, pues sólo se requiere la existencia del **bien inmueble, independientemente de la relación entre el sujeto pasivo y el bien**. En ese orden de ideas, se concluyó que *“la naturaleza de la obligación que surge del impuesto predial, es de las conocidas como propter rem, es decir, se genera para el contribuyente una prestación de dar, por su vinculación a un derecho real o a un inmueble y sólo en razón de ello. En otras palabras, la obligación nace para el sujeto pasivo del impuesto en función de un derecho real”* (...) 3.8.- Conforme con la línea jurisprudencial de la Sección se concluye que desde el año 1994 hasta el año 2011 se había sostenido que la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil no era sujeto pasivo del impuesto predial porque las entidades públicas sólo estaban obligadas a la declaración y pago de ese impuesto si eran establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del Estado o sociedades de economía mixta del orden nacional, naturaleza jurídica que no ostentaba dicha entidad. No obstante, también se llegó a esa conclusión en razón a la naturaleza de los bienes que conforman la infraestructura aeronáutica nacional –bienes de uso público-, ya que estos no están gravados con el impuesto en mención, dadas las características, finalidad y destinación de los mismos. 3.9.- Actualmente, la Sección, con fundamento en una interpretación amplia del artículo 61 de la Ley 55 de 1985, incorporado en el artículo 194 del Código de Régimen Municipal, en concordancia con lo dispuesto en la Ley 1430 de 2010, modificada por la Ley 1607 de 2012, ha optado por sostener que las propiedades públicas de naturaleza fiscal y aquellos bienes de uso público explotados económicamente por particulares, son sujetos pasivos del impuesto predial, con dada la intención del legislador de 1985 y la nueva estructura del Estado.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 294 /

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ

Bogotá D.C., veintinueve (29) de mayo de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 23001-23-31-000-2009-00173-01(19561)

Actor: UNIVERSIDAD DE CORDOBA

Demandado: MUNICIPIO DE MONTERIA

FALLO

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por el Municipio de Montería contra la sentencia del 16 de noviembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Córdoba, que declaró la nulidad de los actos demandados y ordenó la devolución a la Universidad de Córdoba de la suma cancelada por concepto de impuesto predial durante los años 2004 a 2008.

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

Se narra en la demanda que desde hace varios años la Universidad de Córdoba ha pagado el impuesto predial en el Municipio de Montería, a pesar de no estar obligada a ello.

Por tal razón, el 29 de enero de 2009 presentó solicitud de devolución de lo pagado de forma indebida durante los años 2004 a 2008, la que fue resuelta de manera negativa por el ente territorial mediante el acto No. SH-0138-09 del 18 de febrero del mismo año.

En virtud del recurso de reconsideración interpuesto, el Municipio de Montería expidió la Resolución No. 1670 del 29 de abril de 2009, por la que confirmó la decisión adoptada.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

“1. Le solicito sea declarada la nulidad de acto administrativo SH-0138-09 del 18 de febrero de 2009 mediante el cual el Municipio de Montería niega la devolución de unos dineros pagados indebidamente por la UNIVERSIDAD DE CÓRDOBA.

2. Se declare la nulidad de la Resolución No. 1670 del 29 de abril de 2009 mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en la vía gubernativa contra el acto mencionado en el numeral anterior.

3. Como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi representada en el sentido de que se le devuelvan los dineros pagados indebidamente de acuerdo con la siguiente relación:

AÑO	PREDIO 01001022500160 0	PREDIO 01050002005800 0	TOTAL PAGADO
2004	\$144.484.187	\$2.765.295	\$147.249.482
2005	\$166.011.142	\$3.193.385	\$169.204.527
2006	\$159.301.850	\$2.490.100	\$161.791.950
2007	\$205.954.513	\$3.125.961	\$209.080.474
2008	\$192.808.000	0	\$192.808.200
TOTAL PAGADO INDEBIDAMENTE			\$880.134.633

3. Normas violadas y concepto de violación

Dos son los cargos que se aducen en la demanda contra los actos administrativos demandados: i) el desconocimiento de las previsiones legales que establecen y regulan los sujetos pasivos del impuesto predial y, ii) la violación del principio de la doble instancia.

3.1.- De la violación de los artículos 21 del Decreto 1226 de 1908, 61 de la Ley 55 de 1985, 194 del Decreto 1333 de 1986 y 338 de la Constitución

La facultad impositiva de los municipios es derivada, pues debe ejercerse de acuerdo con la Constitución y la Ley, por lo que los municipios no pueden gravar los bienes públicos sin expresa autorización legal.

La autorización para gravar los bienes de las entidades públicas fue otorgada por el artículo 61 de la Ley 55 de 1985, que dispuso que sólo los bienes inmuebles de los establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta del orden nacional, podían ser gravados con el impuesto predial a favor del respectivo municipio. Por tanto, las demás entidades públicas, incluida la Nación, no son sujetos pasivos del impuesto predial.

El Código de Régimen Municipal –Decreto 1333 de 1986-, no modificó el régimen del impuesto predial. Todo lo contrario, en el artículo 194 reiteró la previsión contenida en el artículo 61 de la Ley 55 de 1986.

Por su parte, la Ley 44 de 1990, que creó el impuesto predial unificado, mantuvo el régimen excepcional de las entidades públicas en relación con el impuesto predial, pues no derogó la normativa preexistente. Así lo ha sostenido el Consejo de Estado y la Corte Constitucional.

Como puede verse, fue el propio legislador quien fijó expresa y taxativamente los sujetos pasivos del impuesto predial y no autorizó a los entes territoriales para incluir como sujetos pasivos del tributo a las demás entidades públicas.

En ese orden de ideas, como la Universidad de Córdoba, según la Ley 37 de 1966 y el Acuerdo No. 0021 del 24 de junio de 1994, es un ente estatal universitario autónomo, descentralizado del orden nacional, con régimen especial, vinculado al Ministerio de Educación Nacional en lo referente a políticas y a la planeación del sector educativo, no es sujeto pasivo del impuesto predial unificado, ya que no es un establecimiento público, una empresa industrial y comercial del Estado, ni una sociedad de economía mixta.

3.2.- De la violación al artículo 59 del Código Contencioso Administrativo y 31 de la Constitución

Se vulnera el principio de doble instancia porque el recurso de reconsideración interpuesto durante el trámite de devolución de lo pagado indebidamente fue resuelto por el mismo funcionario que resolvió la petición inicial, esto es, el Secretario de Hacienda del Municipio de Montería.

4. Oposición

El Municipio de Montería contestó la demanda de manera extemporánea (fl. 161).

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Córdoba, mediante sentencia del 16 de noviembre de 2011, accedió parcialmente a las súplicas de la demanda, en los siguientes términos:

“PRIMERO. Declárase la nulidad de los actos administrativos SH-0138-09 del 18 de febrero de 2009 y la Resolución No. 1670 de 29 de abril de 2009, expedidos por el municipio de Montería.

SEGUNDO. Como restablecimiento del derecho se ordena la devolución a la Universidad de Córdoba de la suma de SETECIENTOS VEINTINUEVE MILLONES SEISCIENTOS NOVENTA Y UN MIL SETECIENTOS SESENTA Y SEIS PESOS (\$729.691.766.00), que por concepto de impuesto predial pagó el Municipio de Montería.

TERCERO. Abstenerse de ordenar la devolución de las sumas de dinero correspondiente al año 2004 relacionada en la demanda como pagos del impuesto predial.

CUARTO. No hay condena en costas.”

Como fundamentos de su decisión expuso:

1.- La Ley 37 de 1966 creó la Universidad de Córdoba como entidad autónoma descentralizada con personería jurídica.

Por su parte, la Ley 30 de 1992 le otorgó a las universidades estatales la calidad de entes universitarios autónomos y reservó la categorización de establecimientos

públicos a las instituciones oficiales de educación superior que no tengan el carácter de universidad.

En ese orden de ideas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 40 de la Ley 489 de 1998 y la Sentencia C-220 de 1997 de la Corte Constitucional, las universidades estatales no son establecimientos públicos, sino entidades autónomas descentralizadas.

2.- De acuerdo con reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional y lo dispuesto en los artículos 61 de la Ley 55 de 1985 y 194 del Código de Régimen Municipal, y las Leyes 11 de 1986 y 44 de 1990, sólo son sujetos pasivos del impuesto predial, tratándose de entidades públicas, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del orden nacional.

Así las cosas, la Universidad de Córdoba no es sujeto pasivo del impuesto predial, dado que es un ente estatal universitario autónomo, descentralizado del orden nacional, con autonomía académica, administrativa y financiera, que no ostenta la calidad de establecimiento público, empresa industrial y comercial del Estado, ni sociedad de economía mixta.

3.- Con la expedición de los actos acusados, el Municipio de Montería incurrió en violación de la ley, por lo que es procedente declarar la nulidad de los mismos y ordenar la devolución de las sumas de dinero que aparecen acreditadas como pagos realizados por concepto del impuesto predial durante los años 2005 a 2008.

No se accede a la devolución de lo reclamado por el año 2004, porque el recibo No. 6054 (fl. 125) no es prueba del pago del impuesto predial, ya que a pesar de estar autenticado no contiene el número, sello o sticker de la entidad bancaria en la que supuestamente se hizo el pago.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, el Municipio de Montería interpone recurso de apelación con el fin de que sea revocada la sentencia y, en su lugar, se nieguen las pretensiones de la demanda.

Como fundamentos del recurso expresa que en virtud del artículo 294 de la Constitución, la Universidad de Córdoba no puede estar exenta o recibir un tratamiento preferencial en cuanto al cobro del impuesto predial, ya que este es un tributo creado por ley, que se constituye en una renta exclusiva de los municipios.

Manifiesta que el Estatuto Tributario Municipal señala expresa y taxativamente las entidades que están excluidas y exoneradas del pago del impuesto predial, entre las que no se encuentra la Universidad de Córdoba, por lo que concluye que los actos demandados son legales.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

1.- La **Universidad de Córdoba** no presentó alegatos de conclusión en el trámite de la segunda instancia.

2.- El **Municipio de Montería** insistió en que el Estatuto Tributario Municipal no ha sido anulado ni suspendido por ninguna autoridad judicial, por lo que se presume legal y es de obligatorio cumplimiento. En ese sentido, reiteró que la Universidad de Córdoba es sujeto pasivo del impuesto predial, ya que no está excluida expresamente del pago del mismo.

Como argumentos nuevos, diferentes a los expuestos en el recurso de apelación, expresó que, teniendo en cuenta la fecha de expedición de la Ley 55 de 1985, se debe hacer una interpretación histórica de su artículo 61, teniendo en cuenta el contexto legal vigente al momento de su expedición.

En ese sentido, manifestó que el artículo 61 de la Ley 55 de 1985 no puede ser interpretado a la luz de la Ley 489 de 1998, sino bajo lo dispuesto en los Decretos 3130 y 1050 de 1968, que le otorgaban a las universidades públicas el carácter de establecimientos públicos.

Para el ente territorial, no hacer dicha interpretación viola el principio de legalidad tributaria, ya que las normas que imponen o autorizan un tributo deben interpretarse de acuerdo con las normas vigentes al momento de su expedición,

que para el caso concreto son las que establecían la estructura del Estado en el año 1985 y que autorizaban gravar a las universidades públicas con el impuesto predial, por tener categoría de establecimientos públicos.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no emitió concepto en el trámite de segunda instancia.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sección determinar si la Universidad de Córdoba es sujeto pasivo del impuesto predial en el Municipio de Montería, al no estar excluida del pago del tributo en el Estatuto Tributario Municipal.

Para resolver el problema jurídico planteado se hace necesario estudiar las normas que regulan y han regulado el impuesto predial, así como los pronunciamientos de la Sección sobre el asunto.

2. Antecedentes normativos del impuesto predial

2.1.- El origen del impuesto predial se remonta al año 1887, cuando el legislador, en el artículo 4º de la Ley 48 de ese año, permitió que los departamentos gravaran con un impuesto anual los **bienes inmuebles o raíces** de su jurisdicción, independientemente de la persona –pública o privada- que ejerciera su propiedad o posesión¹.

En el mismo sentido encontramos el artículo 129-32 de la Ley 149 de 1888 - Régimen Político y Municipal-, que incluyó entre las atribuciones de las Asambleas

¹ Disponía el artículo 4º de la Ley 48 de 1887: “*Los Departamentos que no tengan establecidas por la ley las siguientes rentas, procederán a establecerlas y reglamentarlas: 1ª. Sobre los bienes inmuebles ó raíces, que podrán gravarse anualmente hasta con el cuatro por mil destinado a los Departamentos, y el dos por mil que se apropiará a los distritos municipales.*”

Departamentales, la relativa al establecimiento y reglamentación del *“impuesto sobre los inmuebles”*.

2.2.- Posteriormente, el artículo 17-4 de la Ley 20 de 1908, que reformó la Ley 149 de 1888, determinó que el *“impuesto sobre la **propiedad raíz**”* formaría parte de las rentas municipales y que se cobraría de acuerdo con la reglamentación que establecieran los departamentos.

Por su parte, el artículo 21 del Decreto 1226 de 1908 previó que los bienes de la Nación no serían gravados con contribuciones por las municipalidades, como tampoco lo serían los bienes de los distritos ubicados en el territorio de otro, por la municipalidad donde se hallaran situados.

Si bien dicha norma se refirió a las contribuciones, no al impuesto sobre la propiedad raíz específicamente, es la primera referencia normativa que otorgó un trato diferencial a los bienes de propiedad de la Nación para efectos de ser gravados por tributos territoriales.

No obstante, fue el artículo 13, literal e) del Decreto 1227 de 1908 que exceptuó expresamente del pago del *“impuesto predial”*, las *“propiedades públicas, cualquiera que sea la denominación de la persona o entidad que la administre”*.

2.3.- A pesar de la exención contenida en el Decreto 1227 de 1908, el legislador continuó identificando el impuesto predial por la naturaleza del bien –inmueble- y no por la naturaleza de su propietario o poseedor –público o privado-. De ello da cuenta la Ley 4ª de 1913 -Régimen Político y Municipal-, derogatoria de la Ley 149 de 1888, que conservó la facultad de las Asambleas Departamentales de reglamentar el *“impuesto sobre la **propiedad raíz**”*.

Puntualmente, en la Ley 34 del 1920, el legislador se refirió a dicho gravamen como *“el impuesto con el que los Departamentos o Municipios pueden gravar la **propiedad raíz**”* (artículo 1), y estableció que para su cobro se tendrían como base los catastros formados según la reglamentación de las Asambleas Departamentales (artículo 2). Así mismo, exoneró a los bienes de los municipios del pago de los impuestos directos nacionales, departamentales o municipales (artículo 3).

En la misma línea se encuentra la Ley 128 de 1941, que definió el impuesto predial como aquel que *“cobren los Municipios o Departamentos, o el que - bajo el nombre de impuesto de caminos - recauden otros Municipios sobre el valor de los **bienes raíces** de su respectivo territorio”*.

Po su parte, el Decreto Legislativo 2473 de 1948 estableció un impuesto adicional del dos por mil *“**sobre toda propiedad raíz**”*, el que, años más tarde, mediante el Decreto 2185 de 1951 se convertiría en un impuesto de carácter municipal.

2.4.- La Ley 29 de 1963 derogó todas las disposiciones de carácter nacional que decretaron exoneraciones o exenciones del impuesto predial y complementarios para las personas privadas, para lo que se estableció un plazo de transición de dos años (artículo 2º).

Igualmente, estableció un límite en el tiempo y cuantía para las exenciones que podían decretar los municipios, y previó que la exención de los impuestos municipales -predial y valorización- sólo beneficiaría al **inmueble** que lo motivó, reafirmando la **naturaleza real** de dichos impuestos y los sujetos pasivos de los mismos: **propietarios y poseedores de los bienes inmuebles**².

2.5.- Respecto a las entidades públicas, la Ley 55 de 1985, *“por medio de la cual se dictan normas tendientes al ordenamiento de las finanzas del Estado y se dictan otras disposiciones”*, autorizó, de manera expresa, en el artículo 61, la posibilidad de gravar con el impuesto predial en favor del correspondiente municipio, los **bienes inmuebles** de propiedad de los establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta del orden nacional –entidades que contaban con personería jurídica para la fecha de expedición de la ley, según la estructura orgánica del Estado de la época-.

Dicha disposición fue reproducida en el artículo 194 del Decreto Ley 1333 de 1986 –Código de Régimen Municipal-, en el que, además, se compilaron las disposiciones relativas a la tarifa del impuesto predial, la formación de los catastros, la determinación de los avalúos, etc.

² Cfr. Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 24 de febrero de 1994, expediente No. 5001, Consejero ponente: Jaime Abella Zárate.

Por su parte, la Ley 75 de 1986 estableció que el impuesto predial y las sobretasas a la propiedad raíz se cobrarían sobre la totalidad del avalúo catastral del **bien inmueble**.

2.6.- Con la Ley 44 de 1990 se creó el “*impuesto predial unificado*”, con el cual se simplificaron y organizaron los diferentes tributos que para la fecha tenían como hecho generador la **propiedad inmueble**, a saber: el impuesto predial concebido en el Código de Régimen Municipal, el impuesto de parques y arborización, el impuesto de estratificación económica y la sobretasa de levantamiento catastral³.

Dicha ley reiteró la naturaleza municipal del tributo (artículo 2), señaló que la base gravable sería el avalúo catastral o el autoavalúo (artículo 3), fijó las tarifas para su liquidación (artículo 4), reguló algunos aspectos sobre la formación de los catastros (artículos 5, 6 y 8) y determinó la destinación del impuesto (artículo 7).

Tal como se dispuso en los artículos 13 y 14, el hecho generador del impuesto predial unificado está constituido por la propiedad o posesión que se ejerza sobre un **bien inmueble**, en cabeza de quien detente el título de propietario o poseedor de dicho bien, quienes, a su vez, tienen la obligación, según corresponda, de declarar y pagar el impuesto.

Como lo sostiene la doctrina, “*la Ley 44 de 1990 fortaleció el impuesto predial como tributo local que **por antonomasia grava el derecho de propiedad sobre bienes inmuebles** (derecho acreditativo de capacidad contributiva, la cual, en su caso, puede predicarse también de la posesión y, con la precisión que se verá, del usufructo), y cuyos recursos se destinan a cubrir los gastos generales del ente territorial (...)*”⁴ Negrillas fuera de texto.

2.7.- Con la promulgación de la Constitución de 1991, por mandato expreso de los artículos 317 y 294, sólo los municipios están autorizados a gravar la **propiedad raíz**, por lo que le está vedado al legislador conceder exenciones o tratamientos preferenciales.

³ Artículo 1º.- *Impuesto Predial Unificado*. A partir del año de 1990, fusionáanse en un solo impuesto denominado “Impuesto Predial Unificado”, los siguientes gravámenes:

- a. El Impuesto Predial regulado en el Código de Régimen Municipal adoptado por el Decreto 1333 de 1986 y demás normas complementarias, especialmente las Leyes 14 de 1983, 55 de 1985 y 75 de 1986;
- b. El impuesto de parques y arborización, regulado en el Código de régimen Municipal adoptado por el Decreto 1333 de 1986;
- c. El impuesto de estratificación socioeconómica creado por la Ley 9 de 1989;
- d. La sobretasa de levantamiento catastral a que se refieren las Leyes 128 de 1941, 50 de 1984 y 9 de 1989.”

Sin embargo, para la interpretación de dichas normas debe tenerse en cuenta que Colombia es una república unitaria en la que el Congreso ostenta la facultad de hacer las leyes y, específicamente, “establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales”, conforme lo disponen los artículos 1º, 144 y 150-12 de la Constitución⁵. Por eso, tal como lo ha sostenido la Corte Constitucional⁶, es necesario conciliar el principio de Estado unitario con la autonomía de las entidades territoriales, como garantía para los contribuyentes de que su derecho de propiedad sobre los bienes inmuebles no sea objeto de varios y simultáneos gravámenes por parte de distintas entidades territoriales.

En ese entendido, como las entidades territoriales no son titulares de la soberanía fiscal por mandato constitucional, en relación con la creación o determinación de los impuestos territoriales, el Congreso es el órgano competente para regular todos o algunos de los elementos del tributo, atendiendo el principio de libre configuración legislativa⁷.

Con fundamento en dicha interpretación, es dable concluir, como lo ha sostenido en forma reiterada esta Corporación, así como la Corte Constitucional, que con la entrada en vigencia de la Constitución de 1991 el legislador no perdió competencia para regular aspectos del impuesto predial, por lo que las leyes que venían rigiendo antes de su promulgación - Decreto Ley 1333 de 1986 y Ley 44 de 1990-, siguen siendo aplicables en la actualidad.

2.8.- Antes y después de la Constitución de 1991, ha sido clara la intención del legislador de gravar con el impuesto predial la **propiedad raíz**, independientemente de la naturaleza jurídica del sujeto que ejerce su propiedad, posesión, usufructo o tenencia.

Fue por eso que el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010⁸ dispuso expresamente que son sujetos pasivos de los impuestos territoriales, específicamente del impuesto

⁴PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto (Coordinador). “Régimen impositivo de las entidades territoriales en Colombia”, primera edición, Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2008, pág. 130-131.

⁵ Cfr. Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 25 de julio de 2013, expediente: 19420, Consejera ponente: Martha Teresa Briceño; sentencia del 24 de octubre de 2013, Radicación: 08001-23-31-000-2007-00652-01 (18394), Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Corte Constitucional, sentencias C-304 de 2012, C-517 de 2007.

⁶Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-517 de 2007.

⁷ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-227 de 2002.

⁸ Disponía el artículo 54 original: “ARTÍCULO 54. Son sujetos pasivos de los impuestos departamentales y municipales, las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho, y aquellas en quienes se realicen el hecho gravado, a través de consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos en quienes se figure el

predial: i) las personas naturales, ii) las personas jurídicas, iii) las sociedades de hecho, iv) las personas, entidades, entes u organismos en quienes se realice el hecho gravado y, v) los tenedores de **inmuebles públicos a título de concesión**.

Esto, porque conforme lo dispone el artículo 60 ibídem, *“el impuesto predial unificado es un gravamen real que recae sobre los **bienes raíces, podrá hacerse efectivo con el respectivo predio independientemente de quien sea su propietario, de tal suerte que el respectivo municipio podrá perseguir el inmueble sea quien fuere el que lo posea, y a cualquier título que lo haya adquirido**”* (Subrayas propias).

2.9.- El artículo 54 de la Ley 1430 fue modificado por el artículo 177 de la Ley 1607 de 2012, en el que se reiteró, pero esta vez de manera expresa, la regla general que excluye del pago del impuesto predial únicamente a los bienes de uso público, siempre y cuando sobre ellos no se realicen actividades con ánimo de lucro por un particular.

Prescribe la norma en mención:

*“ARTÍCULO 54. SUJETOS PASIVOS DE LOS IMPUESTOS TERRITORIALES. <Artículo modificado por el artículo 177 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Son sujetos pasivos de los impuestos departamentales y municipales, **las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho y aquellas en quienes se realicen el hecho gravado a través de consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos en quienes se figure el hecho generador del impuesto.***

En materia de impuesto predial y valorización los bienes de uso público y obra de infraestructura continuarán excluidos de tales tributos, excepto las áreas ocupadas por establecimientos mercantiles. Son sujetos pasivos del impuesto predial, los tenedores a título de arrendamiento, uso, usufructo u otra forma de explotación comercial que se haga mediante establecimiento mercantil dentro de las áreas objeto del contrato de concesión correspondientes a puertos aéreos y marítimos”⁹ (Resaltos fuera de texto).

hecho generador del impuesto. En materia de impuesto predial y valorización, igualmente son sujetos pasivos del impuesto los tenedores de inmuebles públicos a título de concesión.

PARAGRAFO. Frente al impuesto a cargo de los patrimonios autónomos los fideicomitentes y/o beneficiarios, son responsables por las obligaciones formales y sustanciales del impuesto, en su calidad de sujetos pasivos. En los contratos de cuenta de participación el responsable del cumplimiento de la obligación de declarar es el socio gestor; en los consorcios, socios o partícipes de los consorcios, uniones temporales, los será el representante de la forma contractual.

Todo lo anterior, sin perjuicio de la facultad de la administración tributaria respectiva de señalar agentes de retención frente a tales ingresos.” (Subrayas fuera de texto).

⁹ El artículo original de la Ley 1430 de 2010 indicaba: “Artículo 54. Son sujetos pasivos de los impuestos departamentales y municipales, las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho, y aquellas en quienes se realicen el hecho gravado, a través de consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos en quienes

2.10.- La Sala hace el anterior recuento histórico, porque del estudio de la normativa que rige y ha regido el impuesto predial, no se encuentra una referencia explícita a la naturaleza privada o pública del predio o bien inmueble. De ella se infiere que es un impuesto que recae sobre los **bienes raíces**.

De esa relación normativa se observa que el legislador no se ha ocupado de definir de manera taxativa los sujetos pasivos del impuesto predial, sino que su reglamentación se ha enfocado a establecer su ámbito de aplicación: impuesto que recae sobre los **bienes inmuebles o raíces** y que se cobra sobre el valor del avalúo catastral.

Es por ello que son los sujetos pasivos del impuesto los legitimados para solicitar revisiones y actualizaciones catastrales a efectos de calcular la tarifa del impuesto predial, tal como lo dispone el artículo 179 del Código de Régimen Municipal.

Así pues, una interpretación histórica de las normas que regulan la materia permite concluir que el impuesto predial **no se creó para gravar la propiedad privada únicamente**, sino que su finalidad ha sido, siempre, gravar la propiedad raíz, los bienes inmuebles, independientemente de la persona que ostente la calidad de propietario, poseedor, usufructuario o tenedor.

3. Línea jurisprudencial de la Sección

3.1.- En sentencia del 24 de febrero de 1994¹⁰, la Sección analizó la legalidad de los actos administrativos expedidos por la Oficina de Catastro del Municipio de Rionegro (Antioquia), que liquidaron a cargo del Fondo Aeronáutico Nacional el impuesto predial sobre los bienes que conforman el Aeropuerto Internacional José María Córdova¹¹.

En esa decisión, la Sala señaló que el sujeto pasivo del impuesto predial, cuyo hecho generador es la propiedad raíz, es el propietario o poseedor del bien, por lo

se figure el hecho generador del impuesto. En materia de impuesto predial y valorización, igualmente son sujetos pasivos del impuesto los tenedores de inmuebles públicos a título de concesión."

¹⁰ Expediente 5001, Consejero ponente: Jaime Abella Zárate.

¹¹ En la página 22 de la sentencia se señala que el gravamen se refiere a los años 1986 y anteriores.

que era indispensable establecer la propiedad de los inmuebles gravados a fin de determinar el sujeto pasivo del mismo.

En ese orden de ideas, se concluyó que, pese a su naturaleza jurídica de establecimiento público, el Fondo Aeronáutico Nacional¹² no podía ser sujeto pasivo del impuesto predial en el municipio de Rionegro, porque no era titular del derecho de dominio de los inmuebles ubicados en ese territorio, en razón de que, por mandato de la Ley 3 de 1977 – artículo 13-, cedió a la Nación, que no era sujeto pasivo de ese gravamen, los inmuebles que figuraban a su nombre, así como los que adquiriera con posterioridad con sus recursos. En razón de esa cesión, el Fondo perdió la vocación de sujeto pasivo del predial.

3.2.- En esa oportunidad, la Sección precisó que, dada la facultad impositiva secundaria de los municipios, antes de la Ley 55 de 1985 los entes territoriales no estaban facultados para gravar los bienes públicos sin expresa autorización legal, menos con el impuesto predial, que sólo estaba concebido para gravar la propiedad privada, como se podía desprender de la exención que el legislador concedió a las propiedades públicas.

Por eso, se entendió que sólo a partir de la publicación de la Ley 55 de 1985, los municipios quedaron facultados para imponer ese gravamen dentro de su territorio, pero sólo respecto de los bienes inmuebles de los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del orden nacional.

Bajo dichas premisas y atendiendo al hecho de que el Municipio de Rionegro impuso el impuesto predial y complementarios a los bienes de los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del orden nacional, mediante el Acuerdo 009 de septiembre de 1986, se concluyó que sólo a partir de su vigencia podía exigir el tributo a los contribuyentes, de modo que la liquidación del predial efectuada en los actos acusados por los años 1986 y anteriores, respecto del Fondo Aeronáutico Nacional, se debía anular por violar las normas superiores.

¹² Mediante el Decreto 3140 de 1968 se reorganizó el Departamento Administrativo de Aeronáutica Civil, se fijaron sus funciones y se creó el Fondo Aeronáutico Nacional como una entidad con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente (art. 43) a la que, conforme a su naturaleza, se le aplicaba el régimen jurídico de los establecimientos públicos (art. 44).

3.3.- Posteriormente, en sentencia de 19 de abril de 2007¹³, al estudiar la legalidad de los actos administrativos por los que la Secretaría de Hacienda y Comercio del Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina liquidó el impuesto predial por los años 1996 a 1998 y 2001 a cargo de la Unidad Administrativa Especial de la Aeronáutica Civil¹⁴, como propietaria del inmueble donde funciona el aeropuerto ubicado en la isla, la Sala concluyó que dicha entidad no era sujeto pasivo del referido impuesto en razón de su naturaleza jurídica.

En efecto, la Sección concluyó, de acuerdo con lo previsto por los artículos 61 de la Ley 55 de 1985 y 194 del Decreto Ley 1333 de 1986, que sólo los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del orden nacional eran sujetos pasivos del impuesto predial, naturaleza jurídica que no ostentaba la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil.

No obstante, la Sala precisó, además, que *“los aeropuertos públicos como bienes de uso público que, en general, son, no se encuentran gravados con el impuesto predial, no sólo porque son inenajenables, imprescriptibles e inembargables, sino porque la ley no facultó a los municipios para gravarlos con el impuesto en mención, y sólo en la ley radica la potestad tributaria”*.

3.4.- Dicha posición se reiteró en sentencias de 8 de mayo de 2008¹⁵, 28 de mayo de 2009¹⁶ y 3 de noviembre de 2011¹⁷.

En la providencia del 8 de mayo de 2008, además de reiterarse las consideraciones de la sentencia de 19 de abril de 2007, la Sala agregó que la determinación de los sujetos pasivos del impuesto predial establecida en la Ley 55 de 1985 debía ser acatada por los municipios al adoptar el tributo en su jurisdicción, dado que su facultad impositiva no es autónoma sino derivada.

Por su parte, en la sentencia de 28 de mayo de 2009, la Sección precisó que la Ley 55 de 1985 autorizó a los municipios para gravar con el impuesto predial los

¹³ Radicación 88001-23-31-000-2002-00158-01 (14226), Consejero ponente: Héctor J. Romero Díaz.

¹⁴ La Aeronáutica Civil es el resultado de la fusión del Departamento Administrativo de Aeronáutica Civil y el Fondo Aeronáutico Nacional, ordenada por el artículo 67 del Decreto 2171 de 1992.

¹⁵ Radicación 27001-23-31-000-2002-01183-01 (15448), Consejero ponente: Héctor J. Romero Díaz.

¹⁶ Radicación: 76001-2331-000-2001-05743-01 (16685), Consejero ponente: Héctor J. Romero Díaz.

bienes inmuebles de ciertas entidades públicas, esto es, determinó el sujeto pasivo del tributo, lo que no puede entenderse como una exención ni un tratamiento preferencial respecto del tributo de propiedad de las entidades territoriales.

En la sentencia del 3 de noviembre de 2011, no se hizo mención al carácter de bien de uso público atribuido a los aeropuertos públicos como aspecto a tener en cuenta para determinar la procedencia de gravar con el impuesto predial a las entidades propietarias de los mismos, como sí se hizo en las otras providencias. La argumentación se centró en la interpretación literal del artículo 61 de la Ley 55 de 1985.

3.5.- Como puede verse, hasta el año 2011, el precedente de la Sección había sostenido que la Unidad Administrativa Especial de la Aeronáutica Civil no era sujeto pasivo del impuesto predial porque no se encontraba dentro de las entidades públicas que el legislador expresamente estableció como tales, además, en razón de la naturaleza de **bien de uso público** de los bienes gravados.

3.6.- En la sentencia de 24 de octubre de 2013¹⁸, con ocasión del estudio de la legalidad de los actos administrativos por los que la Secretaría de Hacienda del Municipio de Soledad (Atlántico) liquidó el impuesto predial unificado de las vigencias 1998 a 2006 a cargo de la Aeronáutica Civil por las instalaciones donde funciona el aeropuerto Ernesto Cortissoz de Barranquilla, la Sección concluyó que ni la Aeronáutica Civil era sujeto pasivo del impuesto predial en el municipio de Soledad, ni los aeropuertos, como **bienes de uso público**, eran objeto imponible de dicho tributo en esa jurisdicción territorial.

No obstante, para llegar a esa conclusión no se reiteraron los argumentos expuestos en las providencias anteriores. En aquella oportunidad se dijo que, a partir de la Ley 55 de 1985, eran objeto pasible del impuesto predial los bienes inmuebles de propiedad de las entidades públicas que, para ese año, contaban con personería jurídica y formaban parte de la estructura orgánica del Estado conforme con lo previsto en los Decretos 1050 y 3130 de 1968, esto es, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del orden nacional.

¹⁷ Radicación 50001-2331-000-2002-40376-01 (17851), Consejero ponente: William Giraldo Giraldo.

Pero, como en la actualidad ha cambiado la estructura orgánica del Estado, en virtud de la Ley 489 de 1998, la Ley 55 de 1985 debe interpretarse de manera amplia, en el sentido de que son objeto gravable con el impuesto predial los bienes fiscales de las entidades públicas con personería jurídica, que formen parte de la estructura orgánica del Estado, sean o no de la categoría de las entidades descentralizadas típicas.

Por ello, se indicó que la verdadera razón por la que ni la Nación ni sus entidades descentralizadas o vinculadas pueden ser sujeto pasivo del impuesto predial **es por la naturaleza jurídica de los bienes de uso público que administran, más no por su condición de entidades públicas.**

Fue así como se concluyó:

“Pero cuando se empiezan a crear Unidades Administrativas Especiales con personería jurídica¹⁸, la interpretación teleológica de la ley indica que los bienes fiscales de todas las entidades públicas de la nación con personería jurídica que formen parte de la estructura orgánica del Estado están gravados con el impuesto predial.

En ese entendido, las Unidades Administrativas Especiales sí pueden ser sujeto pasible del impuesto predial pero respecto de los bienes fiscales que administre. En otras palabras, son sujetos pasivos del impuesto predial en las mismas condiciones en que la Ley 55 de 1985 autorizó a los concejos municipales para gravar los bienes fiscales de los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las Sociedades de Economía Mixta. Una interpretación en sentido contrario violaría el artículo 13 de la Carta Política porque crearía un trato discriminatorio y desigual entre entidades públicas, sin justificación alguna.

Ahora bien, en cuanto a los bienes de uso público se refiere, ni antes ni ahora podían quedar gravados en cabeza de la Nación, los distritos, los municipios y los departamentos o las entidades descentralizadas de esos órdenes.

Por excepción, en la actualidad, el legislador ha decidido gravarlos tanto con el impuesto predial como con la contribución de valorización, pero haciendo sujeto pasible de tales tributos a los terceros que los exploten económicamente.

En consecuencia, la Sala considera que los municipios sí pueden gravar con el impuesto predial los bienes de uso público, pero en las condiciones establecidas en las leyes que a la fecha se han expedido en ese sentido.”

¹⁸ Radicado: 08001-23-31-000-2007-00652-01 (18394), Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Con aclaración de voto de la Consejera Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁹ En virtud de las atribuciones conferidas al gobierno nacional por el artículo 20 transitorio de la Constitución Política de 1992, se crearon las unidades administrativas especiales con personería jurídica. Entre otras, las

3.7.- Por otro lado, en la sentencia del 27 de marzo de 2014²⁰, al analizar la legalidad del Acuerdo Municipal No. 026 de 2008, “*Por medio del cual se expide el Código de Rentas para el Municipio de Morales*”, aunque no se trató específicamente el tema de las entidades públicas, sí se concluyó que conforme lo expresó la Corte Constitucional en la sentencia C-876 de 2002, el sujeto pasivo del impuesto predial es indeterminado, pues sólo se requiere la existencia del **bien inmueble, independientemente de la relación entre el sujeto pasivo y el bien.**

En ese orden de ideas, se concluyó que *“la naturaleza de la obligación que surge del impuesto predial, es de las conocidas como propter rem²¹, es decir, se genera para el contribuyente una prestación de dar, por su vinculación a un derecho real o a un inmueble y sólo en razón de ello. En otras palabras, la obligación nace para el sujeto pasivo del impuesto en función de un derecho real”* (Negrillas fuera de texto).

3.8.- Conforme con la línea jurisprudencial de la Sección se concluye que desde el año 1994 hasta el año 2011 se había sostenido que la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil no era sujeto pasivo del impuesto predial porque las entidades públicas sólo estaban obligadas a la declaración y pago de ese impuesto si eran establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del Estado o sociedades de economía mixta del orden nacional, naturaleza jurídica que no ostentaba dicha entidad.

No obstante, también se llegó a esa conclusión en razón a la naturaleza de los bienes que conforman la infraestructura aeronáutica nacional –bienes de uso público-, ya que estos no están gravados con el impuesto en mención, dadas las características, finalidad y destinación de los mismos.

3.9.- Actualmente, la Sección, con fundamento en una interpretación amplia del artículo 61 de la Ley 55 de 1985, incorporado en el artículo 194 del Código de

siguientes: Superintendencia de Notariado y Registro (D. 2158), Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (D. 2117), Aeronáutica Civil (D. 2171)

²⁰ Radicado: 19001-23-31-000-2010-00005-01 (19220), Consejero ponente: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²¹ El tratadista Fernando Hinestrosa Forero, sobre las obligaciones *propter rem*, señala: *En medio de una división tajante entre derecho real y de crédito se advierte una especie de zona intermedia o franca formada por relaciones que evidentemente son de índole personal, pero que surgen a favor y a cargo de quienes ocupan un determinado sitio dentro de una relación real y en razón de ella, y que, siendo ciertamente crediticias, algunos toman como proyecciones o derivados de derechos reales (servidumbres prediales), absorbidas por estos. (...) Dentro de los fenómenos que se presentan en esta zona de confluencia unos reciben el apelativo genérico de obligaciones reales o propter rem. Denominación que, valga repetirlo, conviene al rasgo fundamental de que surgen y deambulan en función de un derecho real y que no recaen sobre una persona, el deudor sino en cuanto es titular de un derecho real y en razón de él.”* Tratado de las Obligaciones. Universidad Externado de Colombia, 2004. p. 300-301.

Régimen Municipal, en concordancia con lo dispuesto en la Ley 1430 de 2010, modificada por la Ley 1607 de 2012, ha optado por sostener que las propiedades públicas de naturaleza fiscal y aquellos bienes de uso público explotados económicamente por particulares, son sujetos pasivos del impuesto predial, dada la intención del legislador de 1985 y la nueva estructura del Estado.

4. Sujetos pasivos del impuesto predial. Precisión jurisprudencial

4.1.- Como se vio en el aparte anterior, esta Sección sostuvo de forma reiterada, desde el año 1994 hasta el año 2011²², con fundamento en una interpretación estricta del artículo 61 de la Ley 55 de 1985, que los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del orden nacional, eran, por previsión legal, los únicos sujetos pasivos del impuesto predial, lo que excluía implícitamente la posibilidad de que se gravaran los bienes inmuebles de las demás entidades públicas.

No obstante, con base en la providencia del año 2013, transcrita parcialmente en el numeral 3.6 de esta sentencia y, en una interpretación histórica de las normas que regulan el impuesto predial, puede arribarse a una conclusión diferente.

No puede perderse de vista que la Sección no se ha ocupado de manera expresa de definir asuntos como el que nos ocupa. Por eso, en el presente caso, que se trata de bienes fiscales propiedad de una entidad pública diferente a la Aeronáutica Civil –que son los que se han considerado en la línea jurisprudencial relacionada-, esto es, una universidad pública, se hace necesario **precisar** algunos aspectos atinentes a la interpretación que debe hacerse del artículo 61 de la Ley 55 de 1985, incorporado en el artículo 194 del Código de Régimen Municipal.

4.2.- Si bien desde el año 1994, esta Sección afirmó que el impuesto predial fue creado para gravar la **propiedad privada**, ello debe entenderse bajo el concepto de **derecho de dominio**, pues la propiedad privada se define en función del derecho real que tiene una persona, natural o jurídica, pública o privada, para usar

²² Al respecto, se pueden consultar las siguientes sentencias de la Sección Cuarta de esta Corporación: 24 de febrero de 1994, Consejero ponente: Jaime Abella Zarate, expediente 5001; 19 de abril de 2007, Consejero ponente: Héctor J. Romero Díaz, expediente 14226; 8 de mayo de 2008, Consejero ponente: Héctor J. Romero Díaz, expediente 15448; 28 de mayo de 2009, consejero ponente: Héctor J. Romero Díaz, expediente 16685 y; 3 de noviembre de 2011, Consejero ponente: William Giraldo Giraldo, expediente 17851.

gozar y disponer de un bien inmueble, conforme a las normas que regulen la materia²³.

En esas condiciones, se debe entender que cuando se hablaba de propiedad privada, se hacía referencia al derecho de dominio que se ejerce sobre el bien, que era, en estricto sentido, el hecho gravado por el legislador, sin dejar de advertir que, hoy en día, al abarcar la posesión, la tenencia o el usufructo, puede decirse que lo que debe tenerse en cuenta es la explotación –uso y/o goce- del bien, pero con un interés que trasciende el que subyace en la figura de los bienes de uso público o común.

4.3.- Por eso, los **bienes inmuebles de naturaleza fiscal** son susceptibles de ser gravados por el impuesto predial porque sobre ellos también se ejerce derecho de dominio o, en otras palabras, son susceptibles de uso y goce. A contrario sensu, como sobre los **bienes de uso público** no se ejerce un derecho de dominio o equivalente, en tanto su uso y goce pertenece a todos los habitantes de la Nación y no pueden ser objeto de disposición, estos no se encuentran gravados con el impuesto predial, salvo que sean explotados económicamente por un particular.

Sólo en ese sentido pueden entenderse las exenciones que ha decretado el legislador respecto a los bienes de la Nación, de los Municipios y de los Distritos y, sobre las “*propiedades públicas*” en general, contenidas en los artículos 21 del Decreto 1226 de 1908, 13 del Decreto 1227 de 1908 y 3 de la Ley 34 de 1920, y la previsión del artículo 61 de la Ley 55 de 1985, que fue compilada en el artículo 194 del Código de Régimen Municipal vigente.

4.4.- El impuesto predial, como se ha expuesto por esta Sección²⁴, es un gravamen de tipo real ya que recae sobre el valor del inmueble sin consideración a la calidad del sujeto pasivo y sin tener en cuenta los gravámenes y deudas que el inmueble soporta.

Atendiendo tal naturaleza, es que el legislador se ha referido de manera general al hecho gravable del tributo –propiedad, posesión, tenencia o usufructo de un bien inmueble-, sin excluir de manera expresa a las personas jurídicas de derecho

²³ Cfr. Código Civil, artículos 665 y 669.

²⁴ Entre otras, se pueden consultar las siguientes sentencias de esta Sección: sentencia del 29 de marzo de 2007, Radicación: 25000-23-27-000-2001-01676-01(14738), Consejera ponente: Ligia López Díaz; sentencia del 4 de febrero de 2010, Radicación número: 25000-23-27-000-2003-01655-02(16634), Consejera Ponente (E): Martha Teresa Briceño de Valencia.

público, habida cuenta de que lo determinante es la existencia de la **propiedad raíz** y no el sujeto que ejerce el derecho de dominio.

En ese sentido, se reitera, los **bienes inmuebles de naturaleza fiscal de todas las entidades públicas con personería jurídica de la Nación, y de aquellos entes u organismos autónomos que formen parte de la estructura orgánica del Estado, están gravados con el impuesto predial**. Sólo pueden considerarse exentos de este pago los bienes de uso público, dada su naturaleza y uso.

Y eso es así porque los bienes fiscales o patrimoniales son aquellos que pertenecen a sujetos de derecho público de cualquier naturaleza u orden y que el Estado posee y administra en **forma similar a como lo hacen los particulares con los bienes de su propiedad**²⁵.

4.5.- Dicha finalidad y característica propia del impuesto predial también es reconocida por la doctrina nacional, que afirma que:

“A partir de las disposiciones legales y constitucionales, el IPU [Impuesto Predial Unificado] puede definirse como un tributo municipal, directo y real, cuyo objeto imponible es el patrimonio inmobiliario.

(...)

La calificación de impuesto real, en oposición a la de impuesto personal, es una distinción que parte de la configuración del aspecto material del hecho generador²⁶. En el caso del impuesto predial, el aspecto material se define con total independencia del elemento subjetivo, vale decir: gira en torno a un bien inmueble y no requiere de referencias a un sujeto para su total definición; a contrario sensu, en impuestos personales como el de patrimonio o renta, la delimitación del aspecto material exige la referencia a un sujeto sin la cual no es posible entender la formación del presupuesto objetivo.²⁷

4.6.- En ese orden de ideas, dada la finalidad de las normas que regulan el impuesto predial y la intención del legislador, se **precisa** la tesis que se había adoptado por la Sección.

²⁵ Al respecto, se puede consultar, entre otras providencia, la sentencia de la Sección Tercera, Subsección B de esta Corporación, del 30 de abril de 2012, Consejera ponente: Ruth Stella Correa Palacio, Radicación número: 2500232600019950070401 (21.699).

²⁶ Para SAINZ DE BUJANDA, la distinción ente impuestos reales e impuestos personales debe partir del presupuesto objetivo de la obligación tributaria. Así, será impuesto real aquel que tiene por fundamento un presupuesto objetivo cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación jurídico-tributaria. FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, ob. Cit., p. 307

²⁷ PIZA RODRÍGUEZ, Op. Cit, pág. 131-132

La regla general hoy, es que están gravados con el impuesto predial los siguientes bienes:

- a) **Los inmuebles de los particulares.**
- b) **Los inmuebles de naturaleza fiscal**, incluidos los de las entidades enumeradas en el artículo 61 de la Ley 55 de 1985, compilado en el artículo 194 del Código de Régimen Municipal vigente, no sólo por lo dicho, sino por la claridad que sobre el particular hace la ley en el sentido de gravar expresamente los bienes fiscales de los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del orden nacional.
- c) **Los bienes de uso público que sean explotados económicamente, se encuentren en concesión y/o estén ocupados por establecimientos mercantiles**, en los términos del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, modificado por la Ley 1607 de 2012, ya que sobre ellos se ejerce una actividad con ánimo de lucro.

Recuérdese que *“la exclusión del impuesto predial está ligada a un elemento adicional a la simple titularidad pública del bien, como es el hecho de que se trate de bienes de uso público”*²⁸, ya que, como se vio, la finalidad del legislador fue gravar la propiedad raíz o los bienes inmuebles sobre los que se ejerce derecho de dominio, independiente de la naturaleza jurídica del sujeto propietario.

4.7.- Además de lo dicho, la conclusión a la que llega la Sala se refuerza con el desarrollo argumentativo realizado en la sentencia del 24 de octubre de 2013²⁹, que fue reseñada en el aparte anterior.

Es claro que para el año 1985, la intención del legislador fue la de incluir como sujetos pasivos del impuesto predial a las entidades del Estado que contaban con personería jurídica y, por ende, podían adquirir bienes raíces –bienes fiscales– para el desarrollo de sus funciones pero que, por su naturaleza y destinación, no pertenecían a todos los habitantes.

En ese entendido, al ampliarse la estructura del Estado y crearse nuevas entidades con personería jurídica, adscritas o vinculadas a la Nación y otros entes

²⁸ Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, concepto del 28 de noviembre de 2013, Consejero ponente: William Zambrano Cetina, expediente No. 11001-03-06-000-2013-00206-00, radicado interno: 2145.

u organismos también con personería jurídica, pero autónomos e independientes de las Ramas del Poder Público, como ocurre con las universidades públicas, se amplía el sujeto pasivo del impuesto predial, ya que, se repite, éste no está definido en razón a la naturaleza de la entidad pública, sino a la de los bienes que posee o administra –públicos o fiscales-.

5. Análisis del caso concreto

5.1.- La Universidad de Córdoba no aportó certificado de tradición y libertad de los inmuebles por los que pide la devolución de los pagos del impuesto predial. Sin embargo, de los comprobantes de pago y las facturas que se liquidan a nombre de la Universidad³⁰, se desprende que es dicho ente autónomo el que ostenta la propiedad o, al menos la posesión o usufructo de los predios denominados “*Finca Nueva York*”, con referencia catastral No. 010102250016000, y “*El Triángulo*”, con referencia catastral No. 01050020058000.

Tampoco se encuentra probada la naturaleza de tales bienes, por lo que se presume su clasificación como bienes fiscales habida cuenta del uso, destinación y beneficio que obtiene la Universidad con su administración y goce –predios destinados para prestar el servicio de educación superior-.

5.2.- Bajo las premisas sentadas en el aparte precedente y los hechos probados en el proceso, se concluye que los actos administrativos demandados, por los que el Municipio de Montería negó la solicitud de devolución de lo pagado por la Universidad de Córdoba por concepto de impuesto predial durante los años 2004 a 2008, se encuentran ajustados a derecho, ya que **la Universidad es sujeto pasivo del impuesto predial respecto de los bienes inmuebles de naturaleza fiscal de su propiedad**, pues sobre ellos ejerce derecho de dominio y no existe una exención del pago del tributo en el Estatuto Tributario Municipal.

5.3.- Sobre la presunta vulneración del principio de la doble instancia en la expedición de los actos demandados, en vista de que fueron proferidos por un

²⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, sentencia del 24 de octubre de 2013, Radicación: 08001-23-31-000-2007-00652-01 (18394).

³⁰ Constan los comprobantes de pago del impuesto predial No. 6054 por el año 2004 (Fl. 125); No. 17640 por el año 2005 (fl. 126); No. 24313 por el año 2006 (fl. 129); Nos. 34916 y 38723 por el año 2007 (fl. 133 y 138) y No. 40653 por el año 2008 (fl. 141). Constan, además, las facturas de pago No. 25027647 por el año 2005 (fl. 128); Nos. 25183349 y 25783336 por el año 2006 (fl. 131 y 132); Nos. 25400272, 25400240 y 25423153 por el año 2007 (fl. 135 a 138) y; No. 25490708 por el año 2008 (Fl. 140).

mismo funcionario, debe indicarse que: i) dicho precepto no se predica de los procedimientos administrativos, pues se refiere a actuaciones en sede judicial y, ii) tratándose de autoridades tributarias territoriales, la posibilidad de que los recursos de sede administrativa sean resueltos por dependencias y/o funcionarios distintos a los que efectúan el pronunciamiento inicial, está supeditada a la estructura y planta de personal con que cuente cada administración.

Recuérdese, que el ordenamiento normativo colombiano no consagra el principio de la doble instancia como rector de la función administrativa. Por el contrario, está previsto de manera expresa para la función judicial, pues el mismo Constituyente, en el artículo 31 de la Carta, dispuso que toda sentencia judicial podrá ser apelada o consultada, salvo las excepciones que consagre la ley.

Es por ello que, en relación con la competencia para resolver el recurso de reconsideración, la Sala ha indicado³¹, que ésta se determina de acuerdo a “*la estructura propia de la Administración*”, que para el caso concreto es la Secretaría de Hacienda, de conformidad con los artículos 19³² y 331³³ del Estatuto Tributario Municipal –Acuerdo 032 de 2005-.

En ese orden de ideas, se procederá a revocar la sentencia recurrida y, 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 y por autoridad de la ley,

FALLA

³¹ Al respecto ver sentencias de 13 de octubre de 2011, exp. 18280 y de 24 de octubre de 2013, exps. 19676 y 19735.

³² ARTÍCULO 19.- Liquidación del impuesto predial unificado. El Impuesto Predial lo liquidará anualmente el Grupo de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda sobre el avalúo catastral vigente a 31 de diciembre del año anterior, en ejercicio de las facultades para determinar oficialmente el tributo.

³³ ARTÍCULO 331.- Recursos contra los actos de la autoridad tributaria. Salvo los casos especiales previstos en el presente estatuto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que imponen sanciones y demás actos producidos en relación con los tributos del municipio de San Jerónimo de Montería, procede el recurso de reconsideración, dentro del mes siguiente a la notificación del acto correspondiente, y deberá interponerse ante la oficina, dependencia o funcionario competente o delegado por éste, de acuerdo con la estructura y funciones que para el efecto señalen los acuerdos.

1.- Se **REVOCA** la sentencia del 16 de noviembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Córdoba, mediante la cual se accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

2.- En su lugar, se **NIEGAN** las pretensiones de la demanda por lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

3.- Se **RECONOCE** personería para actuar al abogado Carlos Andrés Sánchez Peña, como apoderado judicial del Municipio de Montería, en los términos del poder conferido, que obra a folio 268 del expediente.

4.- **DEVUÉLVASE** el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

IMPUESTO PREDIAL SOBRE INMUEBLES DE ENTIDADES PUBLICAS - Sólo grava los de las entidades previstas en el artículo 61 de la Ley 55 de 1985 / INTERPRETACION AMPLIA DEL ARTICULO 61 DE LA LEY 55 DE 1985 - Desconoce el principio de legalidad del tributo porque el legislador dispuso gravar con predial los inmuebles de las entidades públicas expresamente señaladas / IMPUESTO PREDIAL SOBRE BIENES PUBLICOS - Debe existir expresa autorización legal para que los municipios puedan gravar los bienes de entidades distintas de las que el artículo 61 de la Ley 55 de 1985 señala, lo que no se opone al carácter real del tributo ni vulnera el principio de autonomía municipal / BIENES FISCALES - Los municipios no pueden gravar con predial los de otras entidades no previstas en el artículo 61 de la Ley 55 de 1985, porque no hay ley que expresamente lo autorice / AUTONOMÍA FISCAL TERRITORIAL EN EL IMPUESTO PREDIAL - Es parcial limitada porque las entidades territoriales se limitan a fijar los elementos que el legislador no reguló / SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO PREDIAL - Es el legislador quien expresamente lo determina / IMPUESTO PREDIAL SOBRE BIENES FISCALES - Por voluntad expresa del legislador solo son sujetos pasivos los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta del orden nacional

Las razones por las cuales me aparto de la decisión mayoritaria, pues, en mi criterio, sólo las entidades públicas previstas en el artículo 61 de la Ley 55 de 1985, dentro de las cuales no está la Universidad de Córdoba, son sujetos pasivos del impuesto predial, son las siguientes: [...] el impuesto predial es un gravamen que recae sobre el predio, lo que no admite duda. Sin embargo, por voluntad expresa, que no implícita, del legislador, **respecto de los bienes fiscales de las entidades públicas**, son sujetos pasivos del impuesto solamente los establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del estado y sociedades de economía mixta del orden nacional. Solo cuando el legislador extienda expresamente la sujeción pasiva del impuesto a todas las entidades públicas con personería jurídica, podrá exigirse a todas estas entidades el pago del impuesto predial. En consecuencia, de acuerdo con el artículo 61 de la Ley 55 de 1985, norma vigente para los períodos gravables 2005 a 2008, la Universidad de Córdoba, que es un ente universitario autónomo de naturaleza pública, no es sujeto pasivo del impuesto predial en Montería, motivo por el cual tenía derecho a la devolución del impuesto pagado por los períodos en mención, como lo ordenó el a quo.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

SALVAMENTO DE VOTO

Radicación número: 23001-23-31-000-2009-00173-01(19561)

Actor: UNIVERSIDAD DE CORDOBA

Demandado: MUNICIPIO DE MONTERIA

De manera respetuosa no comparto el fallo aprobado mayoritariamente por la Sala, que no anuló los actos por los cuales el municipio de Montería negó la devolución del impuesto predial que la demandante, **que es un ente estatal universitario autónomo**, pagó durante los años 2004 a 2008 respecto de dos inmuebles su propiedad.

El argumento principal de la sentencia de la que me separo es que **los bienes inmuebles fiscales de todas las entidades públicas con personería jurídica están gravados con impuesto predial** no sólo porque la Sala aceptó la “interpretación amplia” del artículo 61 de la Ley 55 de 1985, de acuerdo con la cual todas las entidades públicas con personería jurídica son sujetos pasivos de predial³⁴, sino **porque este impuesto es real y grava los inmuebles sin consideración a los sujetos**, lo que, en palabras de la mayoría, constituye una precisión jurisprudencial frente al criterio de la interpretación amplia, ya referido.

Las razones por las cuales me aparto de la decisión mayoritaria, pues, en mi criterio, sólo las entidades públicas previstas en el artículo 61 de la Ley 55 de 1985³⁵, dentro de las cuales no está la Universidad de Córdoba, son sujetos pasivos del impuesto predial, son las siguientes:

Si bien en la sentencia 18394 la Sala aceptó la “interpretación amplia o teleológica” del artículo 61 de la Ley 55 de 1985, al aclarar el voto respecto a varios aspectos de la parte motiva de dicha providencia³⁶, sostuve que la

³⁴ Sentencia de 24 de octubre de 2013, exp. 18394. C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Según dicha interpretación, la intención del artículo 61 de la Ley 55 de 1985 era excluir del impuesto predial a las entidades públicas sin personería jurídica y gravar las que tuvieran personería, que, para el año 1985 eran solamente los establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del estado y sociedades de economía mixta. Lo anterior, para garantizar el principio de igualdad y no crear tratos discriminatorios, sin justificación alguna.

³⁵ “Artículo 61. Los bienes inmuebles de propiedad de los establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta del orden nacional podrán ser gravados con el impuesto predial en favor del correspondiente municipio.”

³⁶ No salvé sino aclaré el voto porque estuve de acuerdo con la decisión de la Sala de anular los actos por los cuales el municipio de Soledad liquidó a la AERONÁUTICA CIVIL el impuesto predial respecto del inmueble donde funciona el Aeropuerto Ernesto Cortissoz. Sin embargo, como lo manifesté en la aclaración, la sentencia debió fundamentarse exclusivamente en que el cobro del tributo por los períodos **1998 a 2006** carecía de fundamento legal. Ello, por cuanto se sustentó en el artículo 25 del Acuerdo 41 de 1998, norma que exoneraba del impuesto predial a los bienes de uso público por los períodos **1999 a 2006** y no era aplicable para el año **1998**, comoquiera que para ese período gravable no estaba vigente.

“interpretación amplia” de la norma en mención, que no era un aspecto necesario para decidir la controversia y por ende constituye un *obiter dicta*, desconoce el principio de legalidad del tributo, pues fue el legislador quien dispuso gravar con el impuesto predial los inmuebles de las entidades públicas que expresamente señaló.

Incluso, con tal interpretación se gravarían los bienes fiscales de la Nación, los departamentos y los municipios, porque también son entidades públicas con personería jurídica (artículos 80 de la Ley 153 de 1887 y 4º del Decreto 1333 de 1886). Es decir, puede llegarse al extremo de que un municipio sea sujeto pasivo del impuesto predial respecto de un inmueble que le pertenece y está dentro de su jurisdicción, por lo que también sería sujeto activo del mismo tributo.

De otra parte, como lo precisé en la aclaración de voto del fallo 18394, de conformidad con la sentencia C-517 de 2007, en la que se declaró exequible el artículo 194 del Decreto 1333 de 1986, que reprodujo el artículo 61 de la Ley 55 de 1985, *“para que las administraciones locales puedan gravar bienes de las entidades públicas debe existir expresa autorización legal, la cual solo ha sido otorgada respecto de los bienes inmuebles de propiedad de los establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del estado y sociedades de economía mixta y, a través de Leyes como la 768 de 2002 y 1430 de 2010, permitió gravar bienes públicos pero cuando por cualquier razón estén en manos de particulares o cuando son tenedores a título de concesión.”*

En efecto, en la referida sentencia, la Corte Constitucional sostuvo lo siguiente:

«De otra parte, el artículo 194 del Decreto 1333 de 1986 compila el artículo 61 de la Ley 55 de 1985 y autoriza para gravar con el impuesto predial, a favor del correspondiente municipio, los bienes inmuebles de propiedad de los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del orden nacional.

Tal como lo señaló el Consejo de Estado, los municipios no pueden gravar los bienes públicos sin expresa autorización legal y, precisamente, esa autorización les fue concedida por el artículo 61 de la Ley 55 de 1985 que incluyó a ciertas entidades públicas dentro del conjunto de sujetos pasivos del impuesto predial, regulación que se mantiene actualmente, porque, como fue señalado, el artículo 194 del Decreto 1333 de 1986 incorporó el artículo 61 de la Ley 55 de 1985³⁷.

La autorización para gravar con el impuesto predial a las entidades mencionadas en el artículo 194 del Decreto 1333 de 1986 se inscribe dentro de las competencias del legislador que, se reitera, también puede desarrollar aspectos atinentes al sujeto pasivo, en cuanto elemento del tributo, sin que por ello se desconozca la autonomía

³⁷ Cfr. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 19 de abril de 2007, C. P. Héctor J. Romero Díaz. Radicación 14226.

de los municipios. En consecuencia, por el aspecto examinado, este artículo no contradice la Constitución, debiéndose añadir que su contenido en nada alude a la administración o al recaudo del impuesto predial.

De otra parte, el artículo 194 del Decreto 1333 de 1986 compila el artículo 61 de la Ley 55 de 1985 y autoriza para gravar con el impuesto predial, a favor del correspondiente municipio, los bienes inmuebles de propiedad de los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del orden nacional³⁸. (Se destaca)

Es decir, que para que los municipios puedan gravar con el impuesto predial **los bienes fiscales de entidades públicas**, distintas a las previstas en el artículo 61 de la Ley 55 de 1985, con o sin personería jurídica, debe haber una ley que expresamente así lo disponga y que hasta la fecha no ha sido expedida.

En relación con el argumento de que el impuesto predial no se creó para gravar la propiedad privada sino los bienes raíces o propiedad raíz independientemente de quien sea el propietario, poseedor, usufructuario o tenedor, esto es, de si estas calidades las tiene un particular o una entidad pública, insisto en que sólo con la Ley 55 de 1985 (art 61) el legislador permitió gravar con el impuesto predial los inmuebles de las entidades públicas que allí se señalaron.

Además, por ejemplo el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 expresamente gravó con el impuesto predial a los **tenedores de inmuebles públicos a título de concesión**, lo que corrobora que la autorización del legislador para gravar bienes fiscales de entidades públicas o bienes de uso público es expresa y no implícita, autorización que no se opone al carácter real que tiene el impuesto ni vulnera el principio de autonomía de los municipios, como lo precisó la Corte Constitucional en sentencia C-517 de 2007, ya referida.

Por ello, como lo precisé en la aclaración de voto de la sentencia 18394, en el caso del impuesto predial *“la autonomía fiscal territorial es parcial-limitada, dado que el legislador reguló la mayoría de los elementos del tributo”*, entre estos, el sujeto pasivo, por lo que la *“potestad impositiva de las entidades territoriales se limita a fijar los elementos del tributo que faltan”*³⁹.

Cabe insistir que es el legislador quien expresamente debe determinar el sujeto pasivo del impuesto predial. Así lo recordó la Corte Constitucional al analizar la exequibilidad del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, pues señaló que el impuesto

³⁸ Cfr. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 19 de abril de 2007, C. P. Héctor J. Romero Díaz. Radicación 14226.

³⁹ Sentencia de 7 de abril de 2011, Exp. 16949, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

predial no se relaciona exclusivamente con el derecho de dominio, dado que el **“marco dentro del cual se pueden agregar nuevos hechos generadores solo requiere de la existencia del bien inmueble, independientemente de la relación entre el sujeto pasivo y el bien”**. Y, a continuación concluyó que:

*“Por esta razón, no le está vedada al legislador la imposición de un nuevo elemento del impuesto derivado de la mera tenencia del inmueble. Como se anotó anteriormente, no es la naturaleza de la relación que se establezca con el bien la que activa la facultad tributaria, sino la existencia del predio en relación con un sujeto vinculado económicamente al mismo. **Esto permite el establecimiento de sujetos pasivos y hechos generadores del impuesto predial que no dependen de la situación jurídica de propietario.**...”* (Resalta la Sala)

Así pues, el impuesto predial es un gravamen que recae sobre el predio, lo que no admite duda. Sin embargo, por voluntad expresa, que no implícita, del legislador, **respecto de los bienes fiscales de las entidades públicas**, son sujetos pasivos del impuesto solamente los establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del estado y sociedades de economía mixta del orden nacional. Solo cuando el legislador extienda expresamente la sujeción pasiva del impuesto a todas las entidades públicas con personería jurídica, podrá exigirse a todas estas entidades el pago del impuesto predial.

En consecuencia, de acuerdo con el artículo 61 de la Ley 55 de 1985, norma vigente para los períodos gravables 2005 a 2008, la Universidad de Córdoba, que es un ente universitario autónomo de naturaleza pública, no es sujeto pasivo del impuesto predial en Montería, motivo por el cual tenía derecho a la devolución del impuesto pagado por los períodos en mención, como lo ordenó el a quo.

Por tanto, no procedía revocar la sentencia apelada para, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda, como lo dispuso la mayoría.

En los anteriores términos dejo expresadas las razones de mi salvamento de voto.

Con todo respeto,

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA