CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., dieciocho (18) de febrero de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 25000-23-37-000-2012-00269- 01 **[20875]**

Actor: INVERSIONES INMOBILIARIAS DE COLOMBIA S.A. (NIT. 900073948-4)

Demandado: DISTRITO CAPITAL

Impuesto predial (2009)

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 4 de diciembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda y la condena en costas.

ANTECEDENTES

El 15 de mayo de 2009, INVERSIONES INMOBILIARIAS DE COLOMBIA S.A. presentó la declaración del impuesto predial unificado del año gravable 2009, correspondiente al predio ubicado en la Avenida Calle 26 No. 69B - 53 de Bogotá[1].

La contribuyente declaró el impuesto con una tarifa del 9.5 por mil, aplicable a los predios clasificados con el destino "comercial metropolitano". Así, por el año 2009 liquidó un impuesto a cargo de $76.708.000, con un descuento por pronto pago de $7.671.000, y un valor a pagar de $69.037.000.

El 24 de agosto de 2010, la Dirección Distrital de Impuestos notificó a la propietaria el requerimiento especial No. RE-2010-EE-352930 en el que propuso modificar la declaración de 2009 para fijar la tarifa del 33 por mil, correspondiente a los predios urbanizados no edificados, y planteó, además, la imposición de la sanción por inexactitud[2].

Previa respuesta al requerimiento especial, el 9 de mayo de 2011, la Dirección Distrital de Impuestos profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. LOR-2011-EE-200969 en la que mantuvo las glosas del requerimiento. Por lo tanto, para el año gravable 2009, determinó un impuesto a cargo de $266.377.000 y una sanción por inexactitud de $303.470.000[3].

---

[1] Folio 22 c.a.
[2] Folios 48 a 51 c.ppal
[3] Folios 52 a 55 c.ppal

Por Resolución D.D.I. 22157 de 23 de mayo de 2012, la Dirección Distrital de Impuestos confirmó, en reconsideración, el acto recurrido[4]. Este acto se notificó personalmente el 12 de junio de 2012[5].

DEMANDA

INVERSIONES INMOBILIARIAS DE COLOMBIA S.A., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones:

> ***"PRIMERA***
>
> *Que se declaren nulos los siguientes Actos Administrativos:*
>
> *(i) La Liquidación Oficial de Revisión No. DDI133298 LOR2011EE200969 del 9 de Mayo de 2011, por medio del cual se modificó la Declaración del Impuesto Predial Unificado correspondiente al año gravable 2009 del contribuyente Inversiones Inmobiliarias de Colombia S.A.*
>
> *(ii) La Resolución No. DDI22157 del 23 de Mayo de 2012 por medio del cual se resolvió el Recurso de Reconsideración que confirmó en todas sus partes la Liquidación Oficial de Revisión No. DDI 133298 LOR 2011EE200969 del 9 de Mayo de 2011.*
>
> *(…)*
>
> ***SEGUNDA***

[4] Folios 55 a 61 c.ppal
[5] Folio 61 anverso c.ppal

Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su Derecho a la parte actora, mediante la declaración que el denuncio rentístico del Impuesto Predial Unificado, presentada por Inversiones por el período gravable 2009, ha quedado en firme en todos sus aspectos.

TERCERA

De manera subsidiaria, y sólo en caso de no prosperar la pretensión principal, solicito se revoque la sanción por inexactitud dado que no existe ni adición u omisión del impuesto que dé lugar a la imposición de la misma. En todo caso, si fuere procedente la sanción, debería levantarse por presentarse una clara diferencia de criterios respecto de la interpretación del derecho aplicable"[6].

Citó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 1º, 29 y 95 numeral 9 de la Constitución Política de Colombia.
- Artículo 647 del Estatuto Tributario.
- Artículo 101 del Decreto Distrital 807 de 1993.
- Artículo 25 del Decreto Distrital 352 de 2002.
- Artículo 69 de la Resolución 2555 de 1988 del Instituto Geográfico Agustín Codazzi.

El concepto de la violación se sintetiza así:

---

6 Folio 4 c.ppal.

1. Falsa motivación de los actos administrativos

Los actos administrativos enjuiciados están falsamente motivados, porque no es cierto que el impuesto predial unificado del año gravable 2009 del predio ubicado en la Avenida Calle 26 No. 69B - 53 de Bogotá haya sido liquidado sobre una tarifa errónea.

A 1º de enero de 2009, las condiciones físicas del inmueble no correspondían a las que identifican los predios urbanizados no edificados, con una tarifa del 33 por mil, sino a los predios comerciales con una tarifa del 9.5 por mil. Lo anterior, porque en él se encontraba en desarrollo una construcción, cuyo avance era del 70%.

Está demostrado que, a 1º de enero de 2009, existía en el predio una construcción en desarrollo, cuyo destino es 62 - comercial metropolitano, de acuerdo con los usos permitidos en la licencia de construcción No. LC 07-4-0526 de 5 de julio de 2007, esto es, para el comercio, oficinas, servicios personales y turísticos.

El artículo 69 de la Resolución 2555 de 1998 del Instituto Geográfico Agustín Codazzi, al definir qué debe entenderse por “edificios” y “otras construcciones” no exige que unos y otros estén concluidos.

En procesos similares, el Consejo de Estado ha señalado que: (i) debe existir un desarrollo por construcción, con edificaciones viables y aptas para el

desenvolvimiento de los usos permitidos; (ii) se debe cumplir con la condición de permanencia que exige la normativa; (iii) deben analizarse los soportes probatorios en conjunto, más aún cuando no se encuentra actualizada la situación fáctica del inmueble ante las autoridades catastrales, y; (iv) desde el punto de vista jurídico la licencia de construcción permite la realización de la construcción[7].

En efecto, en sentencia de 6 de marzo de 2008, expediente 16231, el Consejo de Estado reconoció que el avance de una obra en una proporción considerable es una prueba necesaria que lleva a concluir que no se está en presencia de un "lote de engorde".

La aerofotografía tomada por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi a 1º de enero de 2009, la fotografía satelital de Digital Globe tomada el 21 de febrero de 2006, que puede ser consultada en Google Earth, así como, la certificación del 20 de septiembre de 2010 expedida por el Ingeniero Residente del Grupo Roble Colombia S.A., en la que se precisa el avance del proyecto "Bogotá Corporate Center – Hotel Marriott Bogotá", en un 70% a 31 de diciembre de 2008, corroboran que a 1º enero de 2009 ya existía en el predio un desarrollo de construcción. Esta obra fue inaugurada en agosto de 2009 con la presencia del Presidente de República.

Además, los recibos de servicios públicos demuestran que desde el año 2004 el predio en discusión ya estaba edificado y cumplía los requisitos exigidos por el Consejo de Estado para considerar un desarrollo por construcción.

---

[7] Sentencias 1676 (sic) de 2007 y 16327 de agosto de 2009

Las declaraciones del impuesto de delineación urbana (inicial de obra) y sus modificaciones por ampliación son prueba de que a 1º de enero de 2009 el predio era comercial, en el cual, además, ya funcionaban oficinas.

En consecuencia, a la base gravable del impuesto en mención, la tarifa aplicable era del 9.5 por mil, correspondiente a un inmueble de destino comercial y no del 33 por mil, como lo pretende la Dirección Distrital con base en el certificado catastral del predio y no en la realidad fáctica del inmueble.

2. Improcedencia de la sanción por inexactitud

La sanción es improcedente en la medida en que no se presentó un hecho sancionable con inexactitud debido a que la actora cumplió con lo dispuesto en el ordenamiento tributario. De aceptarse lo contrario, se estarían infringiendo los artículos 1º, 29 y 95 numeral 9 de la Constitución Política, pues se estaría obligando a la contribuyente a soportar una carga impositiva mayor a la que le corresponde.

Las conclusiones a las que llegó el demandado para la imposición de la sanción se soportan en valoraciones parciales y erróneas de los hechos, dado que la demandante nunca pretendió defraudar al fisco.

Adicionalmente, no procede la sanción por inexactitud, pues lo que se presenta en este caso es una válida diferencia de criterios porque mientras la Administración Distrital considera que para el 1º de enero de 2009 el predio del proceso tenía el destino 67 -urbanizado no edificado, sometido a la tarifa del 33 por mil, para la contribuyente el destino aplicable es el 62 -comercial metropolitano, sometido a la tarifa de 9.5 por mil.[8] Por lo tanto, se descarta la imposición de la sanción por inexactitud.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El demandado solicitó que se negaran las súplicas de la demanda por los motivos que se sintetizan así[9]:

El Distrito Capital no solamente tuvo en cuenta la información contenida en la certificación catastral, pues en el expediente existe copia de la declaración del impuesto predial del periodo gravable en discusión en el que consta que la actora declaró un área construida de 0.0 m2.

La Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital es la entidad encargada de asignar anualmente el avalúo, destino, uso, estrato, área de terreno y construcción de los predios ubicados en Bogotá D.C. Si existen inconformidades en relación con los datos que certifica esta entidad, el interesado debe solicitar la revisión de información.

---

8 Sentencia de agosto 5 de 1986, C.P. Jaime Abella Zarate.
9 Folios 85 a 94 c.ppal.

El proceso de revisión catastral es diferente al de determinación del impuesto predial. El primero fue el que debió seguir la demandante, comoquiera que a través de él podía demostrar que la información catastral no se ajustaba a las características y condiciones del predio.

En el folio 138 anverso de los antecedentes administrativos aparece la información catastral del inmueble, que constituye la prueba para la determinación del impuesto predial unificado del año 2009. En la certificación catastral se evidencia que a 1º de enero de 2009, el predio tenía asignado el destino 67 urbanizado no edificado, con una tarifa de 33 por mil, un área de terreno de 7.619.70 m2 y un área de construcción de 0.0 m2.

Asimismo, en el Sistema de Información Tributaria SIT II, aparece la declaración del impuesto predial presentada por la contribuyente para la vigencia fiscal 2009 en la que se observa que el área de construcción denunciada para el 1º de enero de 2009 es de 0.0 m2. Esta área de construcción no concuerda con lo manifestado en el recurso de reconsideración en el sentido de que en el inmueble existía una construcción con un avance de 90% en estructura de concreto, instalaciones especiales del 60% y acabados generales al 45%, para un avance total de la obra del 70%.

De los documentos aportados por la actora solo se puede concluir que a 1º de enero de 2009 el predio contaba con una licencia de construcción y unos avances de obra, que no denotan la existencia de una edificación susceptible

del desarrollo de actividad comercial. Igualmente, se advierte que la propia contribuyente denunció en la declaración del impuesto predial del año 2009 un área de construcción de 0.0 m2.

De otra parte, procede la sanción por inexactitud, pues para que exista diferencia de criterios es necesario que la interpretación diferente que el contribuyente hace de la ley se encuentre cimentada en razones serias de hecho y de derecho, de tal suerte que al momento de presentarse alguna controversia esté en condiciones de aportar las pruebas que sean pertinentes para corroborar su planteamiento. En ningún evento prospera esta figura cuando el obligado se abstiene de aplicar la norma que es clara o la aplica de indebida forma, descuidada o arbitrariamente.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, por las razones que se resumen así[10]:

La autoridad tributaria debe basar su actuación liquidadora en los reportes que le sean suministrados por la Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital.

[10] Folios 143 a 172 c.ppal

El material probatorio allegado al expediente, esto es, el boletín catastral del predio de 18 de febrero de 2009, la declaración del impuesto predial del año 2009, tomada del Sistema de Información Tributaria SIT II, el histórico de datos básicos de predios borrados de 25 de mayo de 2012, el informe de avance de la obra de 31 de diciembre de 2007, dirigido al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y la fotografía satelital tomada de Google Earth de 21 de febrero de 2006 no acreditan que la demandante hubiera adelantado ante catastro las gestiones tendientes a demostrar las modificaciones físicas, económicas o jurídicas sobrevenidas en el predio.

Si bien catastro da cuenta de las circunstancias que determinan los elementos del tributo y, por esa razón, constituye la principal fuente a la que se acude para cuantificar el gravamen, ante la divergencia entre la información que reporta el catastro y las circunstancias reales del inmueble al momento de la causación, sobre la información catastral deben primar las particularidades y características del predio, observables a 1º de enero, puesto que dicha información puede resultar desajustada a la realidad, bien sea por errores de la entidad competente o por desactualización de la información, caso en el cual la carga de la prueba recae en el contribuyente, como lo ha advertido reiteradamente el Consejo de Estado[11].

Cuando un inmueble se encuentra en construcción y esta demora varios períodos gravables es posible modificar la información catastral hasta cuando el inmueble queda habilitado para el destino conforme al cual fue autorizado y construido, pues es en ese momento en el que se presentan las verdaderas novedades físicas,

[11] Sentencia de 24 de mayo de 2012, exp. 17715. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sentencia de 8 de octubre de 2009, exp. 16369. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

jurídicas y económicas que dan lugar a la formación o actualización catastral, en los términos de los artículos 11 a 13 del Decreto Reglamentario 3496 de 1983.

Lo anterior, además, porque la actualización no es sólo física pues, como ocurre en el presente asunto, cuando el destino cambia de urbanizado no edificado a edificado comercial, la actualización catastral simultáneamente cubre los aspectos físico, jurídico y económico del inmueble de que se trata.

Si para el 1º de enero de 2009 el inmueble aún no podía ser actualizado ante catastro porque la construcción no se había terminado, ni se había habilitado su uso y destinación, tampoco podía la declarante modificar la tarifa del tributo, pues esto solo era posible a partir de la actualización catastral.

No es viable levantar la sanción por inexactitud por diferencia de criterios en la aplicación de las normas, pues la contribuyente declaró 0.0 m2 de construcción y pese a ello clasificó el inmueble como si estuviera construido y destinado al uso “comercial metropolitano”, anticipando los efectos de hechos que no se habían presentado al momento de causación del tributo. Por lo tanto, la tarifa aplicada por la contribuyente es un dato equivocado, que dio lugar a la liquidación de un menor impuesto, hecho definido como sancionable con inexactitud.

No procede la condena en costas porque la litis tiene como causa un interés público (artículo 188 del C.P.A.C.A.).

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló por las siguientes razones[12]:

La base gravable y la tarifa del impuesto predial se calculan teniendo en cuenta el estado real del predio y no las informaciones que sobre el predio tengan las autoridades de catastro. Para tales efectos no existe una tarifa legal que señale que la única prueba válida es la información aportada por catastro. Por el contrario, es posible que el contribuyente acredite el estado real del inmueble con cualquier elemento de prueba, incluso en el proceso de determinación del impuesto predial.

La sociedad aportó una serie de elementos probatorios para demostrar un principio de construcción y su correspondiente destinación, que fueron ignoradas por el Tribunal, pues desconoció las mutaciones en el estado del predio, con base en el argumento de que la contribuyente no acreditó haber adelantado ante la oficina de catastro las gestiones tendientes a demostrar el estado real de predio.

Pese a que el Consejo de Estado ha sido claro en manifestar que la información contenida en catastro constituye plena prueba siempre y cuando refleje fielmente el estado físico, jurídico y económico del inmueble a 1º de enero de la respetiva

[12] Folios 174 a 193 c.ppal.

vigencia fiscal, el Tribunal, al igual que el demandado, fundó su decisión en la función catastral.

Cuando la sentencia del Consejo de Estado que citó el Tribunal hace referencia a la carga probatoria, no está aludiendo a la obligación de adelantar el procedimiento de revisión de la información catastral para actualizar el estado del predio, sino a la facultad que le asiste al contribuyente de demostrar cuál es el estado real del predio y que la información catastral está desactualizada[13].

Al haber demostrado fehacientemente el principio de construcción, no podía el Tribunal crear requisitos adicionales para negar las pretensiones, en la medida en que acreditar el inicio del proceso de revisión catastral nada tiene que ver con el estado real del inmueble.

Tampoco era viable desconocer las pretensiones de la demanda con el argumento de que a 1º de enero de 2009 el inmueble aún no podía ser actualizado en catastro por no haberse terminado su construcción, ni habilitado su uso y destinación, pues la destinación del inmueble se obtuvo desde el otorgamiento de la licencia de construcción. Por lo tanto, no es cierto que la actora se haya adelantado a ningún hecho, como lo dijo el *a quo.*

[13] Sentencia de octubre 8 de 2009, exp.16369, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

En el recurso de reconsideración se allegaron las memorias aerofotográficas que demostraban que el predio objeto de este proceso no tenía la calidad de un lote de engorde, sino que, por el contrario, en él ya se había levantado un desarrollo de construcción. Sin embargo, tal prueba no fue tenida en cuenta porque la Administración consideró que era impertinente.

Además, se allegaron una aerofotografía tomada por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi a 1º de enero de 2009, una fotografía satelital de Digital Globe, tomada el 21 de febrero de 2006, que puede ser consultada en Google Earth, las declaraciones del impuesto de delineación urbana y la certificación expedida el 20 de septiembre de 2010 por el Ingeniero Residente del Grupo Roble Colombia S.A., en la que se precisa el avance del proyecto "Bogotá Corporate Center – Hotel Marriott Bogotá", que no ha sido desvirtuada.

Debe levantarse la sanción por inexactitud toda vez que los datos incluidos en la declaración privada son correctos y verdaderos. Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que el demandado no ha demostrado que la sociedad incluyó datos falsos, simulados o inexistentes en su declaración.

La imposición de la sanción por inexactitud vulnera el principio de gradualidad consagrado en el numeral 5º del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, porque en el presente asunto la demandante actuó de manera diligente y cuidadosa, como lo exige la norma, puesto que aplicó la tarifa correspondiente al destino del predio y entregó a la Administración información cierta y exacta de la situación real del

predio. En tal sentido, se debe declarar la nulidad de la sanción por inexactitud impuesta por la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos del recurso de apelación[14].

El **demandado** insistió en los planteamientos de la contestación de la demanda[15].

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala determina (i) si para la vigencia fiscal 2009 la tarifa del impuesto predial unificado aplicable al predio ubicado en la Avenida Calle 26 No. 69B - 53 de Bogotá era de 9.5 por mil, con la que se encuentran gravados los predios con destino “comercial metropolitano”, o de 33 por mil, asignada a los predios urbanizados no edificados, y, (ii) si era procedente la imposición de la sanción por inexactitud.

Para resolver, la Sala precisa lo siguiente:

---

[14] Folios 208 a 218 c.ppal.
[15] Folios 203 a 207 c.ppal.

El impuesto predial unificado se halla previsto en la Ley 44 de 1990, como un impuesto del orden municipal que fusionó varios tributos[16] y que grava la propiedad o posesión de un inmueble en áreas urbanas, rurales o suburbanas[17].

La base gravable del impuesto predial es el avalúo catastral o el autoavalúo de los bienes, cuando se establezca la declaración anual del impuesto predial unificado (artículo 3 de la Ley 44 de 1990).

El Distrito Capital fue el primero en acoger el sistema de autoavalúo. Así, en el artículo 155 numeral 1 del Decreto 1421 de 1993 se previó que la base gravable del impuesto es el valor que mediante autoavalúo establezca el contribuyente, que no puede ser inferior al avalúo catastral o autoavalúo del año, según el caso, incrementados en el IPC del año anterior, sin perjuicio de que el contribuyente pueda pedir autorización para declarar un valor inferior, en caso de que el predio tenga un incremento menor o un decremento.

En consecuencia, a partir de 1994 el avalúo catastral ya no constituye la base gravable del impuesto predial unificado en el Distrito Capital, pero sí uno de los

[16] El impuesto predial unificado reúne los siguientes tributos: (i) el impuesto predial adoptado por el Código de Régimen Municipal (Decreto 1333 de 1986) y demás normas complementarias; (ii) el impuesto de parques y arborización, regulado por el Código de Régimen Municipal; (iii) el impuesto de estratificación económica de la Ley 9 de 1989 y (iv) la sobretasa de levantamiento catastral a que se refieren las Leyes 128 de 1941, 50 de 1984 y 9 de 1989.

[17] El artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 prevé que son sujetos pasivos del impuesto predial, los tenedores de inmuebles públicos a título de concesión.

topes mínimos que debe tenerse en cuenta para determinar la base gravable del impuesto[18].

La Sala ha precisado que para determinar las circunstancias particulares de cada predio al momento de la causación del impuesto predial unificado (1° de enero del respectivo año gravable) es imperativo acudir al catastro[19], que constituye el "*inventario o censo, debidamente actualizado y clasificado de los bienes inmuebles pertenecientes al Estado y a los particulares, con el objeto de lograr su correcta identificación física, jurídica, fiscal y económica"*[20].

Sobre la función catastral y las etapas de formación, actualización y conservación de los catastros, la Sala señaló lo siguiente[21]:

> *"La función catastral es una función pública especial desarrollada por las autoridades encargadas de adelantar* ***la formación, actualización y conservación*** *de los catastros del país, conforme con el procedimiento especial administrativo contenido en la Ley 14 de 1983, su Decreto Reglamentario No. 3496 de 1983 y la Resolución No. 2555 de 1988, de la Dirección General del Instituto Geográfico Agustín Codazzi que reglamentó los procesos de formación, actualización de la formación y conservación del catastro nacional.*

---

[18] Para el año gravable 2009, que es el que se discute, regía el Decreto Distrital 352 de 2002, que en su artículo 20 reiteró la base gravable prevista en el artículo 155 numeral 1 del Decreto 1421 de 1993.

[19] Sentencia de 3 de octubre de 2010, exp 16096, C.P doctor Juan Ángel Palacio Hincapié.

[20] Artículo 1° del Decreto Reglamentario 3496 de 1983.

[21] Ver sentencia de 3 de octubre de 2010, exp 16096.

> *Las etapas de **"formación", "actualización" y "conservación**" de los catastros, se encuentran claramente diferenciadas y definidas por los artículos 11, 12 y 13 del Decreto Reglamentario 3496 de 1983 en los siguientes términos:*
>
> *(…)*
>
> *Teniendo en cuenta su finalidad, actividades y características técnicas, el catastro permite contar con una información actualizada y clasificada de los inmuebles, la cual tiene una incidencia fundamental para la determinación del impuesto predial.*
>
> *A partir de la información catastral, los distritos y municipios pueden obtener los datos que permiten fijar el impuesto predial**. El catastro es el punto de partida dentro del proceso de determinación de este tributo, por ello el impuesto predial será tan eficaz como eficiente sea la actualización y objetividad del Catastro**."* Resalta la Sala.

Así pues, todos los elementos que figuran en el registro catastral, como el propietario o poseedor del predio, la destinación del inmueble, o si está o no edificado, **son determinantes tanto para el contribuyente, como para el fisco** al momento de fijar el impuesto predial[22].

Teniendo en cuenta que el objeto del catastro es lograr la correcta identificación física, jurídica, fiscal y económica de los predios[23] y que **la eficacia del impuesto**

---

[22] Ibídem

[23] El artículo 24 de la Ley 1450 de 2011, "Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo dispuso lo siguiente en relación con la formación y actualización de catastros:

predial depende de la eficiente y correcta actualización del catastro, es obligación de los propietarios o poseedores de los predios informar a las oficinas de catastro, entre otros datos, las mutaciones relacionadas con las mejoras a los predios, por ejemplo, una construcción, con el fin de que dichas entidades incorporen los valores de las mejoras y los ajustes correspondientes como avalúos del inmueble[24].

Además, cuando se presenten mutaciones catastrales, como cambios en los propietarios o poseedores de los inmuebles, modificaciones en los límites de los predios o nuevas construcciones ***"pueden ser acreditadas ante el fisco dentro del proceso de determinación del impuesto predial,*** pero en estos eventos la carga probatoria le corresponde a quien esté interesado en demostrar que la información catastral no está actualizada o es incorrecta", pues según el artículo 187

> ***"ARTÍCULO 24. FORMACIÓN Y ACTUALIZACIÓN DE LOS CATASTROS****. Las autoridades catastrales tienen la obligación de formar los catastros o actualizarlos en todos los municipios del país dentro de períodos máximos de cinco (5) años, con el fin de revisar los elementos físicos o jurídicos del catastro originados en mutaciones físicas, variaciones de uso o de productividad, obras públicas o condiciones locales del mercado inmobiliario. Las entidades territoriales y demás entidades que se beneficien de este proceso, lo cofinanciarán de acuerdo a sus competencias y al reglamento que expida el Gobierno Nacional.*
>
> *El Instituto Geográfico Agustín Codazzi formulará, con el apoyo de los catastros descentralizados, una metodología que permita desarrollar la actualización permanente, para la aplicación por parte de estas entidades. De igual forma, establecerá para la actualización modelos que permitan estimar valores integrales de los predios acordes con la dinámica del mercado inmobiliario.*
>
> ***PARÁGRAFO****. El avalúo catastral de los bienes inmuebles fijado para los procesos de formación y actualización catastral a que se refiere este artículo, no podrá ser inferior al sesenta por ciento (60%) de su valor comercial.*

[24] Artículos 19 de la Ley 14 de 1983 y 187 del Decreto 1333 de 1986.

del Decreto 1333 de 1986, los propietarios tienen la obligación de informar los terrenos, edificaciones y mejoras que no estén incorporadas en el catastro, y a su vez, las autoridades deben formar y actualizar los respectivos catastros[25].

Lo anterior significa que aunque la información catastral no se encuentre debidamente actualizada, en el proceso de determinación del impuesto, el contribuyente puede probar ante la Administración Tributaria las mutaciones o cambios en relación con los elementos jurídicos, físicos o económicos del predio.

De otra parte, el artículo 4 de la Ley 44 de 1990 prevé que la tarifa del impuesto predial unificado será fijada por los respectivos concejos municipales entre el 1 por mil y el 16 por mil de la base gravable y que para la determinación de la tarifa deben tenerse en cuenta los estratos socioeconómicos, los usos del suelo en el sector urbano y la antigüedad de la formación o actualización del catastro.

La citada norma también dispone que los terrenos urbanizables no urbanizados y los urbanizados no edificados pueden estar sujetos a tarifas superiores, sin que excedan del 33 por mil[26].

---

[25] Sentencias de 3 de octubre de 2007, exp 16096. C.P doctor Juan Ángel Palacio Hincapié, de 25 de junio de 2012, exp. 17834. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y de 9 de julio de 2015, exp. 20327. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

[26] El artículo 4 de la Ley 44 de 1990 fue modificado por el artículo 23 de la Ley 1450 de 2011, “Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2010- 2014”

Con el fin de determinar si los predios son "urbanizados no edificados", es preciso tener en cuenta las definiciones de “edificio” y de “otras construcciones”, previstas en el artículo 69 de la Resolución 2555 de 1988 del Instituto Geográfico Agustín Codazzi, en los siguientes términos:

> ***“Artículo 69°. Definición de los Usos del Suelo para Elaboración de Mapas Temáticos.*** *Para los efectos del artículo anterior se denominarán:*
>
> *1. Edificios: A la reunión de materiales consolidados de carácter permanente destinada a proteger contra la intemperie a personas, animales o cosas.*
>
> *2. Otras construcciones: A la reunión de materiales consolidados con carácter de permanencia, sea en la superficie del suelo o en su interior, con destinación diferente a la señalada en el numeral anterior; […]”.*

Para el año gravable 2009, regía en el Distrito Capital el Decreto Distrital 352 de 2002[27], aún vigente, que en su artículo 25 señala las tarifas de acuerdo con las distintas clasificaciones de los predios. El parágrafo primero del citado artículo dispone que, en lo pertinente, se aplican las definiciones contenidas en el Acuerdo 6 de 1990 del Concejo de Bogotá[28].

---

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

[28] “Por medio del cual se adopta el Estatuto para el Ordenamiento Físico del Distrito Especial de Bogotá y se dictan otras disposiciones”

De acuerdo con los artículos 300 a 303 del Acuerdo 6 de 1990 son de uso comercial los predios destinados al intercambio de bienes y servicios.

El artículo 303 del acuerdo en mención define la clasificación C. Comercio Clase III: Cobertura Metropolitana como aquella que:

> *"Comprende los usos comerciales orientados a satisfacer demandas de bienes y servicios generados en toda la ciudad mediante la oferta concentrada de gran variedad de bienes.*
>
> *Este comercio se presenta en dos modalidades:*
>
> *Como agrupación de establecimientos de venta de bienes y servicios que conforman unidades arquitectónicas y urbanísticas y comparten zonas y servicios comunales (centros comerciales, empresariales, etc.).*
>
> *En establecimientos únicos con oferta diversificada de bienes. (Almacenes por departamentos, centros de exposición, etc.). Estos establecimientos pueden formar o no parte de los anteriores.*
>
> *Presentan las siguientes características principales:*

- ***Se presentan en edificaciones o agrupaciones de gran magnitud especialmente diseñadas para tal fin****.*
- *Prestan servicios en horarios laborales especiales con afluencia concentrada en horas, días y temporadas determinadas.*
- *Constituyen centros de empleo con afluencia y Permanencia muy altas de trabajadores. El acceso, tanto de éstos como de los usuarios, se efectúa en forma vehicular, ya sea mediante la utilización de transporte público o privado. Requieren por lo tanto estar ubicados sobre vías del plan vial arterial y contar con amplias zonas de estacionamiento.*
- *Se abastecen mediante vehículos medianos o pesados para lo cual requiere zonas especializadas de cargue y descargue.*
- *Debido a la permanencia de usuarios y empleados en los establecimientos, requieren servicios complementarios como parte de la edificación o conjunto comercial.*
- *Tienden a generar comercio Clase II a su alrededor.*

Por sus características físicas y funcionales se considera un tipo de comercio de alto impacto urbanístico, que requiere soluciones particulares para cada caso en el cual se proponga su desarrollo".

El artículo 1º del Acuerdo 105 de 2003, por medio del cual se adecuan las categorías tarifarias del impuesto predial unificado al Plan de Ordenamiento Territorial, establece que los predios comerciales son aquellos en los que se ofrecen, transan o almacenan bienes y servicios, mientras que los predios urbanizados no edificados son aquellos en los que se ha cumplido el proceso de desarrollo por urbanización, pero no se han levantado construcciones o edificios.

Así, el artículo 25 del Decreto 352 de 2002 señala que a los predios con destino "comercial metropolitano" les corresponde una tarifa del impuesto de 9.5 por mil y a los predios "urbanizados no edificados", así como a los "urbanizables no urbanizados" una tarifa del 33 por mil.

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

- El 15 de mayo de 2009, la demandante presentó la declaración del impuesto predial unificado del año en mención en la que determinó una base gravable de $8.085.615.000[29] y una tarifa del 9.5 por mil, asignada a los predios clasificados con destino comercial metropolitano[30]. Asimismo, informó como área de terreno del predio 7.619.70 M2 y **como área de construcción cero metros cuadrados.**
- En el requerimiento especial, el demandado propuso modificar la declaración en el sentido de aumentar la tarifa de 9.5 por mil a 33 por mil, que se asigna a los predios urbanizados no edificados y la imposición de la sanción por inexactitud[31].
- En la respuesta al requerimiento especial, la actora argumentó que la tarifa y destino por ella aplicados para liquidar el impuesto eran consonantes con las características físicas del inmueble, en el cual se levantaba una edificación con un avance del 70%.

  Para dar sustento de sus afirmaciones, aportó copia de la Licencia de Construcción No. LC 07-4-0526 de 5 de julio de 2007, tres declaraciones de delineación urbana relacionadas con la construcción realizada sobre el inmueble, la inicial de 22 de junio de 2007 para demolición y obra nueva, la segunda de 20 de febrero de 2009, para adecuación y la tercera de 12 de agosto de 2009, para ampliación, el certificado de avance de obra del

---

[29] Correspondiente al avalúo catastral certificado por el Departamento Administrativo de Catastro Distrital para el año 2009 (folio 54 c.a.)
[30] Folio 22 c.a.
[31] Folios 1 a 2 c.a.

ingeniero Edgar René Muñoz, junto con el archivo gráfico-documental de esta, un aparte de la Escritura Pública No. 3308 de 11 de diciembre de 2009, mediante la cual se protocolizó el régimen de propiedad horizontal del Edificio Bogotá Corporate Center y el certificado de tradición y libertad en el que consta la inscripción de la escritura de protocolización del régimen de propiedad horizontal[32].

- En la Liquidación Oficial de Revisión No. LOR-2011-EE-200969 de 9 de mayo de 2011, que mantuvo las glosas del requerimiento especial, se determinó un impuesto a cargo de $266.377.000 y se impuso una sanción por inexactitud de $303.470.000.
- La modificación oficial para aumentar la tarifa de 9.5 por mil a 33 por mil, se fundamentó en el boletín catastral, expedido el 18 de febrero de 2009 por la Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital, en el que consta que el predio ubicado en la Avenida Calle 26 No. 69B - 53 de Bogotá era urbanizado no edificado, con un área de terreno de 7.619.70 m2 y **un área construida de 0.00 m2**[33] y en la liquidación privada del impuesto predial del año 2009, que registra un área de construcción de 0.0 m2[34].
- En la resolución D.D.I. 22157 de 23 de mayo de 2012, que confirmó en todas sus partes la liquidación oficial de revisión, el demandado señaló que la licencia de construcción, el informe sobre el avance de la obra y las fotografías del predio (de las que no se tiene certeza en qué fecha se tomaron), no permiten inferir que el levantamiento de una construcción en el predio estuviera totalmente habilitada para su uso y destinación comercial. Que el certificado de tradición y libertad del predio da cuenta

[32] Folios 9 a 12 c.a.
[33] Folio 134 c.a.
[34] Folio 49 c.a.

de que el reglamento de propiedad horizontal del Edificio Bogotá Corporate Center se constituyó el 11 de diciembre de 2009. Por lo tanto, las nuevas matrículas inmobiliarias para locales comerciales y oficinas debieron tributar de manera independiente a partir del año 2010, lo que demuestra que los predios comerciales solo tuvieron existencia jurídica a partir del año 2010 y que el predio del que surgieron no podía considerarse como comercial.

En lo que toca con las declaraciones de delineación urbana manifestó que la información registrada por la Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital es la que describe en forma exacta el tipo de inmueble y tiene incidencia en la determinación del impuesto.

Respecto de las declaraciones del impuesto predial de los años 2007 a 2009, advierte que en todas el área de construcción registrada era de 0.00 m2[35].

Con base en el análisis anterior, la Sala estudia los temas precisados al inicio de estas consideraciones, en el siguiente orden:

1. Tarifa aplicable para el año 2009

La demandante alegó que para el momento de causación del impuesto predial unificado del año 2009, esto es, a 1º de enero de 2009, el inmueble objeto de

[35] Folios 55 a 60 c.ppal

gravamen no reunía las calidades de un predio “urbanizado no edificado”, porque en este se levantaba una edificación en los términos del artículo 69 de la Resolución 2555 de 1988 del Instituto Geográfico Agustín Codazzi, que tenía un destino comercial.

Sin embargo, en el boletín catastral expedido el 18 de febrero de 2009 y en la declaración privada del impuesto predial unificado de la vigencia fiscal 2009, consta que el inmueble tenía un área de construcción de 0.0 m2.

La demandante sostiene que se encontraba habilitaba para liquidar el impuesto predial del año 2009 sobre la tarifa de 9.5 por mil, que se asigna a los predios con destino 62 - comercial metropolitano, toda vez que para la fecha de causación del impuesto existía en el inmueble una edificación en construcción con un avance del 70%, lo que, según ella, ha sido reconocido por el Consejo de Estado[36] como prueba suficiente de que el inmueble no es un “lote de engorde”.

Lo precisado por la Sección en la sentencia de 6 de marzo de 2008, se concreta en que para establecer un “desarrollo por construcción”[37] es preciso demostrar, además de la existencia de una construcción con vocación de permanencia, que esta sea viable y apta para el desarrollo de los usos permitidos.

---

[36] Sentencia del 6 de marzo de 2008, exp 16321, C.P. Ligia López Díaz.

[37] Artículos 443 y s.s. del Acuerdo 6 de 1990

En ese sentido, para que proceda la aplicación de una nueva tarifa conforme al avance de obra aludido por la demandante, hay que demostrar que al momento de la causación del tributo el edificio estaba habilitado para el desarrollo de los usos permitidos por la autoridad urbanística, en el presente asunto, con destino comercial metropolitano.

De acuerdo con el artículo 303 del Acuerdo 6 de 1990, cuando se aduce el uso comercial metropolitano de un predio, además de la existencia de un edificio, es necesario acreditar la realización de las actividades comerciales autorizadas en el inmueble objeto del gravamen, puesto que la norma es clara en señalar que este uso se da, "*Como agrupación de establecimientos de venta de bienes y servicios que conforman unidades arquitectónicas y urbanísticas y comparten zonas y servicios comunales (centros comerciales, empresariales, etc.)*, o *en establecimientos únicos con oferta diversificada de bienes (almacenes por departamentos, centros de exposición, etc.)"*

Con el propósito de verificar si a la fecha de causación del tributo, esto es, a 1° de enero de 2009, el predio de la actora tenía destino comercial, se advierte que si bien la Licencia de Construcción No. LC 07-4-0526 de 5 de julio de 2007 expedida por la Curaduría Urbana No. 5 de Bogotá y las declaraciones del impuesto de delineación urbana No. 106010000069740 de 2007, que corresponde a la inicial, y 132010000029500 y 132010000028020 de 2009, de retenciones, permiten conocer los usos permitidos por parte de la autoridad urbanística, no demuestran que **a la fecha de causación del tributo** ya el proyecto tenía el uso comercial metropolitano.

En efecto, la licencia de construcción no acredita **la existencia real de un predio edificado** en los términos del artículo 69 de la Resolución 2555 del IGAC, es decir, la reunión de materiales consolidados de carácter permanente destinada a proteger contra la intemperie a personas, animales o cosas. Simplemente autoriza la construcción de una edificación, que puede realizarse o no. Por su parte, las declaraciones del impuesto de delineación y de retenciones del mismo impuesto tampoco acreditan la ejecución misma de la obra, mucho menos que la edificación está terminada y que en ella se ejerce la actividad comercial.

A su vez, la aerofotografía tomada el 1º de junio de 2009 por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi evidencia, en efecto, el levantamiento de una construcción. No obstante la imagen no demuestra que el inmueble estuviera destinado al uso comercial, especialmente porque se aprecia en la fotografía que el proyecto inmobiliario aún estaba en construcción, dada la presencia de volquetas, material y escombros[38].

Al igual que las aerografías, la certificación expedida el 20 de septiembre de 2010 por el Ingeniero Residente del Grupo Roble Colombia S.A., Edgar René Muñoz Díaz, en la que precisa el avance del proyecto "Bogotá Corporate Center – Hotel Marriott Bogotá" en un 70%, a 31 de diciembre de 2008, permite verificar el levantamiento de una edificación. No obstante, demuestra que no se había terminado el edificio y que el inmueble no estaba destinado aún para el uso comercial que la actora alega.

[38] Folio 27 c.ppal

Por su parte, la constitución del reglamento de propiedad horizontal del Edificio Bogotá Corporate Center el **11 de diciembre de 2009,** que se registró en la anotación No. 16 del certificado de tradición y libertad del inmueble matriz, no es prueba concluyente para establecer que a **1º de enero de 2009** el inmueble tenía un destino comercial. Ello por cuanto los locales y oficinas nacieron a la vida jurídica a fines del año 2009, con posterioridad a la causación del tributo. Por lo demás, y como consecuencia lo anterior, en el histórico de predios borrados del Sistema Integrado de Información Catastral consta que el desenglobe del inmueble constituido en propiedad horizontal se produjo el **24 de diciembre de 2010.**

Asimismo, en las declaraciones del impuesto predial unificado de la actora por los años gravables 2007 a 2009 se observa que la demandante registró un área de construcción de 0.0 m2 y tomó como base gravable el avalúo catastral, sin adicionarle el valor de una eventual área construida.

Se recuerda que el artículo 3 de la Ley 44 de 1990 establece que la base gravable del impuesto predial es el avalúo catastral o el autoavalúo de los bienes. Para el caso del Distrito Capital, la base gravable del impuesto es el valor que mediante autoavalúo establezca el contribuyente, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 155 numeral 1 del Decreto 1421 de 1993.

En el entendido de que la norma distrital habilita a los sujetos pasivos del impuesto predial a estimar el valor de sus inmuebles en una cuantía superior al avalúo catastral y que en este caso la demandante estableció el avalúo catastral del predio de acuerdo con la información catastral, conforme con la cual el área construida era

de cero, resulta inexplicable que la actora se haya valido precisamente de dicha información para declarar el impuesto a su cargo, a pesar de que la consideraba errónea y podía establecer una base gravable superior al avalúo catastral, teniendo en cuenta la alegada realidad económica y física del inmueble.

Del estudio realizado de las pruebas allegadas al proceso, se concluye que no es cierto que el acto acusado se encuentra falsamente motivado. Ello, por cuanto la información del boletín catastral de 18 de febrero de 2009, en el que consta que el predio de la demandante era urbanizado no edificado, con un área construida de 0.0 m2[39], no fue desvirtuada por la demandante. Además, la propia declaración del impuesto predial del año 2009, denota la inexistencia de edificación alguna.

En consecuencia, la Administración modificó debidamente la tarifa del impuesto a 1º de enero de 2009 pues el predio de la actora no tenía uso comercial sino que se trataba de un predio urbanizado no edificado aún, gravado a una tarifa del 33 por mil.

2. Improcedencia de la sanción por inexactitud

[39] Folio 134 c.a.

Dado que la liquidación oficial de revisión se ajustó a derecho por cuanto para el año 2009 la tarifa del impuesto predial unificado era del 33 por mil, y, por lo mismo, no le asistía razón a la actora en cuanto aplicó una tarifa inferior a la legal, resulta procedente la determinación de la sanción por inexactitud.

Lo anterior, porque la demandante incluyó en su declaración factores equivocados (destino y tarifa), lo que dio lugar al pago de un menor impuesto, sin que hubiera existido diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable, pues, fue el contribuyente quien, sin fundamento legal y sin lograr desvirtuar la información oficial, le dio el carácter de comercial a un predio que no tenía tal vocación y, en consecuencia, liquidó una tarifa inferior distinta a la que la ley prevé.

En relación con la solicitud de aplicación del principio de gradualidad de la sanción porque la actora fue diligente y cuidadosa al declarar la tarifa correcta, la Sala observa que no existe tal diligencia. En efecto, en la declaración la contribuyente registró un área de construcción de cero m2 y simultáneamente, de manera contradictoria, aplicó la tarifa correspondiente a los predios con uso comercial metropolitano, lo que supone la existencia de un edificio idóneo para el ejercicio de la actividad comercial.

Además, la liquidación incorrecta de la tarifa generó un menor impuesto a cargo de la demandante y la consecuente disminución de los recursos que el Distrito Capital

requiere para financiar sus gastos. Igualmente, siendo coherentes con el área de construcción que la actora declaró existía plena certeza de que la tarifa aplicable al predio no podía ser del 9.5 por mil, porque al momento de la causación del tributo no existía un predio con destino comercial metropolitano, sino un predio urbanizado no edificado aún.

Respecto a la condena en costas, la Sala precisa lo siguiente:

E artículo 188 del CPACA, sobre la condena en costas, dispone que:

> *"**Condena en costas.** Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil".*

El artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, modificado por el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

> *"1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.*

"Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

"2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.

"3. ***En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.***

"4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.

"5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.

"6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.

"7. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.

"8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

"9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción."

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 3 del artículo 365 del Código General del Proceso. Sin embargo, como lo ha precisado la Sala[40], esta circunstancia debe analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que ***"Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación".***

En esas condiciones, se advierte que, una vez revisado el expediente, no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas o agencias en derecho. Por tanto, en esta instancia no se condena en costas.

Las razones anteriores son suficientes para confirmar la providencia apelada.

[40] Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

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

PRIMERO: CONFÍRMASE la sentencia apelada.

SEGUNDO: No se condena en costas.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA **HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

Presidente

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

LEGIS
INFORMACIÓN & SOLUCIONES