

IMPUESTO DE DELINEACION URBANA – La base gravable es el monto total del presupuesto de obra o construcción / PRESUPUESTO DE OBRA – Estimación. Cómputo anticipado del costo de la obra / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE DELINEACION URBANA – Puede ser mayor al presupuesto final de la obra pues está se fija con fundamento en la licencia de construcción / DISTRITAL DE PLANEACION - Es la competente para fijar el método que se debe aplicar para determinar el presupuesto de obra

El Decreto 352 de 2002, por el cual se compila y actualiza la normativa sustantiva tributaria que se debe aplicar en el Distrito Capital, señaló en el artículo 75, vigente para la época de los hechos, que la base gravable del tributo es el monto total del presupuesto de obra o construcción. Para los años 2004 -2005, período en que se presentaron las declaraciones del impuesto de delineación urbana, la normativa vigente permitía que el contribuyente determinara la base gravable del impuesto con base en el presupuesto de obra, resultante de sumar el costo estimado de mano de obra, adquisición de materiales, compra y arrendamiento de equipos y, en general, todos los gastos diferentes a la adquisición de terrenos, financieros, impuestos, derechos por conexión de servicios públicos, administración, utilidad e imprevistos. Cabe precisar que sólo hasta la expedición de la Resolución No. 574 del 2007, la Secretaría Distrital de Planeación determinó los costos mínimos del metro cuadrado para la declaración y pago del impuesto de delineación urbana. Por consiguiente, antes de esta reglamentación, la base gravable del impuesto de delineación urbana se podía determinar de acuerdo con el presupuesto de obra estimado, sin que los contribuyentes estuvieran sujetos a observar costos mínimos por metro cuadrado o estrato. Entonces, la ley, de manera expresa, estableció que éste elemento de la obligación tributaria se debe determinar con base en un “presupuesto”, el cual debe ser entendido en el sentido natural y obvio de esta palabra, es decir, como el cómputo anticipado del costo de la obra. Dicho alcance de la norma se encuentra reiterado en la Resolución 1291 de 1993, que en virtud de la ley reglamentó los conceptos que conforman dicho presupuesto, y señaló que serían determinados con fundamento en un costo “estimado”. Conforme con lo anterior, la cuantificación de la base gravable estudiada, estará determinada por aquellas erogaciones que el contribuyente consideró que incurriría en la realización de la obra. Estos costos no deben corresponder necesariamente con el valor real de la obra, por cuanto al momento de solicitar la licencia de construcción se pueden estimar unos valores que en el desarrollo de la obra podrían variar, ya sea para aumentar o disminuir los gastos inicialmente presupuestados. A ese respecto, se advierte que si bien, de conformidad con los artículos 115 del Decreto 807 de 1993, 754 y 754-1 del Estatuto Tributario, la Administración puede tener como indicios los datos estadísticos de sectores económicos, éstos deben ser datos oficiales obtenidos o procesados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la Dirección Distrital de Impuestos y el Banco de la República, y no por sociedades del sector privado, como lo es Construdata. Además, recuérdese que en virtud del artículo 158 del Decreto 1421 de 1993, la Entidad Distrital de Planeación es la competente para fijar el método que se debe aplicar para determinar el presupuesto de obra.

FUENTE FORMAL: DECRETO 352 DE 2002 – ARTICULO 75 / RESOLUCION 1291 DE 1993

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D. C., diciembre cinco (5) de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00206-01(17954)

Actor: ALIANZA FIDUCIARIA S.A.

Demandado: DISTRITO CAPITAL DE BOGOTA

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 13 de agosto de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que declaró la nulidad de los actos acusados. La sentencia dispuso:

"PRIMERO. Declárase la nulidad de los siguientes actos administrativos emanados de la Secretaría de Hacienda Distrital:

- Resolución No. 4066 DDI 012923 del 15 de marzo de 2007.
- Resolución DDI-012201 2008EE-86240 del 23 de abril de 2008 mediante la cual se resolvió desfavorablemente el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la anterior.

En consecuencia y como restablecimiento del derecho, decláranse en firme las siguientes declaraciones privadas presentadas por la sociedad accionante correspondiente al Impuesto de Delineación Urbana por las licencias concedidas por la obra realizada en la TV 33 No. 131-46.

Formulario	Fecha de presentación
106010000035150	11 de junio de 2004
106010000035140	17 de noviembre de 2004
106010000025650	27 de junio de 2005"

I) ANTECEDENTES

La sociedad Alianza Fiduciaria S.A., como vocera del patrimonio autónomo Fideicomiso Padua, presentó el 11 de junio de 2004 la declaración del impuesto de delineación urbana, correspondiente a la Licencia de Construcción No. LC 04-1-0244 del 2 de junio de 2004.

El 17 de noviembre de 2004 la actora presentó declaración del impuesto de delineación urbana teniendo en cuenta la modificación del 8 de noviembre de 2004 a la Licencia de Construcción No. LC 04-1-0244 del 2 de junio de 2004.

El 27 de junio de 2005 el contribuyente presentó declaración del impuesto de delineación urbana según la modificación del 21 de junio de 2005 a la Licencia de Construcción No. LC 04-1-0244 del 2 de junio de 2004.

Mediante Auto No. 2006EE79982 del 4 de marzo de 2006 el Grupo de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Secretaría de Hacienda Distrital ordenó la práctica de una inspección tributaria a la sociedad Alianza Fiduciaria S.A. respecto al impuesto de delineación urbana del Fideicomiso Padua.

Mediante emplazamiento para corregir No. 2006EE236657 del 6 de septiembre de 2006 la Administración requirió a la sociedad para que corrigiera las declaraciones del impuesto de delineación urbana presentadas el 11 de junio y 17 de noviembre de 2004.

Mediante Requerimiento Especial No. 2006EE253689 del 10 de octubre de 2006 el Subdirector de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Secretaría de Hacienda Distrital, propuso la modificación de las declaraciones privadas del impuesto de delineación urbana correspondiente a la expedición de la Licencia de Construcción No. LC 04-1-0244 del 2 de junio de 2004, y de sus modificaciones del 8 de noviembre de 2004 y 21 de junio de 2005.

Dentro del término legal, el contribuyente presentó respuesta al anterior requerimiento, solicitando la terminación por mutuo acuerdo del proceso administrativo, prevista en el artículo 55 de la Ley 1111 de 2006.

Mediante Liquidación Oficial de Revisión No. 4066 DDI 012923 del 15 de marzo de 2007, la Administración modificó las declaraciones del impuesto de delineación urbana presentadas con ocasión de la Licencia de Construcción No. LC 04-1-0244.

El 23 de abril de 2008 la Secretaría Distrital de Hacienda expidió la Resolución No. DDI 012201, con la cual decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 4066 DDI 012923 del 15 de marzo de 2007, confirmando el acto recurrido.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, Alianza Fiduciaria S.A., solicitó:

“PRIMERA. *Que es nulo el acto administrativo contenido en la Liquidación Oficial de Revisión – Resolución No. 4066 DDI 012923 de fecha 15 de marzo de 2007, proferida por de (sic) la Secretaría de Hacienda – Dirección Distrital de Impuestos – Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, por medio de la cual se liquidan unos mayores impuestos y se imponen unas sanciones de inexactitud con relación a las declaraciones del impuesto de Delineación Urbana presentadas por el contribuyente a saber: 1) Declaración del Impuesto de Delineación Urbana Sticker No. 2324201005116-4 presentada el día 11 de junio de 2004 ante el Banco de Occidente, por la expedición de la Licencia de Construcción No. LC 04-1-0244*

de fecha 2 de junio de 2004 de la Curaduría Urbana No. 1 de Bogotá, 2) Declaración del Impuesto de Delineación Urbana Sticker No. 2326101007497-3 presentada el día 17 de noviembre de 2004, ante el Banco de Occidente, por la expedición de la Modificación a la Licencia de Construcción No. LC 04-1-0244 de fecha 8 de noviembre de 2004 de la Curaduría Urbana No.1 de Bogotá, y 3) Declaración del Impuesto de Delineación Urbana Sticker No. 2326001001032-2 presentada el día 27 de junio de 2005 ante el Banco de Occidente por la expedición de la Modificación a la Licencia de Construcción No. LC 04-1-0244 de fecha 21 de junio de 2005 de la Curaduría Urbana No. 1 de Bogotá, por violación de las normas legales, constitucionales, legales nacionales, territoriales y reglamentarias, a las que estaba obligado a someterse.

SEGUNDA: Que por la misma razón, es igualmente nula la Resolución No. DDI 012201 2008EE-86240 del 23 de abril de 2008, que resuelve el recurso de reconsideración, proferida por la Secretaría de Hacienda – Dirección Distrital de Impuestos – Oficina de Recursos Tributarios- Subdirección Jurídico Tributaria, notificada personalmente el día 12 de mayo de 2008, en cuanto mantiene la determinación de los mayores impuestos y la imposición de las sanciones de inexactitud con relación a las declaraciones del impuesto de Delineación Urbana, presentadas por el contribuyente.

TERCERA: Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se restablezca en su derecho a la entidad actora, confirmando las declaraciones privadas presentadas por la sociedad “Alianza Fiduciaria S.A.” como vocera del “Patrimonio Autónomo Fideicomiso Padua”, por la obra realizada en la TV 33 No. 131-46, a saber: 1) Declaración del Impuesto de Delineación Urbana Sticker No. 2324201005116-4 presentada el día 11 de junio de 2004 ante el Banco de Occidente, por la expedición de la Licencia de Construcción No. LC 04-1-0244 de fecha 2 de junio de 2004 de la Curaduría Urbana No. 1 de Bogotá, 2) Declaración del Impuesto de Delineación Urbana Sticker No. 2326101007497-3 presentada el día 17 de noviembre de 2004, ante el Banco de Occidente, por la expedición de la Modificación a la Licencia de Construcción No. LC 04-1-0244 de fecha 8 de noviembre de 2004 de la Curaduría Urbana No.1 de Bogotá, y 3) Declaración del Impuesto de Delineación Urbana Sticker No. 2326001001032-2 presentada el día 27 de junio de 2005 ante el Banco de Occidente por la expedición de la Modificación a la Licencia de Construcción No. LC 04-1-0244 de fecha 21 de junio de 2005 de la Curaduría Urbana No. 1 de Bogotá”.

Como normas violadas estimó las siguientes:

Artículos 6º, 13, 29, 83, 121 y 338 de la Constitución Política, 55 de la Ley 1111 de 2006, 647, 705, 706, 714 y 779 del Estatuto Tributario Nacional, 24, 84, 97 y 101 del Decreto 807 de 1993, 35 del Decreto 352 de 2002, 7º, 8º, 14 y 15 del Decreto 284 de 2007.

En desarrollo del concepto de la violación formuló en resumen estos cargos:

1. Violación del debido proceso y del término de firmeza de las declaraciones tributarias.

Señaló que la Administración pretendió interrumpir el término de firmeza de la declaración tributaria del impuesto de delineación urbana, con el auto de inspección tributaria No. 2006EE79982 del 4 de marzo de 2006, el cual fue

expedido de manera irregular y su práctica se realizó con vulneración del debido proceso.

Advirtió que el auto de inspección tributaria, que antecedió los actos acusados, no indicó los hechos que pretendía desvirtuar la Administración, tales como la comprobación de los costos y gastos de la obra de construcción y su constatación en los libros de contabilidad.

Alegó que en el presente caso, la Administración Tributaria no levantó la correspondiente acta de inspección tributaria, y que dicha circunstancia se verifica en el requerimiento especial, en el cual no se hizo mención alguna de la misma, ni tampoco se anexó como prueba.

Que dicha irregularidad le impidió al contribuyente ejercer su derecho de defensa y de contradicción. Por tanto, las pruebas recaudadas, con las cuales se determinó la obligación tributaria de la sociedad, son nulas por haberse obtenido con violación al debido proceso.

Alegó que la Administración, con el único propósito de suspender por otro mes el término para notificar el requerimiento especial, profirió el emplazamiento para corregir, no obstante que la declaración del impuesto de delimitación urbana se encontraba en firme.

Consideró que la expedición del emplazamiento para corregir mientras se está desarrollando una inspección tributaria, no tiene justificación legal y constituye una extralimitación de funciones por parte del funcionario.

2. Violación del principio de legalidad en la determinación de la base gravable del impuesto de delimitación urbana.

Señaló que la sociedad Alianza Fiduciaria S.A. determinó las bases gravables de los impuestos de delimitación urbana por la obra realizada en la TV 33 No. 131 – 46, determinando los costos estimados de mano de obra, de la adquisición de materiales, y de la compra y arrendamiento de equipos, entre otros, de acuerdo con el presupuesto de la obra que se tenía al momento de la presentación y pago de la correspondiente declaración.

Que, por el contrario, la Administración determinó la base gravable del impuesto de delimitación urbana, con fundamento en las pruebas que se recaudaron con violación al debido proceso, y tomando el costo final de la construcción, y no el valor de presupuesto de la obra o construcción, como expresamente lo ordena el artículo 75 del Decreto 352 de 2002.

Indicó que la Administración Tributaria no estaba facultada para usar costos mínimos de referencia, como los suministrados por Construdata, para determinar la base gravable del impuesto de delimitación urbana, pues estos costos de referencia, según la sentencia del Consejo de Estado de 28 de julio de 2000, sólo tienen el valor de un indicio.

3. Improcedencia de la sanción por inexactitud.

Señaló que la sociedad no incurrió en ninguno de los eventos que tipifican la sanción por inexactitud, en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario y del artículo 101 del Decreto 807 de 1993, por cuanto las declaraciones del impuesto de delimitación urbana reflejan el valor del presupuesto de obra o

construcción estimado en el momento en que se presentaron las declaraciones tributarias.

4. Violación del derecho del contribuyente a acogerse a la terminación por mutuo acuerdo de un proceso administrativo.

Manifestó que la sociedad presentó a la Administración una solicitud de terminación por mutuo acuerdo, cumpliendo a cabalidad con todas las condiciones y requisitos exigidos por los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006 y el Decreto Distrital 284 de 2007.

Señaló que no obstante el estricto cumplimiento de las condiciones y requisitos establecidos en las normas señaladas, el Comité de Conciliación de la Secretaría Distrital de Hacienda negó la solicitud de terminación por mutuo acuerdo del proceso administrativo, sustentando su decisión en el caudal probatorio y la línea jurisprudencial creada sobre el tema.

Manifestó que las normas que regulan la terminación por mutuo acuerdo, no establecen que en aquellos eventos en que la Administración considere que tiene mayor probabilidad de ganar el proceso, se pueda negar a conceder la terminación por mutuo acuerdo.

Adujo que el Comité de conciliación, al apoyar su decisión en requisitos y fundamentos distintos a los establecidos en la Ley 1111 de 2006 y el Decreto 284 de 2007, violó los principios de legalidad, buena fe y el derecho a la igualdad.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

Manifestó que la declaración tributaria presentada por el contribuyente el 11 de junio de 2004 no adquirió firmeza, por cuanto dicho término fue suspendido mediante el Auto de Inspección Tributaria No. 2006EE27436 del 23 de febrero de 2006.

Agregó que el anterior término se extendió por un mes más por la expedición del Emplazamiento para Corregir No. 2006EE23657 del 6 de septiembre de 2006, es decir, hasta el 11 de octubre de 2006, por tanto, el requerimiento especial del 10 de octubre de 2006, se expidió antes del vencimiento de dicho plazo.

Sostuvo que el acta de cierre de la inspección tributaria no está contemplada en el artículo 779 del Estatuto Tributario, y que las visitas que se practicaron por parte de la Administración fueron suscritas por las personas que intervinieron.

Manifestó que, de conformidad con el artículo 158 del Decreto Ley 1421 de 1993, la base gravable para liquidar el impuesto de delimitación urbana es el presupuesto de obra.

Dijo que si bien no se exige que el presupuesto de la obra concuerde con los costos reales en que incurrió la sociedad, éste debe tener un valor aproximado frente a los costos de obra ejecutados al final del proyecto, por cuanto antes de la expedición de la licencia de construcción es necesario que el interesado cuente

con una infraestructura tanto de personal como de maquinaria y equipo que le permita determinar la viabilidad financiera del proyecto.

Indicó que la Administración en ejercicio de su competencia fiscalizadora y de determinación del tributo, puede utilizar indicios o datos estadísticos para presumir la base impositiva del contribuyente, como lo disponen los artículos 754 a 760 del Estatuto Tributario.

Manifestó que el legislador prevé que la base impositiva debe determinarse ajustándose en lo posible al valor real de la construcción, para cuyo efecto existen referentes proporcionados por las entidades Construdata y Camacol, quienes realizan estudios especializados, que si bien no son estadísticas oficiales de obligatorio cumplimiento, no pueden desconocerse en la determinación del presupuesto de un proyecto urbanístico, puesto que tales referentes ilustran e inducen al gremio para que en desarrollo de sus actividades no incurra en pérdidas al momento de realizar la proyección costo - beneficio.

Advirtió que en el presente caso el valor de presupuesto de la obra se calculó, para cada licencia, tomando como base la participación porcentual del área construida reportada en la respectiva licencia, con respecto del total de costos directos certificados para el total de la obra, como se observó en la información tomada y certificada por la contabilidad del contribuyente.

En cuanto a la sanción por inexactitud, indicó que, como aparece demostrado en las pruebas allegadas al proceso, el contribuyente utilizó en la declaración del impuesto de delineación urbana una cifra inferior a la del presupuesto de obra, razón por la cual los datos declarados son desfigurados y equivocados, y generaron un menor impuesto a pagar, motivo por el cual incurre en una de las conductas descritas en el artículo 101 del Decreto 807 de 1993.

Con relación a la solicitud de terminación por mutuo acuerdo, dijo que fue sometida a consideración del Comité de Conciliación de la Secretaría Distrital de Hacienda, en la sesión del 30 de julio de 2007, en la cual se resolvió no aceptarla con fundamento en la valoración de la actuación de la administración tributaria distrital, la del contribuyente, el material probatorio, y la línea jurisprudencial que sobre el tema se ha desarrollado.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante providencia del 13 de agosto de 2009, declaró la nulidad de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Manifestó que la Administración adelantó varias diligencias en desarrollo de la inspección tributaria, y en cada una de ellas se levantaron actas, en las cuales se indicó la fecha y hora en que se dieron por terminadas.

Que conforme con lo anterior, la notificación del auto que decretó la inspección logró suspender el término para notificar el requerimiento especial por 3 meses.

La Administración, en desarrollo de la investigación tributaria, advirtió la existencia de inexactitudes y, por ello, procedió a proferir el emplazamiento para corregir, actuación que resulta procedente de conformidad con el artículo 685 del Decreto

807 de 1993, y que logró suspender el término de firmeza de la declaración tributaria.

Observó que el requerimiento especial y la liquidación oficial se expidieron dentro del término legal, por cuanto la declaración del impuesto de delineación urbana no había adquirido firmeza.

Advirtió que las razones aducidas para denegar la solicitud de terminación por mutuo acuerdo, no se refieren al incumplimiento de requisitos de forma, sino que la Administración consideró que la petición era inviable, es decir, no se fundamentó en apreciaciones objetivas, ciertas y concretas.

Que dicha irregularidad no resulta directamente relacionada con el vicio de nulidad de los actos demandados, toda vez que la litis no se planteó en el estudio de legalidad del acto que no aceptó la solicitud de terminación por mutuo acuerdo.

En cuanto al fondo del asunto, indicó que la Administración determinó la base gravable del tributo con fundamento en el costo directo final o costo real de la obra, y no sobre el monto total del presupuesto de la obra o construcción entendido como el presupuesto o costo estimado, lo cual contraría lo previsto en el artículo 75 del Decreto 352 de 2002.

Consideró que la Administración debió acudir a la información tomada por el contribuyente al momento de liquidar el impuesto, es decir, al presupuesto de la obra o costo estimado, y verificar si, en efecto, correspondía al valor registrado en sus denuncias privadas.

Indicó que existe una diferencia de \$981.074.366,81 entre el costo real tomado por la Administración y el costo real que se refleja en los cuadros informativos, lo cual implica que si en gracia de discusión se pudiese tomar la base que erróneamente adoptó la Secretaría de Hacienda, el valor que se tuvo en cuenta tampoco correspondería al costo real.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada impugnó la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Señaló que de conformidad con el artículo 75 del Decreto 352 de 2002 la base gravable del impuesto de delineación urbana es el monto total del presupuesto de obra o construcción.

Dijo que el artículo 158 del Decreto Ley 1421 de 1993, que señala la base gravable del impuesto de delineación urbana, fue reglamentado por la Resolución 1291 del 8 de octubre de 1993, que en su artículo 1º dispuso que ésta debe atender al presupuesto de obra.

Estimó que dicho presupuesto no debe corresponder exactamente con los costos reales de la obra, pero sí requiere que tenga un valor aproximado frente a los costos de obra ejecutados al final del proyecto.

Que si bien el presupuesto es un costo estimado, éste no debe mostrar diferencias tan significativas como las que se aprecian en el presente caso.

En cuanto a la observación que realizó el Tribunal de la diferencia entre el costo tomado por la Administración y el que se refleja en los cuadros informativos,

precisó que estos valores fueron certificados por el revisor fiscal y el contador de la sociedad.

Adujo que la competencia fiscalizadora de la Administración consiste en verificar que las declaraciones tributarias se ajusten en lo posible al presupuesto real de la construcción, y para ello debe partir del presupuesto de la obra o costo estimado, el cual se compara con otros referentes, para efectos de establecer si dicho presupuesto se ajusta a los costos reales de la construcción efectivamente realizada.

Indicó que además de la información que se puede establecer directamente por la Administración Tributaria, existen otros referentes conocidos en el mercado de la construcción proporcionados por las entidades Construdata y Camacol, quienes realizan estudios especializados, que si bien no son estadísticas oficiales de obligatorio cumplimiento, no se pueden desconocer para realizar el presupuesto de un proyecto urbanístico.

Explicó que, en el presente caso, el valor del presupuesto de la obra se calculó tomando como base la participación porcentual del área construida reportada en la respectiva licencia, con respecto al total de costos directos certificados para el total de la obra, de acuerdo con la información tomada y certificada de la contabilidad del contribuyente, tal como se desprende del requerimiento especial, en el que al calcularse el presupuesto de la obra con base en la información suministrada por Construdata, la diferencia se incrementa aproximadamente en \$8.900.834.250.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante en esta etapa procesal reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

La demandada en esta etapa procesal reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** rindió concepto en los siguientes términos:

Observó que el artículo 158 del Decreto Ley 1421 de 1993 establece que la base gravable del impuesto de delineación urbana está constituida por el monto total del presupuesto de la obra o construcción, y que la Resolución 1291 de 1993 fijó el método para determinar el presupuesto de la obra que sirve de base para liquidar el mencionado impuesto, el cual resulta de sumar el costo estimado de mano de obra, adquisición de materiales, compra y arrendamiento de equipos, y en general, todos los gastos y costos, diferentes a la adquisición de terrenos, financieros, impuestos, derechos por conexión de servicios públicos, administración, utilidad e imprevistos.

Manifestó que en el requerimiento especial se realizó el cálculo para establecer la diferencia en que se fundamentó la actuación demandada, con base en el total certificado por el revisor fiscal y el contador de la sociedad. La Administración determinó el presupuesto de la obra con fundamento en la participación porcentual del área construida según las respectivas licencias de construcción, con relación al total de tales costos directos, para determinar la diferencia con el valor declarado y la información de Construdata sobre estimación de presupuestos.

Que por tanto, dicha entidad vulneró lo dispuesto en el artículo 158 del Decreto Ley 1421 de 1993, que prevé que la base gravable está conformada por el

presupuesto de la obra, no por el valor final de ésta, que fue el que se tuvo en cuenta en la actuación oficial.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 13 de agosto de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que declaró la nulidad de los actos administrativos por medio de los cuales se modificaron las declaraciones del impuesto de delineación urbana correspondientes a la licencia de construcción No. LC 04-1-0244 del 2 de junio de 2004, y sus modificaciones del 8 de noviembre de 2004 y 21 de junio de 2005.

Según el apelante, el presupuesto de obra que constituye la base gravable del impuesto de delineación urbana declarado por el contribuyente, no puede diferir significativamente de los costos de la obra ejecutados al final de proyecto.

A efectos de establecer la base gravable que debe emplearse para determinar el impuesto discutido, se deben tener en cuenta las normas aplicables al caso de estudio, a saber:

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

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

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

Elimínase el impuesto de ocupación de vías”.

El Departamento Administrativo de Planeación Distrital, en ejercicio de las facultades otorgadas por el artículo 158 ibídem, expidió la Resolución No. 1291 de 1993, con la cual fijó el método para determinar el presupuesto de obra que sirve de base para liquidar el impuesto de delineación urbana, así:

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

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

El Decreto 352 de 2002, por el cual se compila y actualiza la normativa sustantiva tributaria que se debe aplicar en el Distrito Capital, señaló en el artículo 75, vigente

para la época de los hechos¹, que la base gravable del tributo es el monto total del presupuesto de obra o construcción.

Del anterior recuento normativo se observa que, para los años 2004 -2005, período en que se presentaron las declaraciones del impuesto de delineación urbana, la normativa vigente permitía que el contribuyente determinara la base gravable del impuesto con base en el presupuesto de obra, resultante de sumar el **costo estimado** de mano de obra, adquisición de materiales, compra y arrendamiento de equipos y, en general, todos los gastos diferentes a la adquisición de terrenos, financieros, impuestos, derechos por conexión de servicios públicos, administración, utilidad e imprevistos.

Cabe precisar que sólo hasta la expedición de la Resolución No. 574 del 2007, la Secretaría Distrital de Planeación determinó los costos mínimos del metro cuadrado para la declaración y pago del impuesto de delineación urbana. Por consiguiente, antes de esta reglamentación, la base gravable del impuesto de delineación urbana se podía determinar de acuerdo con el presupuesto de obra estimado, sin que los contribuyentes estuvieran sujetos a observar costos mínimos por metro cuadrado o estrato.

Entonces, la ley, de manera expresa, estableció que éste elemento de la obligación tributaria se debe determinar con base en un "presupuesto", el cual debe ser entendido en el sentido natural y obvio de esta palabra, es decir, como el cómputo anticipado del costo de la obra².

Dicho alcance de la norma se encuentra reiterado en la Resolución 1291 de 1993, que en virtud de la ley reglamentó los conceptos que conforman dicho presupuesto, y señaló que serían determinados con fundamento en un costo "estimado".

Conforme con lo anterior, la cuantificación de la base gravable estudiada, estará determinada por aquellas erogaciones que el contribuyente consideró que incurriría en la realización de la obra. Estos costos no deben corresponder necesariamente con el valor real de la obra, por cuanto al momento de solicitar la licencia de construcción se pueden estimar unos valores que en el desarrollo de la obra podrían variar, ya sea para aumentar o disminuir los gastos inicialmente presupuestados.

Lo anterior encuentra sustento en que el impuesto se origina por la expedición de la licencia de construcción³, trámite previo a la iniciación de las obras, que impide que en ese momento se conozca el valor real de las mismas, máxime cuando para dicha época no existía una regulación de costos mínimos por metro cuadrado o estrato, establecida por una entidad oficial.

Descendiendo al caso en concreto, se encuentra que el contribuyente presentó con pago las declaraciones del impuesto de delineación urbana Nos. 23242010051164 del 11 de junio de 2004⁴, 23261010074973 del 17 de noviembre de 2004⁵, y 23260010010322 del 27 de junio de 2005⁶, por la expedición de la

¹ Mediante el Decreto 352 de 2008 se derogó el artículo 75 del Decreto 352 de 2002.

² Definición según el Diccionario de la Real Academia Española.

³ Sentencia del 30 de mayo de 2011, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Exp. 17269.

⁴ FI 39 c.a. 1

⁵ FI 41 c.a. 1

Licencia de Construcción No. LC 04-1-0244 de la obra realizada en el predio ubicado en la TV 33 No. 131-46, y sus modificaciones del 8 de noviembre de 2004 y 21 de junio de 2005.

Verificados los antecedentes administrativos, se observa que en desarrollo de una visita realizada por funcionarios de la Secretaría de Hacienda Distrital, la sociedad Promover, encargada de la gerencia del proyecto Padua, aportó certificación expedida por el revisor fiscal y el contador de la compañía, en la que consta que el costo directo final de la obra años 2004-2005 correspondía a la suma de \$22.844.007.435⁷.

Teniendo en cuenta la anterior información, en el Requerimiento Especial No. 2006EE253689 del 10 de octubre de 2006, se calculó la base gravable del impuesto de delineación urbana, así:

“6. Verificado el valor declarado del presupuesto de la obra con respecto a los costos directos calculados según la participación porcentual, se encontraron las siguientes diferencias:

<i>Licencia</i>	<i>Valor Calculado *</i>	<i>Valor declarado</i>	<i>Diferencia</i>	<i>Diferencia valor declaración</i>
<i>LC 04-1-0244 del 02-JUN-04</i>	<i>11.227.488.00</i>	<i>4.317.601.00</i>	<i>6.909.887.00</i>	<i>160.04%</i>
<i>MOD LC 04-1-0244 del 04-(sic) NOV-04</i>	<i>10.988.354.00</i>	<i>4.118.800.00</i>	<i>6.379.554.00</i>	<i>154.89%</i>
<i>MOD LC 04-1-0244 del 21-JUN-06</i>	<i>628.164.000</i>	<i>353.966.000</i>	<i>274.198.000</i>	<i>77.46%</i>
TOTAL	22.844.006.00	8.790.367.00	14.053.639.00	

Se calcula el valor del presupuesto de obra para cada licencia, tomando como base la participación porcentual del área construida reportada en la respectiva licencia **con respecto al total de los costos directos certificados para el total de la obra.*

7. Valor del presupuesto de obra calculado con base en la información de referencia suministrada por Construdata.

(...)

Al comparar los valores liquidados en las declaraciones privadas con las estadísticas oficiales del sector económico de la construcción suministradas por Construdata, arrojando en ese caso las siguientes diferencias:

⁶ FI 188 c.a. 1

⁷ FI 174 c.a. 1

<i>Sticker Declaración</i>	<i>Presupuesto Calculado con información de construdata</i>	<i>Presupuesto declarado</i>	<i>Diferencia</i>
23242010051164 del 11-06-04	15.265.236.228	4.317.601.000	10.947.635.228
23261010074973 del 17-11-04	15.498.837.426	4.118.800.000	11.380.037.426
23260010010322 del 27-06-05	980.766.596	353.966.000	626.800.596

⁸(...)”

Con fundamento en lo anterior, los actos administrativos demandados determinaron el impuesto teniendo en cuenta los siguientes valores:

Declaración	Total presupuesto de obra o construcción determinado	Impuesto a cargo
23242010051164 del 11-06-04	11.227.489.000	291.915.000
23261010074973 del 17-11-04	10.988.355.000	285.697.000
23260010010322 del 27-06-05	628.164.000	16.332.000

Así las cosas, se observa que la Administración determinó el impuesto de delineación urbana, con fundamento en los costos finales de la obra reportados por el revisor fiscal por los años gravables 2004 a 2005, y tomando como referencia los datos suministrados por la sociedad Construdata.

A ese respecto, se advierte que si bien, de conformidad con los artículos 115⁹ del Decreto 807 de 1993, 754¹⁰ y 754-1¹¹ del Estatuto Tributario, la Administración puede tener como indicios los datos estadísticos de sectores económicos, éstos deben ser datos oficiales obtenidos o procesados por la Dirección de Impuestos y

⁸⁸ FI 204 c.a 2.

⁹ *Indicios con base en Estadísticas de Sectores Económicos*. Sin perjuicio de la aplicación de lo señalado en el artículo 754-1 del Estatuto Tributario Nacional, los datos estadísticos oficiales obtenidos o procesados por la Dirección Distrital de Impuestos, constituirán indicios para efectos de adelantar los procesos de determinación oficial de los Impuestos y retenciones que administra y establecer y existencia y cuantía de ingresos, deducciones, descuentos y activos patrimoniales.

¹⁰ **ARTICULO 754. DATOS ESTADISTICOS QUE CONSTITUYEN INDICIO**. Los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales, por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística y por el Banco de la República, constituyen indicio grave en caso de ausencia absoluta de pruebas directas, para establecer el valor de ingresos, costos, deducciones y activos patrimoniales, cuya existencia haya sido probada

¹¹ **ARTICULO 754-1. INDICIOS CON BASE EN ESTADISTICAS DE SECTORES ECONOMICOS**. <Artículo modificado por el artículo 60 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Los datos estadísticos oficiales obtenidos o procesados por la Dirección General de Impuestos Nacionales sobre sectores económicos de contribuyentes, constituirán indicio para efectos de adelantar los procesos de determinación de los impuestos, retenciones y establecer la existencia y cuantía de los ingresos, costos, deducciones, impuestos descontables y activos patrimoniales

Aduanas Nacionales, la Dirección Distrital de Impuestos y el Banco de la República, y no por sociedades del sector privado, como lo es Construdata¹².

Además, recuérdese que en virtud del artículo 158 del Decreto 1421 de 1993, la Entidad Distrital de Planeación es la competente para fijar el método que se debe aplicar para determinar el presupuesto de obra.

De otra parte, en el expediente administrativo no obran los datos estadísticos obtenidos de la sociedad Construdata, lo que impide su verificación con los valores señalados en los actos administrativos demandados.

Así mismo, la normativa vigente en el caso de estudio, no exige que la estimación del presupuesto de la obra deba aproximarse al costo real de la obra; simplemente estableció ciertos conceptos que lo conforman, los cuales deben determinarse como un costo estimado.

Adicionalmente, la Administración no controvertió los valores estimados como presupuesto de obra por el contribuyente, mediante pruebas que acreditaran un presupuesto "estimado" distinto al declarado, y por el contrario, fijó la base gravable teniendo en cuenta los costos finales de la construcción sin que la ley hubiere exigido tal condicionamiento.

En ese orden de ideas, y considerando que los actos acusados desconocieron las normas que definen la base gravable del impuesto de delineación urbana, no está llamado a prosperar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, razón por la cual se confirmará la sentencia de primera instancia.

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

CONFÍRMASE la sentencia del 13 de agosto de 2009 dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B".

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

¹² Construdata es una unidad de información de Construcción de Legis S.A, especializada en Costos de Construcción.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO