

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero Ponente: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

Bogotá D.C., veinte (20) de febrero de dos mil ocho (2008)

Radicación: 25000-23-27-000-2005-01073-01(16308)
Número Interno: 16308
FIDUCIARIA CENTRAL S.A., contra EL DISTRITO
CAPITAL
FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 19 de octubre de 2006 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos por los cuales el Distrito Capital modificó las declaraciones de predial de 2001 y 2002 del inmueble de la Diagonal 22 B 69 B - 19, presentadas por la actora.

ANTECEDENTES

El 8 de junio de 2001 y el 8 de febrero de 2002 la FIDUCIARIA CENTRAL S.A., presentó declaraciones de predial de esos años, en las que determinó el impuesto a cargo de \$14.009.000 con fundamento en la tarifa del 6 por 1000 y el destino 11, y de \$8.292.000 con base en la tarifa de 8 por mil y destino 20, respectivamente.

Previo requerimiento especial, el 19 de febrero de 2004, el Distrito profirió la Liquidación Oficial de Revisión LOR 15215, en la que modificó la declaración de la actora, para lo cual aplicó la tarifa 33 por mil y el destino 38 e impuso sanción por inexactitud. En consecuencia, por el año 2001 determinó un predial de \$77.051.000 y una sanción por inexactitud de \$100.867.000 y por el año 2002, un impuesto de \$63.080.000 y una sanción por inexactitud de \$87.661.000.

Mediante Resolución EE-20491 de 3 de marzo de 2005, el Distrito confirmó en reconsideración la liquidación oficial.

DEMANDA

La actora solicitó la nulidad del requerimiento especial y de los actos administrativos que modificaron las liquidaciones privadas de predial de 2001 y 2002 del inmueble de la Diagonal 22 B 69B-19 de Bogotá. A título de restablecimiento del derecho pidió que se confirmen las declaraciones privadas o se profiera una nueva liquidación del impuesto predial en la cual se acepten los datos determinados por la sociedad.

La demandante alegó como violados los artículos 29 de la Constitución Política; 2 y 82 del Código Contencioso Administrativo; 683, 742, 743 y 746 del Estatuto Tributario y 19 del Decreto 400 de 1999. El concepto de violación lo desarrolló así:

El 23 de diciembre de 1999, se envió solicitud de revisión del avalúo catastral de formación del predio Diagonal 22 B 69 B - 19 (fl.23 a 29 c.a.).

En la declaración de predial de 2001, se señaló como área de terreno 5.250 m², según el certificado catastral de 17 de marzo de 2000 y la licencia de construcción de 9 de enero de 2002. Como área construida indicó 61m², pues en el predio hay una bodega en la cual se almacena material destinado para las obras.

Por tratarse de un predio ubicado en el área urbana y residencial, con 5.250 m² de terreno y 61m² construidos, estrato 4, le corresponde el destino 11 y la tarifa 6 por mil, y el uso “urbano residencial” los cuales corresponden, además, a la realidad física del predio.

Para el año 2002, el área de terreno se redujo a 2.186 m², y continuó con la bodega de 61m². Sin embargo, por error se anotó destino 20 y tarifa 8 por mil, cuando era destino 11 y la tarifa del 6 por mil; circunstancia que generó un mayor impuesto.

No es cierto que la base gravable haya sido determinada por la Administración conforme a los datos de Catastro, pues, se demostró que el área del predio había sido modificada por mutaciones; además, los datos de Catastro no estaban actualizados, circunstancia que afectó a la sociedad.

No hay lugar a imponer la sanción por inexactitud, pues, la sociedad determinó la base gravable del impuesto con base en las normas legales. Además, la sanción no procede porque no se demostró que la actora haya efectuado maniobras fraudulentas, o falsificado u omitido algún dato del cual se haya derivado un menor impuesto.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El demandado propuso la excepción de legalidad de los actos administrativos por haber sido expedidos por funcionarios competentes, con fundamentos de hecho y derecho y con respeto al debido proceso; dicha excepción la sustentó así:

Para determinar el impuesto predial de 2001 del inmueble de la Diagonal 22 B 69 B 19 de Bogotá, a la Fiduciaria le correspondía pagar un impuesto con destino 38 y tarifa 33 por mil; y, para el 2002 utilizó una base gravable inferior a la legal, conforme a la certificación de Catastro por lo que la Administración la reajustó conforme a la ley.

Según la información catastral, el inmueble debe tributar como urbanizado no edificado, bajo la tarifa de 33 por mil, y no a la tarifa 6 por mil, que es para predios urbanos residenciales estrato 4, como lo pretende la actora. Lo anterior, porque revisado el registro catastral, el predio tiene un área de 1054.42 m² y un área construida de 0m² y la caseta de 61m², que afirma la sociedad tener como bodega, no reúne los requisitos de permanencia para catalogarse como construido, ni tampoco para convertir el predio en residencial, comercial o local.

Además, sólo hasta el 9 de enero de 2002 obtuvo la licencia de construcción con modificaciones posteriores para adelantar el proyecto "Alboraría", razón por la cual no está probada la realidad jurídica del inmueble como residencial de estrato 4.

El hecho de que en la información que tenía Catastro, figurara un área de terreno inferior a la real, beneficia a la actora, pues, si era superior, el avalúo también lo sería.

En cuanto al uso del suelo, se exige que hasta que concluya el proceso de urbanización de los terrenos y construcción de las edificaciones operan los mismos, pues, no puede ser un predio habitacional cuando sobre él recaen trabajos de construcción.

El proceso de revisión catastral es diferente al de determinación del impuesto predial, y en él es posible que el propietario o poseedor demuestren que el uso y destino no se ajustan a las características del predio. Éste fue el trámite que debió seguir la actora, en lugar de tributar incorrectamente.

No hubo vulneración a las normas que señala la actora como violadas, pues, al momento de determinar el impuesto predial se tuvo en cuenta la realidad física y jurídica del inmueble, de acuerdo con el material probatorio.

La sanción por inexactitud no es una disposición para que los contribuyentes pretendan eludir el cumplimiento de sus obligaciones, so pretexto de una diferencia de criterios, pues, se violarían los principios de equidad y justicia.

La contribuyente no declaró el impuesto conforme a la ley, luego, no puede invocar sus inconsistencias como diferencias de criterio. En consecuencia, como la contribuyente aplicó una tarifa que no corresponde al destino y uso dados al predio, ni la base gravable correspondía para el año 2002, las declaraciones presentaron inexactitud, la cual es sancionable.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal se inhibió para pronunciarse de fondo respecto de la nulidad del requerimiento especial, debido a que no es un acto definitivo y negó las demás súplicas de la demanda por las siguientes razones:

Según la información de Catastro a 7 de mayo de 2003, el inmueble de la Diagonal 22 B 69 B – 19 aparecía con destino 61, urbanizado no edificado, sin que se hubiera comunicado a la autoridad catastral modificación alguna, como lo exige la ley. Además, la licencia de construcción con sus modificaciones fue expedida el 9 de enero de 2002, después de causado el impuesto predial de 2001 y 2002.

De las pruebas anteriores, se concluye que la edificación de 61m², en la cual se depositan materiales para construcción, para la fecha de causación del impuesto predial de 2001 y 2002 no determinaba su uso residencial, porque no servía para vivir.

Tampoco era edificación, pues no era permanente, ya que la bodega sólo estaba hasta cuando el proyecto lo requiriera.

En consecuencia, para el 1 de enero de 2001 y 2002 el destino y la tarifa aplicable al inmueble de la Diagonal 22 B 69 B 19 era 38 y la tarifa 33 por mil, correspondiente a predios urbanizados no edificados con un área superior a 100 m², como lo dispuso el Distrito Capital.

Procede la sanción por inexactitud, puesto que la sociedad al aplicar una tarifa y un destino que no correspondían al predio para 2001 y 2002, generó

un menor valor a pagar. Y no existe diferencia de criterios sino desconocimiento del derecho aplicable.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante reiteró los argumentos de la demanda e insistió en que a lo largo de la vía gubernativa, la actora demostró que el área del predio había sido modificada por mutaciones, de acuerdo con la licencia de construcción. Además, los datos de catastro no estaban actualizados aunque era obligación actualizar sus registros.

De otra parte, insistió en que no procede la sanción por inexactitud, puesto que la sociedad cumplió todos los requisitos legales y no se generó un menor impuesto a cargo de la misma. Además, no hubo ánimo doloso, dado que las declaraciones están basadas en hechos y cifras ciertas completas y verdaderas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante ratificó los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

La demandada reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y el Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES

En los términos de la apelación precisa la Sala si se ajustaron a derecho los actos por los cuales el Distrito Capital modificó a la actora las declaraciones de predial de 2001 y 2002. En concreto, si por el 2001 la tarifa era el 6 por mil y el uso urbano residencial; y por el 2002 la tarifa era del 8 por mil y el uso urbano residencial, o, por el contrario, si para dichos períodos gravables el uso del predio de la Diagonal 22B 69 B 19 correspondía a “urbanizables no urbanizados” o “urbanizables no edificados”, con una tarifa de 33 por mil.

Sobre el particular la Sala reitera el criterio expuesto en sentencia de 29 de marzo de 2007, exp. 14738, C.P. doctora Ligia López Díaz.

Según la Ley 44 de 1990, el impuesto predial es un tributo municipal que grava la propiedad inmueble o su posesión, bien sea en áreas urbanas, rurales o suburbanas.

El artículo 3 *ibídem* estableció como base gravable del impuesto predial, el avalúo catastral o, el autoavalúo de los bienes cuando se establezca en un municipio la declaración privada del tributo.

El artículo 155 del Decreto Ley 1421 de 1993, señala que la base gravable del impuesto predial en Bogotá es el valor del inmueble estimado por el contribuyente, pero dentro de los límites mínimos que fija la norma. En consecuencia, la base gravable no puede ser inferior, al avalúo catastral del año anterior incrementado en el IPC, ni al autoavalúo del año anterior incrementado en el mismo porcentaje, sin perjuicio de que pueda solicitarse autorización para declarar un valor inferior en caso de un decremento de su precio.

El avalúo catastral se establece por la Administración como resultado de la investigación y el análisis del mercado inmobiliario; el avalúo hace parte del catastro, es decir del *“inventario o censo, debidamente actualizado y clasificado, de los bienes inmuebles pertenecientes al Estado y a los particulares.”*¹ Se establece con los procesos de formación y actualización, donde se toman en cuenta los elementos relacionados con la ubicación, naturaleza (rural o urbana) precio, servicios públicos, estrato, vías de comunicación; todo ello implica que el avalúo pueda variar de un año a otro, lo cual es una constante, toda vez que la movilidad y cambios de uso de las urbes es notoria.

El artículo 4 de la Ley 44 de 1990 reguló la tarifa del impuesto predial, y señaló que sería fijada por los concejos municipales entre el 1‰ y el 16‰ de la base gravable, de acuerdo con los estratos socioeconómicos, los usos del suelo en el sector urbano y la formación o actualización del catastro. Los terrenos urbanizables no urbanizados y los urbanizados no edificados pueden estar sujetos a tarifas superiores, sin que excedan del 33 por mil.

Para estos efectos, los inmuebles han sido clasificados en las normas tributarias distritales como rurales, suburbanos y urbanos, y los últimos en residenciales, industriales, comerciales, entidades del sector financiero, empresas industriales y comerciales del Estado, cívico institucional y urbanizados no edificados y urbanizables no urbanizados.

El impuesto predial es anual y se causa el 1° de enero del respectivo año gravable, lo que implica que se deben tener en cuenta las características

¹ Decreto Reglamentario 3496 de 1983, artículo 1°.

jurídicas, físicas y económicas de los predios para ese momento, las cuales permiten identificar los elementos del impuesto.

Para determinar las circunstancias particulares de cada uno de los predios sujetos al impuesto al momento de su causación, se debe acudir a la información registrada en **catastro**.

La función catastral es pública especial, desarrollada por las autoridades encargadas de adelantar la formación, actualización y conservación de los catastros del país, conforme con el procedimiento especial administrativo de la Ley 14 de 1983, el Decreto Reglamentario 3496 de 1983 y la Resolución 2555 de 1988, de la Dirección General del Instituto Geográfico Agustín Codazzi que reglamentó los procesos de formación, actualización de la formación y conservación del Catastro nacional².

Las etapas de "formación", "actualización" y "conservación" de los catastros, se encuentran claramente diferenciadas y definidas por los artículos 11, 12 y 13 del Decreto Reglamentario 3496 de 1983 .

Teniendo en cuenta su finalidad, actividades y características técnicas, Catastro permite contar con una información actualizada y clasificada de los inmuebles, lo cual tienen incidencia fundamental para determinar el impuesto predial.

En relación con la base gravable, el avalúo catastral señala el valor mínimo por el cual se puede declarar un inmueble. Todos estos elementos que aparecen en el registro catastral deben ser tenidos en cuenta tanto por el

² *Ibídem*.

contribuyente, como por el fisco al momento de determinar el impuesto predial.

En la etapa de conservación catastral hay lugar a revisar y rectificar los errores cometidos en las etapas de formación o actualización³, o bien, pueden presentarse las llamadas mutaciones catastrales, que son los cambios sobrevinientes respecto de los elementos físicos, jurídicos o económicos del predio, los cuales deben ser informados por los propietarios o poseedores a las oficinas de catastro⁴.

La revisión del avalúo catastral permite rectificarlo para que se tenga en cuenta como base gravable mínima del impuesto predial, sobre la situación real del inmueble a 1° de enero del respectivo año.

Ahora bien, cuando se presenten mutaciones catastrales, como el cambio de propietario o poseedor; modificaciones en los límites de los predios; nuevas construcciones, edificaciones o la demolición de las existentes; pueden ser acreditadas ante el fisco dentro del proceso de determinación del impuesto predial, pero en estos eventos, la carga probatoria le corresponde a quien esté interesado en demostrar que la información catastral no está actualizada o es incorrecta, toda vez que en virtud del artículo 187 del Decreto 1333 de 1986, los propietarios tienen la obligación de informar los terrenos, edificaciones y mejoras que no estén incorporadas en el catastro, y a su vez la autoridades deben formar y actualizar los respectivos catastros. El proceso catastral no es una actividad unilateral, sino de mutuo aporte entre el propietario o el poseedor y la Administración pública.

³ Artículo 179 del Decreto 1333 de 1986.

⁴ Artículo 187 ib.

En el caso *sub júdice*, la demandante alega que el predio en discusión, con área superior a 100 metros cuadrados, no pueden ser considerado como “urbanizado no edificado”, los cuales están gravados a una tarifa del 33‰, porque existe una construcción que corresponde a una bodega de materiales de construcción.

Las tarifas del impuesto predial vigentes para los períodos que se discuten, estaban contenidas en el artículo 21 del Decreto Distrital 400 del 28 de junio de 1999, “que compiló las normas sustanciales vigentes de los tributos distritales”, para los predios urbanizados no edificados y urbanizables no urbanizados con área superior a 100 m.² a los cuales les correspondía un impuesto del 33‰.

Los predios “urbanizables no urbanizados” son los terrenos situados en áreas urbanas o suburbanas que **no** han tenido un proceso de desarrollo por urbanización o por construcción⁵, esto es, que no han sido dotados de servicios de infraestructura ni de los demás servicios básicos, inherentes a la actividad que se va a desarrollar y no están aptos para construir edificaciones idóneas para el funcionamiento de los usos urbanos allí permitidos.

Los predios situados dentro de terrenos que han cumplido su proceso de desarrollo por urbanización, pero en los que no se han levantado construcciones o edificios, se denominan "predios urbanizados no edificados".

⁵ Desarrollo por construcción comprende las acciones encaminadas a la construcción de edificios, su ampliación, adecuación o remodelación.

Para establecer si los predios son "urbanizados no edificados", es relevante la definición de los conceptos de "edificio" y de "otras construcciones" contenida en el Artículo 69 de la Resolución 2555 de 1988 expedida por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi:⁶

"1. Edificios: A la reunión de materiales consolidados de carácter permanente destinada a proteger contra la intemperie a personas, animales o cosas;

2. Otras construcciones: A la reunión de materiales consolidados con carácter de permanencia, sea en la superficie del suelo o en su interior, con destinación diferente a la señalada en el numeral anterior;..."

En este caso, la demandante ha señalado que la bodega de materiales, es una construcción y, por tanto, el predio no podía considerarse como no edificado.

En los boletines catastrales expedidos en 2000 y 2003 (fls.1 y 30), el predio de la Diagonal 22B 69 B 19 aparece clasificado como "urbanizado no edificado"; es decir, catastralmente, el inmueble no había sido edificado.

Esta situación física que figuraba en catastro para el inmueble de la demandante, debía ser tenida en cuenta por el Distrito en el proceso de determinación del impuesto predial y así mismo por la contribuyente al presentar sus declaraciones de 2001 y 2002, sin perjuicio de que se acredite que el predio sufrió mutaciones catastrales que alteraron sus condiciones y

⁶ De acuerdo con el artículo 182 del Decreto 1333 de 1986, el Instituto Geográfico Agustín Codazzi es la entidad que establece las normas técnicas para las labores catastrales.

por lo mismo, la tarifa a aplicar, carga probatoria que corresponde al interesado en desvirtuar la realidad del catastro.

Para demostrar que a primero de enero de 2001 y 2002 existían construcciones en los inmuebles en discusión, la demandante aporta los siguientes documentos:

- Copia de la licencia aprobada de urbanismo o construcción de 9 de enero de 2002, esto es, después de la fecha de causación del tributo por los años 2001 y 2002 (fl. 17 c.a.).

- Copia de las modificaciones de la licencia (fls. 19 a 22 c.a.)

- Fotos del lote (fl.22 c.a.).

Los anteriores documentos evidencian la existencia de una licencia de urbanismo para el desarrollo del proyecto inmobiliario. Sin embargo, no se acredita que efectivamente se haya desarrollado dicho proyecto y, al contrario, la información catastral permite concluir que a 1° de enero de 2001 y 2002, éste no se había iniciado.

Así, la discusión se concreta en establecer si la bodega para depósito de materiales se considera construcción o edificio y en esa medida el predio no podía ser considerado como “urbanizado no edificado” para efectos del impuesto predial.

De acuerdo con las definiciones de la Resolución 2555 de 1988 del IGAC, para entender que una estructura corresponde a los conceptos de “edificios” y “otras construcciones”, es relevante el carácter de permanencia

en la reunión de los materiales consolidados. Esto es, un propósito de estabilidad en el tiempo, de inmutabilidad.

No obstante, la bodega no fue levantada con intención de permanencia, pues, desde su construcción tuvo el objetivo de ser retirada una vez se concluyera el proyecto, como quiera que no forma parte de él, ni corresponde al uso propuesto y autorizado en la licencia de urbanismo. En esa medida no puede considerarse para efectos catastrales o bien del impuesto predial como “otras construcciones o edificios” que desvirtúen que los predios son urbanizados no edificados.

Así mismo, debe tenerse en cuenta que el área del terreno era superior a 1.000 mts.2, donde resulta totalmente desproporcionado que una estructura de 61m2, represente el desarrollo del uso permitido.

No puede aceptarse que una vez obtenida la licencia de construcción, pasen los años mientras se valorizan e incluso se vendan los predios, y se pague un impuesto predial, como si las urbanizaciones ya se hubieran construido.

Para determinar si un predio tuvo un desarrollo por construcción, es decir, que fue edificado, no basta que exista una “construcción”, entendida como la simple reunión de materiales consolidados, sino que se requiere que ésta sea viable y apta para el desarrollo de los usos permitidos, lo que no ocurre en el presente caso.

En consecuencia, la estructura mencionada no tiene el carácter de edificio para efectos catastrales y del impuesto predial, dado que no cumple con la condición de permanencia exigida en la Resolución 2555 de 1988 del

IGAC, ni implica un desarrollo por construcción en el predio discutido, que desvirtúe su carácter de “Urbanizado no edificado”.

De otra parte, el artículo 101 del Decreto Distrital 807 de 1993 prevé que constituye inexactitud sancionable la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones inexistentes, y, en general, la utilización, en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o declarante. También constituye inexactitud sancionable el hecho de solicitar compensación o devolución sobre sumas que hubiesen sido objeto de compensación o devolución anterior.

Dicha disposición señala, además, que no hay lugar a imponer sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive *de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.*

En el asunto bajo estudio, la actora utilizó un dato equivocado, pues, sin ningún asidero legal, aplicó una tarifa y un destino que no correspondían a la realidad del predio. Además, con tal determinación, la demandante derivó un menor impuesto a pagar.

Cabe anotar que en el caso *sub júdice* no hubo diferencia de criterios entre la contribuyente y la Administración, sino el desconocimiento total del derecho aplicable por parte de aquél. Así las cosas, no hay lugar a levantar la sanción por inexactitud⁷.

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

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia de 19 de octubre de 2006 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de FIDUCIARIA CENTRAL S.A. contra EL DISTRITO CAPITAL.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

La anterior providencia fue discutida y aprobada en sesión de la fecha.

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA
Presidente

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

⁷ Sentencia de 2 de agosto de 2007, Exp. 15536, C.P. doctora Ligia López Díaz

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ