



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Consejera ponente (E): Stella Jeannette Carvajal Basto

Bogotá, D.C., cuatro (4) de mayo de dos mil diecisiete(2017)

Radicación: 250002327000201200234-01
No. Interno: 20189
Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: Corporación Club el Nogal
Demandado: Dirección Distrital de Impuestos
Impuesto de Delineación Urbana

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada – Distrito Capital -contra la sentencia del 27 de febrero de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Subsección B, que dispuso lo siguiente:

“PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 1270DDI192714 y/o 2010EE528307 de 27 de septiembre de 2010 y de la Resolución No. DDI158929 y/o

2011EE304079 de 27 de octubre de 2011, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho DECLÁRESE en firme la declaración del Impuesto de Delineación Urbana de 14 de diciembre de 2007 presentada por la CORPORACIÓN CLUB EL NOGAL correspondiente a la licencia No. LC 07-4-1048.

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

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 14 de diciembre de 2007, la Corporación Club el Nogal presentó la declaración del impuesto de delineación urbana por el predio ubicado en la carrera 7 No. 78-86/96 de Bogotá D.C., que fue objeto de la licencia de construcción LC 07-04-1048 del 18 de diciembre de 2007, en la modalidad de modificación.
- Mediante el Emplazamiento para Corregir 2010EE67826 del 5 de marzo de 2010, la Administración Distrital invitó a la Corporación Club el Nogal a corregir la declaración del impuesto de delineación urbana¹.
- El 13 de abril de 2010, la Secretaría de Hacienda profirió el Requerimiento Especial 2010EE111388 en el que propuso la determinación del impuesto de delineación urbana.
- Previa respuesta al requerimiento especial, el 27 de septiembre de 2010, la Secretaría de Hacienda profirió la Liquidación Oficial de Revisión No.

¹ En respuesta a dicho emplazamiento, el Club señaló que en el presupuesto que había sido presentado inicialmente se incluyeron partidas por concepto de imprevistos, e impuestos, así como mobiliario que no hacía parte del costo directo de la obra.

1270 DDI-192714, que modifica la declaración presentada por la Corporación, en los términos propuestos en el requerimiento especial.

- En contra del anterior acto administrativo, la Corporación Club el Nogal interpuso el recurso de reconsideración, resuelto mediante la Resolución DDI 158829 del 27 de octubre de 2011, que confirmó el acto recurrido.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

La Corporación Club el Nogal, mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“7.1. Se admita la presente demanda

7.2. Se soliciten los antecedentes administrativos.

7.3. Se decrete la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 1270-DDI-192714 y/o 2010EE528307 del 27 de septiembre de 2010 y de la Resolución No. DDI-158929 Y/O 2011EE-304079 del 27 de octubre de 2011, notificada el 18 de noviembre del mismo año.

7.4.A título de restablecimiento del derecho que se reconozca que la declaración del impuesto de delimitación urbana presentada el 14 de diciembre de 2007 por la Corporación Club el Nogal se ajusta a derecho”.

2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como violadas las siguientes normas:

- Constitución Política: artículo 29.
- Estatuto Tributario: artículos 647, 742, 743, 745 y 748
- Código Contencioso Administrativo: artículo 35.
- Decreto 352 de 2002: artículos 71, 72 y 75.

- Resolución 574 de 2007 proferida por el Departamento Administrativo de Planeación Distrital.

2.1.2. Concepto de la violación

La demandante desarrolló el concepto de la violación en los siguientes términos:

- **Violación del artículo 75 del Decreto 352 de 2002. Base gravable del impuesto de delineación urbana.**

Señaló que el artículo 75 del Decreto 352 de 2002, vigente para la fecha de presentación de la declaración del impuesto de delineación urbana, establecía que: *“la base gravable del impuesto de delineación urbana es el monto total del presupuesto de obra o construcción”*.

Que según lo expuesto, la base gravable del impuesto estaba conformada por el presupuesto elaborado por el contribuyente, el cual debía atender lo dispuesto por el Departamento Administrativo de Planeación Distrital, para el efecto.

Precisó que el artículo 1º de la Resolución 1291 de 1993,² proferida por el Departamento Administrativo de Planeación Distrital, dispuso que: *“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,*

² Reiterada por la Resolución 574 del 19 de julio de 2007 expedida por la misma secretaría.

financieros, impuestos, derechos por conexión de servicios públicos, administración, utilidad e imprevistos”.

Adujo que según lo expuesto, resulta improcedente la posición de la Administración consistente en tomar como base de liquidación oficial del tributo un presupuesto en el que se incluyeron rubros que por expresa disposición legal no la conforman, y que se elaboró con precios vigentes al 31 de diciembre de 2009, esto es, dos años después de la causación del impuesto.

Que dicho presupuesto elaborado con corte a 31 de diciembre de 2009 y entregado a la Administración por parte del Club el 26 de febrero de 2010 fue aclarado por esta misma entidad, con ocasión de la respuesta al emplazamiento para corregir y al requerimiento especial emitido por la Secretaría de Hacienda.

Precisó que en ambas respuestas se indicó que en el presupuesto inicial se habían incluido las siguientes partidas que no hacen parte de la base del impuesto:

Descripción	Monto en pesos al 2009
AIU Preliminares	625.268.477
AIU Excavación, cimentación y estructura	701.010.626
AIU Instalaciones Hidrosanitarias	165.498.079
AIU instalaciones eléctricas	347.316.480
Iluminación	381.726.521
Ventilación mecánica	1.180.821.220
AIU obra gris y acabados	241.915.965
Equipos de seguridad para los edificios (cámaras, lectores, detectores de metales)	3.916.293.037
Carpintería	280.022.473
Equipos de cocina	132.405.243
Aseo y administración	976.648.467
Imprevistos	887.799.606

Total	9.836.726.194
-------	---------------

Advirtió que la Dirección Distrital de Impuestos violó lo dispuesto en el artículo 75 del Decreto 352 de 2009 y las Resoluciones 1291 de 1993 y 574 de 2007 de la Secretaría de Planeación Distrital, por cuanto la utilidad, administración e imprevistos no hacen parte del presupuesto base del impuesto de delimitación urbana. Adicionalmente, la adquisición de equipos de seguridad, cocinas, iluminación no es un costo de obra, pues corresponde a activos fijos que se adquieren por el contribuyente para efectos de decorar o dotar de mobiliario a la construcción.

- **Violación de los artículos 71 y 72 del Decreto 352 de 2002. Base gravable del impuesto de delimitación urbana.**

Expuso que según los artículos 71 y 72 del Decreto 352 de 2002, el presupuesto para efectos de determinar la base gravable del impuesto de delimitación urbana se establecía al momento en que se expedía la licencia de construcción, esto es, el 18 de diciembre de 2007.

Que dicho presupuesto debió ser elaborado conforme al precio estimado de los materiales en el mencionado periodo 2007, como en efecto lo hizo la Corporación Club el Nogal para efectos de presentar la declaración, siendo improcedente por parte de la Administración tomar uno con precios del año 2009 para expedir los actos administrativos que se demandan.

Estimó que para efectos de acreditar que la base gravable denunciada por el Club en la declaración del 14 de diciembre de 2007 es correcta, y sin

perjuicio de tener en cuenta el presupuesto que obra en el expediente, bastaría realizar el siguiente ejercicio económico:

Presupuesto	Costos Directos en \$
Presupuesto del 26 de febrero de 2010 sin depuración y con valores a dicho año	23.165.762.188
Menos partidas que no hacen parte de la base gravable con valores a 2010	9.836.726.194
Subtotal	13.329.035.994
Menos inflación acumulada del año 2008 según DANE del 7,67%	1.022.337.060
Subtotal	12.306.698.933
Menos inflación acumulada del año 2009 según DANE del 2,00%	246.133.978
TOTAL ajustado al 2007	12.060.564.954

Señaló que, al tomar el total de los costos incluidos en el presupuesto del 26 de febrero de 2010 (que incluye impuestos, AIU, costos financieros), elaborados a precios del 31 de diciembre de 2009, menos las partidas que por el efecto inflacionario de los años 2008 y 2009, la base del impuesto de delimitación urbana resulta ser inferior a la denunciada en la declaración presentada por la demandante. Que lo anterior demuestra que la base del impuesto determinada por la Corporación Club el Nogal de \$12.360.606.000 es correcta.

Estimó que avalar el procedimiento seguido por la Administración en este caso implicaría que fuera viable cuestionar la declaración de renta de un contribuyente por el año 2011, tomando para el efecto los estados financieros del mismo con corte al 31 de diciembre de 2012.

Alegó que la actuación administrativa desconoció el hecho generador y el momento de causación del impuesto y que, en consecuencia, los actos demandados deben ser anulados.

- **Violación al debido proceso. Ausencia de valoración probatoria.**

Alegó que si la Administración hubiese valorado las pruebas aportadas por la Corporación Club el Nogal llegaría a las siguientes conclusiones:

a) El valor de las partidas que se excluyen de la base del impuesto a precios del año 2009 conforme a la certificación elaborada por la firma PAYC, corresponde a:

Concepto	Valor
Por impuestos	\$1.262.779.467
Por A.U.I.	2.256.207.575
Por dotación y movimientos internos	5.843.150.969
Total	9.362.128.022

b) Que si se toman esos valores y se ajustan a precios del año 2007, esto es, menos el efecto inflacionario de los años 2009 y 2008 y menos el valor de las partidas que de acuerdo con este certificado no hacen parte de la base del impuesto, se concluye que:

Presupuesto	Costos directos en \$
Presupuesto del 26 de febrero de 2010 sin depuración y con valores a dicho año	23.165.762.187
Menos partidas que no hacen parte de la base gravable con valores a 2010	9.362.128.022
Subtotal	
Menos inflación acumulada del año 2008 según DANE del 7,67%	1.058.738.740
Subtotal	12.744.895.425
Menos inflación acumulada del año 2009 según DANE del 2,00%	254.897.908
Subtotal ajustado al 2007	12.489.997.516

Estimó que de este modo se debe descontar adicionalmente el valor de la partida que por concepto de imprevistos aceptó la Secretaría de Hacienda

por \$887.779.606, lo que acredita que el impuesto denunciado en la declaración presentada por el Club el Nogal se efectuó en legal forma.

c) Señaló que en la liquidación oficial de revisión no se analizaron las demás partidas que desde el principio del proceso de fiscalización el Club el Nogal ha sostenido que no hacen parte de la base del impuesto, lo que evidencia que la Administración no cuenta con argumentos jurídicos de hecho o de derecho para sostener lo contrario.

Dichas partidas corresponden a:

Descripción	Monto en pesos al 2009
AIU Excavación, cimentación y estructura	701.010.626
AIU Instalaciones Hidrosanitarias	165.498.079
AIU instalaciones eléctricas	347.316.480
Iluminación	381.726.521
Ventilación mecánica	1.180.821.220
AIU obra gris y acabados	241.915.965
Equipos de seguridad para los edificios (cámaras, lectores, detectores de metales)	3.916.293.037
Carpintería	280.022.473
Equipos de cocina	132.405.243
Preliminares	625.268.478
Total	7.347.009.644

d) Dichos montos sumados a los correspondientes a: i) AIU PRELIMINARES que asciende a \$625.286.477: ii) ASEO Y ADMINISTRACIÓN por \$976.648.467, y iii) \$887.799.606 por IMPREVISTOS (aceptado por la Administración) arrojan los \$9.836.276.194 que no hacen parte de la base del impuesto de delineación urbana.

- **Violación al debido proceso. Falta de motivación de los actos administrativos.**

Alegó que de la simple lectura del requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión y la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración se concluye que la Dirección Distrital de Impuestos no explicó el procedimiento que siguió para determinar como base gravable del impuesto la suma de \$22.277.963.000, circunstancia que viola los artículos 29 de la Constitución Política y 35 del Código Contencioso Administrativo.

- **Violación del artículo 748 del Estatuto Tributario. Confesión ficta o presunta.**

Señaló que la Dirección Distrital de Impuestos adujo que se presenta contradicción entre el presupuesto aportado por el Club el Nogal y los documentos que posteriormente se entregaron en desarrollo del proceso en vía gubernativa, lo que genera la aplicación de lo dispuesto en el artículo 748 del Estatuto Tributario³.

Alegó que resulta improcedente y en contra de la lealtad procesal que debe tener la Administración con los particulares, sostener que del cumplimiento de una instrucción impartida por un funcionario público en desarrollo de un proceso de fiscalización se aplica la figura de la confesión ficta.

Indicó que la Dirección Distrital de Impuestos indujo en error a la Corporación Club el Nogal, al solicitarle un presupuesto actualizado de la obra a 31 de

³ Artículo 748. Confesión ficta o presunta. Cuando a un contribuyente se le ha requerido verbalmente o por escrito dirigido a su última dirección informada, para que responda si es cierto o no un determinado hecho, se tendrá como verdadero si el contribuyente da una respuesta evasiva o se contradice.

diciembre de 2009, a pesar que este no se debe tener en cuenta para la liquidación del tributo, para posteriormente sostener que este documento no coincide con aquellos que si soportan el contenido de la declaración presentada en el 2007.

- **Violación de la Resolución 574 de 2007. Costos mínimos de obra.**

Indicó que según el artículo 3° de la Resolución 574 de 2007: *“Sin perjuicio del valor que resulte de aplicar el método previsto en el artículo anterior, la base gravable del impuesto de Delineación Urbana no podrá ser inferior a los costos mínimos que se adoptan para producto inmobiliario los cuales aparecen consignados en el anexo 1 que hace parte integral de esta resolución”*.

Alegó que en el anexo No. 1 de la misma resolución no se indica un tipo de construcción que se adecúe a la naturaleza del inmueble del Club el Nogal que corresponde a un predio dotacional, institucional.

Que no obstante lo anterior, tomando el precio por metro más costoso de dicha resolución que es el de oficina de \$1.060.362 por el número de metros cuadrados de la obra de la Corporación que según la licencia es de 9.392,78 metros cuadrados, se concluye que el precio o costo mínimo de la obra sería de \$9.959.746.986; muy inferior al incluido en la declaración privada de la demandante.

Adujo que según lo expuesto y toda vez que la base del impuesto declarado fue de \$12.360.606.000 se advierte que es superior al fijado por la Secretaría

Distrital de Planeación y se cumple con el costo mínimo fijado por esta entidad.

- **Violación del artículo 75 del Decreto 352 de 2002. Presupuesto ejecutado hasta el 31 de diciembre de 2009.**

Señaló que el artículo 75 del Decreto 352 de 2002 vigente para la fecha de presentación de la declaración del impuesto de delimitación urbana, señalaba: *“La base gravable del impuesto de delimitación urbana es el monto total del presupuesto de obra o construcción. La entidad distrital de planeación fijará mediante normas de carácter general el método que se debe emplear para determinar ese presupuesto”*.

Que como se acredita con la certificación emitida por la firma PAYC que obra en el expediente, si bien a 31 de diciembre de 2009 el valor ejecutado de la obra corresponde al 39,5%, el monto de la inversión efectuado a dicha fecha para la realización de la misma, corresponde al 84% incluyendo los rubros que no hacen parte de la base de determinación del impuesto.

Estimó que la posición de la Administración, consistente en tomar como fundamento para cuestionar la declaración presentada por el Club el Nogal, desconoce que la base gravable del impuesto era el presupuesto total de obra con la depuración correspondiente, y no el porcentaje de ejecución de la construcción.

- **Sanción por inexactitud. Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario.**

Señaló que la Corporación Club el Nogal no actuó de mala fe o sin un sustento jurídico o fáctico en el cumplimiento de la obligación tributaria, razón por la que en el caso concreto se presenta una diferencia de criterios que excluye la aplicación de la sanción por inexactitud.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito Capital de Bogotá se opuso a las pretensiones de la demanda.

Con fundamento en el artículo 158 del Decreto Ley 1421 de 1993,⁴ señaló que la base gravable para liquidar el impuesto de delineación urbana es el presupuesto de obra, teniendo en cuenta los factores allí establecidos.

Que para el evento de la solicitud de reconocimiento, como quiera que se asimila a una licencia de construcción, se deben tener en cuenta los mismos factores, pero con los valores del presupuesto de obra de la época cuando se construyó.

Señaló que el contribuyente informó, en la declaración del impuesto de delineación urbana, un presupuesto de obra de \$12.360.606.000 y según la Resolución 1291 del 8 de octubre de 1993⁵, proferida por la Secretaría Distrital de Planeación, debió liquidar un presupuesto de obra de \$22.277.963.000.

⁴ Artículo 158 del Decreto Ley 1421 de 1993: "... 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...".

⁵ **Por medio de la cual se fija el método para determinar el presupuesto de la obra que sirve de base para liquidar el impuesto de delineación urbana en el Distrito Capital.**

Que según el artículo 71 del Decreto 352 de 2002, el hecho generador del impuesto de delimitación urbana lo constituye la expedición de la licencia para la construcción, ampliación, modificación, adecuación y reparación de obras y urbanización de terrenos en el Distrito Capital.

Adujo que: "...obra en el expediente administrativo material probatorio que demuestra una diferencia significativa entre los presupuestos entregados a la Administración, y si bien puede ser cierto lo manifestado respecto a que 'el presupuesto de delimitación urbana fue tomado sin ninguna depuración', no es menos cierto que esto no fue desvirtuado por el contribuyente demandante".

Precisó que en la declaración del impuesto de delimitación urbana presentada por el Club el Nogal, se incurrió en inexactitud sancionable, toda vez que no fue incluida en la base gravable del presupuesto de obra ajustado a la realidad de los hechos económicos.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la nulidad de los actos acusados y a título de restablecimiento del derecho declaró en firme la declaración presentada por la actora.

Los fundamentos de la sentencia se resumen así:

- **Falta de motivación.**

Señaló que del contenido de la liquidación oficial de revisión demandada se observan las pruebas, los hechos, y las normas en las que se fundamenta la Administración para modificar la base gravable del impuesto de delimitación urbana, razón por la que el acto se encuentra debidamente motivado.

- **Del impuesto de delimitación urbana.**

Con fundamento en el Decreto 352 del 15 de agosto de 2002, señaló que el hecho generador de este impuesto no se configura solamente por la expedición de la licencia de construcción en sí, sino que también se concreta cuando con ocasión de una ampliación o modificación a la anterior construcción se expida una nueva licencia, lo que da lugar a un nuevo hecho impositivo y, por consiguiente, se genera la obligación de tributar por cada concepto.

Que por cada uno de estos eventos, en la medida en que se expida la respectiva licencia de construcción, deberá declararse y pagar el impuesto de delimitación por el valor del presupuesto de obra que cueste la ampliación, modificación, etc.

Según el artículo 1º de la Resolución 1291 de 1993 expedida por el Director del Departamento Administrativo de Planeación Distrital, que reglamenta el artículo 158 del Decreto Ley 1421 de 1993, la base gravable del impuesto de delimitación urbana es el monto total del presupuesto estimado de obra o

construcción⁶, para excavación, preparación de terrenos y construcción de edificaciones, descontando los costos de administración y utilidad, como también los costos financieros, los impuestos y los derechos por conexión de servicios públicos.

La base del impuesto de delimitación urbana comprende los costos de construcción de una edificación o edificio y no otros diferentes como aditamentos, mobiliario, ornamentación, servicios de aseo, etc y, en general, acondicionamiento de las instalaciones para el cumplimiento de la actividad o fin de la construcción.

Precisó que sólo hasta la expedición de la Resolución No. 574 de 2007, la Secretaría Distrital de Planeación determinó los costos mínimos del metro cuadrado para la declaración y pago del impuesto de delimitación urbana. Por consiguiente, antes de esta reglamentación y para las construcciones que se encuadren o prevean en tal perceptiva, como ocurre en el caso concreto, la base gravable del impuesto de delimitación urbana se determina de acuerdo con el presupuesto de obra estimado, sin que los contribuyentes estuvieran sujetos a observar costos mínimos por metro cuadrado o estrato.

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

En consecuencia, la base gravable del impuesto de delimitación urbana corresponde al presupuesto de obra (costos directos) estimado por el

⁶ 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.

contribuyente. No corresponde al valor de la obra ejecutada. Las eventuales glosas de la Administración sólo podían contraerse a señalar que la base gravable del impuesto de delimitación urbana no se integró con todos los conceptos constitutivos de costos directos o a cuestionar, con base en pruebas idóneas (como son los datos de organismos oficiales avalados para el efecto), que los precios utilizados en la época de la solicitud de la licencia de construcción fueron inferiores a los valores que el mercado ofrecía de acuerdo con los datos estadísticos certificados para esa fecha, de manera que constatará que el presupuesto había sido subestimado para así restarle credibilidad a la base gravable declarada.

Que, por el contrario, no es viable que las glosas se funden en los valores no relacionados con el hecho generador del impuesto, que es la expedición de la licencia de construcción basada en un estimativo de los costos directos de realización de la construcción.

El a quo, con fundamento en las pruebas que obran en el expediente, concluyó que los actos demandados determinaron la base gravable del impuesto de delimitación urbana a cargo del Club el Nogal, con base en el costo de la obra que construyó o ejecutó a 31 de enero de 2009 (\$23.165.762.188), y no del presupuesto proyectado para la misma, que, según la declaración presentada, era de \$12.360.606.000 sobre los cuales se liquidó un impuesto a cargo de \$321.376.000 (tarifa del 2.6%).

Para el efecto, el Distrito Capital tuvo en cuenta la certificación de la firma de interventoría PAYC S.A. entregada con ocasión de la respuesta al requerimiento de información realizado durante la inspección tributaria el 18 de febrero de 2010, sobre el valor de la obra civil con corte a 31 de diciembre de 2009, esto es, en cumplimiento del requerimiento oficial de presentar los

valores del presupuesto de obra actualizado a precios de 2009 (dos años después de la iniciación de la obra y de la expedición de la licencia de construcción por \$23.165.762.188) discriminados así:

CONCEPTO	MONTO EN PESOS \$
COSTO ESTIMADO DE OBRA	13.803.634.166
IMPUESTOS	1.262.779.477
A.I.U.	2.256.207.575
DOTACIÓN Y MOVIMIENTOS INTERNOS	5.843.140.969
TOTAL	23.165.762.188

Del cotejo de dichas cifras, la Administración Distrital advirtió una diferencia entre el valor presupuestado que se declaró de \$12.360.606.000 y el de la obra efectivamente ejecutada a 31 de diciembre de 2009, para proponerlo en \$22.277.963.000 (al tomar sólo esta suma como costo directo de obra del total del valor del presupuesto arriba señalado). De acuerdo con ello, incrementó el total de impuesto a cargo e impuso la respectiva sanción por inexactitud, según el siguiente detalle:

CONCEPTO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL
Total presupuesto de obra o construcción	12.360.606.000	22.277.963.000
Impuesto a cargo	321.376.000	579.227.000
Sanciones	0	412.562.000
Total a pagar	321.376.000	991.789.000

El a quo precisó que la verificación de las pruebas recolectadas en las visitas practicadas al Club el Nogal el 26 de febrero de 2010, en ausencia de cualquier información estadística oficial de costos de construcción en cuanto al costo por metro cuadrado para uso, permiten dilucidar que los costos directos de la obra ejecutada al 39.65% a 31 de diciembre de 2009 fueron el factor que determinó a la Administración a incrementar la base gravable declarada para el impuesto de delimitación urbana en el año 2007.

Lo anterior desconoce el presupuesto de obra previo a su ejecución, máxime cuando para el caso concreto no tiene incidencia la reglamentación sobre precios mínimos de costo por metro cuadrado y estrato. En consecuencia, el presupuesto de obra estimado al momento de causación del gravamen era el único elemento determinante para fijar la base gravable.

En consecuencia, no es viable que la Administración, con fundamento en un presupuesto de obra actualizado con precios del año 2010 o el porcentaje de desarrollo de ejecución de la obra, modifique la base gravable del contribuyente sin demostrar que los costos empleados en el presupuesto y declarado como costo directo por la actora (base gravable) hayan sido subestimados en la fecha de la solicitud de licencia.

Además, tampoco resulta acertado aceptar la base gravable adoptada por la Administración en la liquidación oficial tomada del certificado de costos de obra a 31 de diciembre de 2009, porque según se refleja en el cuadro transcrito, en el total del presupuesto se incluyeron conceptos no llamados a conformar la base gravable del impuesto de delimitación urbana, al tenor del Decreto 1421 de 1993, esto es, los correspondientes al IVA ínsito en el valor de las compras de bienes y servicios, el A.I.U. correspondiente a cada uno de los diferentes rubros del presupuesto (excavación, cimentación y estructura, instalaciones hidrosanitarias, instalaciones eléctricas, iluminación, preliminares, etc), los gastos de carpintería, equipos de cocina, equipos de seguridad como cámaras, lectores, detectores de metal, y mobiliario y equipamiento, aseo y administración.

El a quo precisó que si en gracia de discusión se aceptara que los costos del presupuesto presentado con ocasión de la expedición de la licencia de construcción (año 2007), elaborado con corte a noviembre de 2006, pudiera

no ser ajustado o estar subestimado frente a los precios de la causación del impuesto, se advierte lo siguiente:

De la revisión del presupuesto de obra desagregado se desprende que en la base gravable se incluyeron montos que no corresponden a conceptos propios al costo directo de obra (aseo, señalización y jardines \$97.398.541, administración de obra \$524.830.975, imprevistos presupuestales y gastos generales \$588.600.284), es decir, que inclusive la base gravable estuvo integrada por rubros excluidos del impuesto que al detraerse del total arrojan un resultado superior al valor de la sumatoria de los conceptos consignados en el presupuesto inicial que sí integran la base gravable actualizados con el IPC informado por el DANE para el año 2007.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

El Distrito Capital recurrió la decisión del Tribunal, recurso que sustentó en los siguientes términos:

Adujo que según el artículo 75 del Decreto 352 de 2002, la base gravable para liquidar el impuesto de delimitación urbana es el presupuesto de obra teniendo en cuenta los factores allí establecidos. Para el evento de la solicitud de reconocimiento como quiera que ella se asimila a una licencia de construcción, es claro que se debe tener en cuenta los mismos factores, pero con los valores del presupuesto de obra de la época cuando se construyó.

Alegó que: *“el contribuyente denunció en su declaración del impuesto de delimitación urbana, un total presupuesto de obra o construcción por valor de \$12.360.606.000, y de conformidad con la Resolución No. 1291 del 08 de octubre de 1993 proferida por la Secretaría Distrital de Planeación se debió*

liquidar un presupuesto de obra de \$22.277.963.000, cifra que al ser comparada con el valor del presupuesto de obra indicado para la administración con base en lo señalado, existe una diferencia de \$9.917.357.000, por lo cual la declaración privada no se ajusta a la realidad, discrepancia esta que causa detrimento y contradicción según lo señalado en el artículo 1º del Decreto Distrital 352 de 2002”.

Precisó que si bien la Resolución No. 1291 del 8 de octubre de 1993 proferida por la Secretaría Distrital de Planeación señala unos parámetros para determinar la base gravable, existe una metodología para el cálculo mínimo de cómputo anticipado del costo de la obra.

Que el demandante no demostró lo referente a los conceptos de aseo y gerencia de administración de la obra, carga de la prueba que le corresponde a la actora según el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil.

Señaló que: *“obra en el expediente administrativo material probatorio que demuestra una diferencia significativa entre los presupuestos entregados a la Administración, y si bien puede ser cierto lo manifestado respecto a que ‘el presupuesto de delineación urbana fue tomado sin ninguna depuración’, no es menos cierto que esto no fue desvirtuado por la contribuyente demandante”.*

Que el presupuesto tomado por el Club el Nogal para determinar el impuesto de delineación urbana, si bien fue elaborado el 24 de noviembre de 2006, no fue objeto de depuración para establecer la base del tributo, y que en el mismo se incluyen conceptos como: impuesto a las ventas, administración de obra, imprevistos, aseo, etc.

Estimó que el presupuesto de obra denunciado por el contribuyente en la declaración del impuesto de delineación urbana por \$12.360.606.000 está subestimado y no se ajusta a la realidad de los hechos económicos, esto con fundamento en que la certificación proferida por la interventora de la obra señaló que: *“el porcentaje de avance de obra ejecutado a 31 dic 09 es del 39.65%”*

Precisó que procede la sanción por inexactitud impuesta por cuanto no fue incluida en la base gravable del impuesto de delineación urbana del presupuesto de obra ajustado a la realidad de los hechos económicos.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expuesto en la demanda.

El **Distrito Capital** reiteró lo expuesto en el recurso de apelación.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

Solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia, por las siguientes razones:

En el artículo 1º de la Resolución 1291 de 1993, la Secretaría Distrital de Planeación fijó el método para determinar el presupuesto de la obra que sirve de base para liquidar el impuesto de delineación urbana, como el resultante 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.

Mediante la Resolución 574 de 2007, la Secretaría Distrital de Planeación determinó los costos mínimos del metro cuadrado para la declaración y pago del impuesto de delimitación urbana y mantuvo la conformación del presupuesto del precepto citado.

Según lo expuesto, antes de ésta última resolución, la base del mencionado tributo estaba conformada por el presupuesto de obra constituido por los conceptos indicados, con excepción de los excluidos expresamente.

No es necesario que dicho presupuesto corresponda al valor real de la obra, por cuanto su finalidad es efectuar un cálculo del costo para efectos de obtener la licencia de construcción que origina el tributo, aspectos que son anteriores a la obra.

La administración fundamentó las diferencias encontradas en la simple comparación entre la totalidad de las cuantías correspondientes a la inversión con el presupuesto para la declaración privada de la actora, sin tener en cuenta que en el anexo de la certificación expedida por la arquitecta responsable⁷, se especificó la cuantía que conformaba la base gravable para efectos del impuesto de delimitación urbana, cuya cifra (\$12.349.570.671) resultó inferior al presupuesto que sirvió para la presentación de la declaración privada, los cuales no desvirtuó la administración.

Estimó que era frente a esos valores señalados por la actora en ese presupuesto inicial, incluso de los presentados en la mencionada certificación, que la administración debió demostrar que no correspondían a

⁷ Stella del Pilar Ortega Canales con matrícula profesional 25700-04771 CND

la realidad o que los conceptos descontados por el contribuyente no estuvieran autorizados, y así comprobar que la actora había subestimado el presupuesto inicial.

Que el artículo 742 del Estatuto Tributario impone a la administración determinar los tributos e imponer las sanciones con fundamento en los hechos que aparezcan demostrados en el expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquéllos.

Precisó que de la certificación en que se sustentó la administración, no se desprenden explicaciones o demostraciones acerca de la diferencia que encontró, que sirvan para desvirtuar las cifras que presentó la actora en la conformación de la base gravable que utilizó para la declaración privada, que es objeto de cuestionamiento por parte de la administración mediante la actuación acusada.

Que la arquitecta que la expidió se limitó a relacionar los diversos conceptos y sus valores, sin desvirtuar que las cifras registradas por la actora en el presupuesto inicial correspondan a la realidad del año 2006, razón por la que carece de sustento la inconformidad de la apelante.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 27 de febrero de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que declaró la nulidad de los actos administrativos por medio de los cuales se modificó la declaración del

impuesto de delineación urbana correspondiente a la licencia de construcción No. LC 07-4-1048 del 18 de diciembre de 2007.

3.1. Problema Jurídico

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sala establecer si la base gravable para liquidar el impuesto de delineación urbana debía corresponder al presupuesto de la obra que el demandante estimó al momento de solicitar la respectiva licencia de construcción, o al presupuesto de obra actualizado años después.

Para resolver el problema jurídico, la Sala hará una breve reseña normativa del impuesto de delineación urbana, para, con fundamento en la misma, analizar el caso concreto.

3.2. Reseña normativa del impuesto de delineación urbana.

La Ley 97 de 1913 autorizó la creación del impuesto de delineación urbana por parte del entonces Concejo Municipal de Bogotá, **en los casos de construcción de nuevos edificios o de refacciones de los ya existentes** (art. 1º, lit g), el cual se entiende causado por una sola vez, tratándose de construcción de nuevos edificios, y por todas las veces que se realicen remodelaciones, tratándose de refacciones. Posteriormente, la Ley 84 de 1915 lo autorizó a todos los Concejos Municipales.

Dichas normas fueron compiladas en el artículo 233 del C. R. P. M. – Decreto Ley 1333 de 1986 -, que facultó a los concejos municipales y al Distrito Especial de Bogotá para crear el tributo mencionado, organizar su cobro y darle el destino que juzgaran más conveniente.

Sobre el particular y bajo una interpretación finalista y sistemática de las normas anteriores y de las que regulan la autonomía fiscal y de ordenamiento territorial, la Sala ha ratificado que las actividades de construcción y refacción constituyen el hecho generador del impuesto de delineación, pero que su causación puede ocurrir en oportunidades diferentes al momento en que se realiza el hecho imponible, cuando la autoridad competente así lo determine de manera justificada⁸.

Es así, porque el elemento temporal de causación (*momento en que se configura o se tiene por configurada la descripción del comportamiento objetivo contenido en el aspecto material*), inmerso en el hecho generador, no necesariamente debe coincidir con el elemento material del impuesto (*descripción abstracta del hecho que el contribuyente realiza o la situación en que se halla*).

En el impuesto de delineación urbana el aspecto material lo constituyen las actividades de construcción y refacción, de modo que quien las realiza adquiere la condición de sujeto pasivo del tributo en la jurisdicción territorial donde aquéllas se ejecuten (*aspecto espacial*) y dentro de la oportunidad en que se realizan esas actividades (*aspecto temporal-causación*).

Desde esa perspectiva, la Sala estimó que las normas legales mencionadas sólo regularon el aspecto material del impuesto y dieron paso para que las entidades territoriales, en ejercicio de la autonomía fiscal que les reconoce la Constitución, fijaran los demás aspectos del hecho generador.

⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 30 de mayo del 2011, exp. 17269.

Ahora bien, en el ámbito distrital, el artículo 9º del Acuerdo 28 de 1995 previó la generación del impuesto frente a la expedición de las licencias de construcción, ampliación, modificación, adecuación y reparación de obras y urbanización de terrenos en Bogotá. En el mismo sentido aparecen las regulaciones de los artículos 61 y 71 de los Decretos 423 de 1996 y 352 de 2002, respectivamente.

Siguiendo el criterio jurisprudencial aquí referido, la Sala reconoció la legalidad de dichas disposiciones⁹, porque, de acuerdo con el referido principio de autonomía fiscal respecto de la creación del impuesto de delineación urbana y del establecimiento de reglas de ordenamiento territorial, esas normas sólo completaron aspectos del hecho generador no previstos en la ley.

Lo anterior, bajo el entendido de que la expedición de la licencia de construcción sólo determinaba el aspecto temporal del impuesto de delineación urbana, y constituía un mecanismo válido y apto tanto para fijar uno de los elementos del tributo como para el recaudo del impuesto y la planificación territorial.

Ahora bien, en cuanto atañe a la base gravable del impuesto, el artículo 158 del Decreto Ley 1421 de 1993 preceptuó:

“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

⁹ Dicha providencia decidió la acción de nulidad impetrada contra los artículos 9º del Acuerdo 28 de 1995, 61 del Decreto 432 de 1996 y 71 del Decreto 352 del 2002, por interpretación errónea del artículo 1º, literal g), de la Ley 97 de 1913 y del artículo 233 del Decreto 1333 de 1986, en cuanto éstos restringían el hecho generador del impuesto a la construcción de edificios nuevos y la refacción de los existentes.

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.

Eliminase el impuesto de ocupación de vías.”

De acuerdo con ello, el artículo 75 del Decreto 352 del 2002 dispuso:

“la base gravable del tributo es el monto total del presupuesto de obra o construcción”

A su turno, el Departamento Administrativo de Planeación Distrital fijó el método para determinar el presupuesto de la obra con base en el cual se liquida el impuesto de delineación urbana, a través de la Resolución No. 1291 de 1993, en cuyo artículo art. 1º se lee:

“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.

Por su parte, la Resolución 574 del 19 de julio de 2007 la Secretaría Distrital de Planeación adoptó los costos mínimos para calcular la base gravable del mismo impuesto, precisando en sus artículos 3º y 4º:

“Sin perjuicio del valor que resulte de aplicar el método previsto en el artículo anterior, la base gravable del impuesto de delineación urbana no podrá ser inferior a los costos mínimos que se adoptan para cada producto inmobiliario, los cuales aparecen consignados en el anexo No. 1 que hace parte integral de esta resolución.”

“en el mes de enero de cada año, La Secretaría Distrital de Planeación actualizará los costos mínimos con el índice de precios de construcción de vivienda para Bogotá D. C. que publique el DANE.”

3.3. El caso concreto

3.3.1. Hechos probados.

Para decidir se tienen como relevantes los siguientes hechos probados.

1. Mediante la Licencia de Construcción No. LC 07-04-1048 del 18 de diciembre de 2007, y previa presentación de la declaración del impuesto de delineación urbana del 14 de diciembre de 2007 por parte de la Corporación Club el Nogal, la curaduría urbana otorgó permiso para la realización de la siguiente obra de construcción: *“Ampliación, modificación con un área intervenida de 9.392.78 m² para uso institucional dotacional en el predio urbano localizado en la dirección AK 7 78 86/96”*.
2. La declaración presentada por el demandante el 14 de diciembre de 2007 se basó en el presupuesto de obra que para el 24 de noviembre de 2006 elaboró la firma PAYC S.A. por \$12.360.605.965, y que se discrimina así:¹⁰

DESCRIPCIÓN	VALOR TOTAL
PRELIMINARES	90.831.374
DESAGUE DE PISOS	27.150.000
CIMENTACIÓN	1.911.130.190
ESTRUCTURA	2.232.378.843
INSTALACIONES HIDROSANITARIAS	289.160.000
INSTALACIONES ELÉCTRICAS	578.320.000

¹⁰ Folios 67 a 68 expediente.

VENTILACIÓN MECÁNICA	469.885.000
MAMPOSTERIA	497.473.627
CUBIERTA	83.691.715
PAÑETES	128.337.683
ENCHAPES	997.977.338
BASES Y PISOS	1.299.166.461
IMPERMEABILIZACIONES	21.535.296
CIELO RAZOS E ILUMINACIÓN	584.574.100
VENTANERÍA ALUMINIO Y VIDRIO	177.238.800
CARPINTERÍA METÁLICA	93.713.414
CARPINTERÍA DE MADERA	223.793.140
DOTACIÓN DE BAÑOS Y GRIFERIA	202.355.471
OBRAS EXTERIORES	10.122.939
EQUIPOS ESPECIALES	856.060.744
CERRADURAS Y HERRAJES	22.911.484
VIDRIOS Y ESPEJOS	8.649.233
PINTURA	134.730.850
ALQUILER Y COMPRA DE EQUIPOS	101.303.358
GASTOS GENERALES	107.258.105
ASEO/SEÑALIZACIÓN/JARDINES	97.398.541
ADMINISTRACIÓN DE OBRA	524.830.975
IMPREVISTOS PRESUPUESTALES	588.600.284
COSTO DIRECTO	12.360.605.965

3. Mediante requerimiento de información efectuado en la visita de inspección tributaria practicada el 18 de febrero de 2010, la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C. solicitó a la actora: “... *allegar certificación por revisor fiscal indicando costos directos e indirectos que sumen el valor ejecutado total contable con copia de la tarjeta profesional. Presupuesto de obra certificado por arquitecto o ingeniero civil con copia de la tarjeta profesional indicando el porcentaje ejecutado de la obra hasta el momento...”¹¹*
4. La Corporación Club el Nogal solicitó a la firma PAYC un presupuesto actualizado de la obra, esto es, con los precios vigentes a 31 de diciembre de 2009, que fue radicado el 26 de febrero de 2010, en el que se refleja el presupuesto de obra certificado por arquitecto y se indica el

¹¹ Folio 124 expediente.

porcentaje ejecutado de la obra¹² así: “el porcentaje de avance de obra ejecutado a 31 de diciembre de 2009 es del 39.65%”.

5. Mediante el Emplazamiento para Corregir No. 2010EE67826 del 5 de marzo de 2010, la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá emplazó al actor para corregir la declaración de delineación urbana, por considerar que omitió incluir en la base gravable la totalidad del presupuesto de obra o construcción gravado con el impuesto de delineación urbana.
6. Mediante escrito del 26 de marzo de 2010, el jefe de arquitectura del Club el Nogal respondió el anterior emplazamiento y, para el efecto, precisó¹³: “El pago del impuesto de delineación urbana de fecha 14 de diciembre de 2007 está hecho con base en un presupuesto de costos de obra basados en unos planos a nivel de proyecto arquitectónico con los cuales se obtuvo la Licencia de Construcción LC 07-4-1048 de fecha 18 de diciembre de 2007.

Para el efecto anexó el siguiente informe¹⁴:

GERENCIA DE OBRA
DETALLADO MODIFICACIONES PRESUPUESTO DE INVERSIÓN

	PRESUPUESTO DE INVERSIÓN		BASE GRAVABLE PAGO DE IMPUESTOS		OBSERVACIONES
	AMPLIACIÓN	INTEGRACIÓN	AMPLIACION	INTEGRACION	
NOMBRE COSTOS DIRECTOS	PRESUPUESTO 01/10/2008	PRESUPUESTO 01/09/2008	PRESUPUESTO 01/10/2008	PRESUPUESTO 01/09/2008	
PRELIMINARES	\$129.839.461	\$625.268.478	\$129.839.461	-	No incluye obras preliminares de desmonte en el edificio existente
ESTRUCTURA AMPLIACIÓN	5.345.382.270	67.891.067	4.644.317.644	\$67.891.067	No incluye AIU sobre mano de obra y AIU de

¹² Folio 151 expediente.

¹³ Folio 160 expediente.

¹⁴ Folio 163 expediente.

					administrador delegado
FORERO Y FORERO OBRA GRIS Y ACABADOS	1.196.571.707	-	878.283.292	-	No incluye AIU 20%
INSTALACIONES HIDROSANITARIA S	747.891.428	579.669.062	582.393.349	579.669.062	No incluye AIU 17%
INSTALACIONES ELECTRICAS	1.113.155.397	296.295.896	503.116.454	52.766.576	No incluye iluminación especial y artística, blindobarras, transición edificio actual ni AIU 15% de contrato
VENTILACIÓN MECÁNICA	850.938.100	329.883.120	-	-	
OBRA GRIS Y ACABADOS	1.064.048.949	719.698.310	383.014.063	481.794.072	No incluye dotación baños, aseo y administración.
MARMOLES Y GRANITOS	1.149.967.578	516.138.719	1.149.967.578	397.349.451	
PISOS EN ALFOMBRA, MADERA	506.005.498	230.623.500	506.005.498	204.216.148	Aumento especificación alfombra
CIELOS RASOS – MUROS DRY WALL	486.844.910	166.403.785	486.844.910	166.403.785	
VENTANERIA ALUMINIO Y VIDRIO	470.618.329	146.348.066	225.408.529	146.348.066	Aumento especificación ventanería acústica y automatizada
CARP- METALICA	186.707.207	88.559.647	161.735.519	88.559.647	No incluye dotación (lockers, cicloparqueaderos)
CARP DE MADERA	395.726.223	227.233.200	235.043.750	107.893.200	No incluye muebles especiales, recepciones, mesas de café, bancas
EQ ESPECIALES	3.565.154.307	351.138.730	-	-	No incluye equipos especiales
APARATOS DE COCINA	132.405.243	-	-	-	No incluye aparatos de cocina
ALQUILER Y COMPRA DE EQUIPO	152.322.510	18.487.040	152.322.510	18.487.040	
GASTOS GRLS	353.222.883	67.575.961	-	-	No incluye papelería, fotocopias, caja menor, pólizas, celaduría.
IMPREVISTOS	533.302.440	354.497.166	-	-	No incluye imprevisos
TOTAL	18.380.050.440	4.785.711.748	10.038.292.557	2.311.378.114	

DIRECTOS				
TOTAL	23.165.762.188		12.349.570.671	

7. Con fundamento en el presupuesto presentado, la administración, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 1270-DDI-192714 del 27 de septiembre de 2010, modificó la declaración del impuesto de delimitación urbana, así: (i) determinó un mayor impuesto de \$257.851.000, e (ii) impuso una sanción por inexactitud de \$412.562.000.

Para el efecto, el Distrito Capital tomó como base gravable la cuantía de \$22.277.963.000. Este rubro lo tomó de los datos del anexo entregado al Distrito por el propio contribuyente, concretamente, los datos reportados en las columnas denominadas “presupuesto de inversión”, menos los imprevistos¹⁵.

Para el efecto, el Distrito Capital, precisó:

“el contribuyente denunció en su declaración del impuesto de delimitación urbana objeto de investigación un total presupuesto de obra de construcción por \$12.360.606.000 y de conformidad con la Resolución No. 1291 del 8 de octubre de 1993, proferida por la Secretaría Distrital de Planeación, se debió liquidar un presupuesto de obra de \$22.277.963.000, cifra que al ser comparada con el valor del presupuesto de obra indicado por la administración con base en lo señalado, existe una diferencia de \$9.917.357.000 por lo cual la declaración privada no se ajustó a la realidad, discrepancia ésta que causa detrimento y contradicción al artículo 1º del Decreto Distrital 352 de 2002”.

Con fundamento en los hechos narrados, la Sala precisa que son dos las inconformidades que plantea el demandante. La primera, referida al hecho que la base gravable que correspondía tomar era la correspondiente al

¹⁵ \$23.165.762.188 – (533.302.440+354.497.166)= 22.277.963.000

presupuesto de obra calculado para la fecha en que se causó el impuesto. Y, la segunda, la referida al hecho que el Distrito Capital habría tomado del presupuesto de inversión cifras que no forman parte de la base gravable.

La Sala considera que basta con referirse a la primera inconformidad para llegar a la conclusión de que los actos demandados deben ser anulados.

En efecto, tal como se precisó, el artículo 75 del Decreto 352 de 2002 disponía que: *“la base gravable del impuesto de delineación urbana es el monto total del presupuesto de obra o construcción”*.

El artículo 1º de la Resolución No. 1291 de 1993, a su vez, señalaba que: *“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”*

En este orden de ideas, para determinar el presupuesto de obra, el contribuyente debía calcular el valor aproximado de las expensas en las que podía incurrir para la realización de la obra, teniendo en cuenta las exclusiones que señala el artículo transcrito.

Las expensas estimadas en el presupuesto puede que no coincidan con los costos efectivamente ejecutados, porque es factible que estos varíen durante el desarrollo de la obra, como lo explicó la Sala en oportunidad anterior¹⁶:

¹⁶ Sentencia del 5 de diciembre de 2011, expediente 17954, C.P. William Giraldo Giraldo.

“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 construcción, 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.”

Así, 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.

De lo anterior, la Sala concluye que la Secretaría de Hacienda modificó la declaración privada de la sociedad para liquidar el gravamen sobre los costos efectivamente ejecutados a 31 de diciembre de 2009, no obstante que, según el artículo 75 del Decreto Distrital 352 de 2002 y el artículo 1° de la Resolución 1291 de 1993 del Departamento Administrativo de Planeación Distrital, la base gravable del impuesto de delimitación urbana era el presupuesto de obra o construcción, que, como se explicó, no es equiparable a los costos efectivamente ejecutados.

Fíjese, además, que aunque en el recurso de apelación el Distrito Capital argumentó que existe una metodología para el cálculo mínimo de cómputo anticipado del costo de la obra, la Sala advierte que si bien es cierto que mediante la Resolución 574 del 19 de julio de 2007 el Distrito Capital adoptó los costos mínimos para el cálculo de la base gravable del Impuesto de

Delineación Urbana, la liquidación oficial demandada se fundamentó únicamente en la Resolución 1291 de 1993 y en el presupuesto de obras presentado por el Club el Nogal.

En efecto, los hechos narrados y no controvertidos dan cuenta, se reitera, de que el Distrito Capital tomó como base gravable la cuantía de \$22.277.963.000, rubro que tomó de los datos del anexo entregado por el propio contribuyente al Distrito Capital de Bogotá, concretamente, los datos reportados en las columnas denominadas “presupuesto de inversión”, menos los imprevistos. No se aprecia explicación alguna en el sentido de que se haya aplicado la Resolución 574 del 19 de julio de 2007.

En este orden de ideas, el recurso de apelación no está llamado a prosperar, y, por consiguiente, se confirmará la sentencia impugnada.

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 del 27 de febrero de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por la Corporación Club el Nogal contra el Distrito Capital de Bogotá – Secretaría Distrital de Hacienda.

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

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Presidente

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

