

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de mayo de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 250002327000201100296 01 No. Interno: 19732

Demandante: Inversiones Birvinc S.A. e Inmobiliaria Arte S.A. Demandado: Bogotá D.C.- Dirección Distrital de Impuestos Impuesto Predial 2005 y 2006.

F A L L O

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las demandantes contra la sentencia del 17 de mayo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que negó las pretensiones de la demanda.

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

□ El 3 de noviembre de 2009, la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, mediante el Emplazamiento para Declarar 2009EE939583, invitó a Inversiones Birvinc S.A e Inmobiliaria Arte S.A. a que presentaran las declaraciones del impuesto predial de los años 2005 y 2006 correspondiente a los inmuebles identificados con las siguientes matrículas inmobiliarias: 1608130, 1608131, 1608132, 1608133, 1608134, 1608135, 1608136, 1608137, 1608138, 1608139, 1608140, 1608141, 1608142, 1608143, 1608144, 1608145, 1608145, 1608147, 1608148, 1608149, 1608150, 1608151, 1608152, 1608153, 1608154, 1608155, 1608156, 1608157, 1608158, 1608159, 1608160, 1608161, 1608162, 1608163, 1608164, 1608165, 1608166, 1608167, 1608168, 1608169, 1608170 y 1608171.

□ El 15 de junio de 2010, mediante la Resolución DDI177822, la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá liquidó de aforo el impuesto predial correspondiente a los años 2005 y 2006 de los inmuebles referidos en el emplazamiento para declarar e impuso la sanción por no declarar.

□ El 13 de mayo de 2001, la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, previa interposición del recurso de reconsideración, mediante la Resolución DDI-134276, confirmó la Resolución DDI177822.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. La demanda

Inversiones Birvinc S.A. e Inmobiliaria Arte S.A. –en adelante las demandantes– formularon las siguientes pretensiones:

PRIMERO: Que se DECLARE la nulidad de la Resolución número DDI177822 proferida el 15 de junio de 2010, por la Alcaldía Mayor de Bogotá – Secretaría de Hacienda Distrital –Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

SEGUNDO: Que se DECLARE la nulidad de la Resolución número DDI-134276 proferida el 13 de mayo de 2011, por la Alcaldía Mayor de Bogotá, Secretaría de Hacienda–Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, “Por la cual se resuelve un recurso de reconsideración” confirmando en todas sus partes la Resolución número DDI177822 por medio de la cual se profiere LIQUIDACIÓN OFICIAL DE AFORO del impuesto predial unificado de las vigencias 2005 y 2006.

TERCERO: Que como consecuencia de lo anterior, se restablezcan los derechos de las Sociedades INMOBILIARIA ARTE S.A. E INVERSIONES BIRVINC S.A.

CUARTO: Que se condene en costos, costas y agencia en derecho a la parte demandada.

2.1.1. Normas violadas

Las demandantes invocaron como normas violadas las siguientes: □ Constitución Política: artículo 2 y 228. □ Ley 44 de 1990. □ Decreto 01 de 1984: artículo 35, 85, 135 al 139.

□ Código Civil: artículos 669, 754, 762, 764, 765, 767, 768, 1857 y 1880 □ Código de Comercio: artículos 1, 20 y 905. □ Decreto 807 de 1993: artículos 25 y 34-1. □ Decreto 1421 de 1993: artículos 155 y 162. □ Decreto 1000 de 1997: artículo 21.

2.1.2. El concepto de la violación

Las demandantes desarrollaron el concepto de la violación así:

a) Inversiones Birvinc S.A. e Inmobiliaria Arte S.A. no son sujeto pasivo del impuesto predial por las vigencias 2005 y 2006

Dijeron que mediante escritura pública 2697 del 23 de diciembre de 2005, la Constructora Cabrera Bellavista S.A. le compró a las demandantes el inmueble ubicado en la Carrera 10 N° 86-63 de Bogotá, identificado con el número 50C-1608130.

Que de conformidad con estipulado en la referida escritura pública, el 23 de diciembre de 2005 las demandantes le entregaron a la Constructora Cabrera Bellavista S.A. la posesión jurídica y material del inmueble, aun cuando la tradición



se completó el 23 de febrero de 2006, fecha en la que se registró la escritura de compraventa.

Señaló que el primero de enero de 2006, día de causación del impuesto predial, la Constructora Cabrera Bellavista S.A. era poseedora material y regular del inmueble y, por consiguiente, detentaba la calidad de sujeto pasivo del tributo de conformidad con lo estipulado en el artículo 25 del Decreto 807 de 1993.

Que, en consecuencia, la declaración del impuesto predial correspondiente al año 2006 debió ser presentada por la Constructora Cabrera Bellavista S.A. ya que, de acuerdo con las normas civiles, era esa sociedad la que detentaba el dominio y la posesión del inmueble.

Advirtió que si las demandantes hubieran presentado la declaración del impuesto predial correspondiente al año 2006, quienes al momento de la causación del tributo no ejercían la posesión material del inmueble y por consiguiente no podía obtener ningún beneficio económico, ese denuncia habría sido inválido y el pago realizado devendría en indebido.

Que el Distrito no podía exigirle a las demandantes cumplir la obligación tributaria, y mucho menos imponerles una sanción por no declarar por el incumplimiento de un deber formal, por cuanto la obligación sustancial debió ser cumplida por la Constructora Cabrera Bellavista S.A.

Por último, advirtió que la solidaridad, para los efectos del impuesto predial, existe entre el poseedor y el propietario del inmueble, la administración distrital pudo válidamente exigir la obligación tributaria a cualquiera de los dos sujetos.

b) Falta de motivación de la resolución sanción y de su confirmatoria

Dijo que el artículo 35 del C.C.A. exige que las decisiones de la administración deben ser motivadas por lo menos sumariamente.

Que en el caso de la discusión, las demandantes fueron sancionadas por el hecho de no declarar ni pagar el impuesto predial sobre un inmueble del que, como lo explicó en el acápite anterior, no ejercía posesión. Que, sin embargo, la administración distrital omitió explicar las reglas y la metodología utilizada para aplicar y graduar la sanción por no declarar.

Agregó que según la jurisprudencia constitucional, los actos que impongan multas o sanciones deben motivar su tasación y dar una explicación que permita el adecuado ejercicio del derecho de defensa, condiciones que no se cumplieron en el caso de las demandantes.

2.2. Contestación de la demanda

El Distrito Capital –Secretaría de Hacienda Distrital– se opuso a las pretensiones de la demanda.



Dijo que el 23 de agosto de 2004, mediante escritura pública, las demandantes constituyeron el reglamento de propiedad horizontal Cabrera Bellavista, ubicado en la Carrera 10 N° 83-63, a partir del cual se originaron las matrículas inmobiliarias de los inmuebles que causaron el impuesto predial en discusión.

Que mediante escritura pública del 23 de diciembre de 2005, pero registrada en la oficina de instrumentos públicos el 26 de febrero de 2006, las demandantes le vendieron a la Constructora Bellavista S.A. los inmuebles objeto del impuesto predial objeto de la controversia.

Explicó que la transacción antes descrita correspondía a la compraventa de un bien raíz, que por disposición legal debía ser elevada a escritura pública. Que la forma de hacer oponible ese acto a terceros –incluidas las administraciones tributarias– es mediante la publicidad que tiene lugar con la inscripción en la oficina de registro de instrumentos públicos.

Que al primero de enero de los años 2005 y 2006, fecha de causación del impuesto predial de esas vigencias, quienes detentaban la calidad de propietarios de los inmuebles eran las demandantes.

Advirtió que no era de recibo lo alegado en la demanda en el sentido de que la responsable de las obligaciones tributarias determinadas en la liquidación de aforo era la Constructora Bellavista S.A. por ser, según se manifiesta pero no se prueba, la poseedora de los inmuebles que causaron el tributo.

Que, en todo caso, de conformidad con el artículo 155 del Decreto 1421 de 1993, en concordancia con el artículo 18 del Decreto 352 de 2002, responden solidariamente por el pago del impuesto predial el propietario y el poseedor del inmueble, razón por la que el Distrito tenía la potestad de hacer efectivas las obligaciones a cargo a cualquier de las obligadas.

En relación con la falta de motivación de los actos administrativos en controversia, el Distrito dijo que, contrario a lo señalado en la demanda, la liquidación oficial de aforo y la resolución que la confirmó estaban motivadas en tanto que partían de supuestos fácticos probados, hechos que a su turno dieron lugar a las consecuencias jurídicas previstas en las normas en las que se sustentó la decisión.

Advirtió que en la parte resolutive de la liquidación de aforo se detalló por cada predio el periodo gravable y la metodología para determinar la sanción, que, por tanto, no era procedente la censura por falta de motivación.

2.3. La sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, negó las pretensiones de la demanda.

Dijo que según la información obrante en el expediente, al primero de enero de los años 2005 y 2006, las demandantes eran titulares del derecho de dominio de los

inmuebles que causaron el impuesto en discusión. Que, por consiguiente, de conformidad con lo establecido en el artículo 12 del Decreto 352 de 2002, eran los sujetos pasivos del tributo y, por esa razón, estaban en la obligación de presentar las declaraciones y efectuar los pagos correspondientes.

En relación con el alegato propuesto por las demandantes, referido a que el sujeto pasivo del impuesto predial por los periodos en discusión era la Constructora Bellavista S.A. por ser la poseedora material de los inmuebles, advirtió que por mandato del artículo 18 del Decreto 352 de 2002 existe solidaridad entre propietario y poseedor el inmueble. Que en esas condiciones, la administración distrital estaba facultada para exigir el pago de la obligación a cualquiera de esos sujetos, independientemente de quien detente la posesión material o goce del bien.

Advirtió que si bien las demandantes, mediante escritura pública del 23 de diciembre de 2005, vendieron los inmuebles que causaron el impuesto a la Constructora Bellavista S.A., según la legislación civil, la forma de realizar la tradición de los bienes inmuebles es por la inscripción del instrumento mediante el que se efectúa la compraventa, hecho que en el presente caso ocurrió el 23 de febrero de 2006.

De otra parte, dijo que los actos administrativos mediante los que se impone la sanción por no declarar, la motivación corresponde fundamentalmente a la disposición legal que la establece. Que en el caso de la controversia, ese precepto legal es el numeral primero del Acuerdo 27 de 2001.

Que en los actos administrativos en cuestión no se configuró la falta de motivación que alegaron las demandantes porque la administración distrital aplicó la norma que establece la sanción por no declarar y, con sujeción a esa disposición, tuvo en cuenta la base prevista en la norma y aplicó la tarifa correspondiente.

2.4. El recurso de apelación

Las demandantes interpusieron recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal. Para sustentar el recurso trajeron a esta instancia los mismos argumentos expuestos en la demanda.

2.5. Alegatos de conclusión

2.5.1. De la parte demandante

La parte actora reiteró los argumentos de la demanda.

2.5.2. De la parte demandada

El Distrito Capital reiteró los argumentos de la contestación de la demanda.

2.6. Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público pidió que se confirmara la sentencia apelada.

Dijo que al primero de enero de 2006, los titulares del derecho de dominio de los inmuebles que causaron el impuesto en discusión eran las demandantes. Que, por esa razón, revestían la condición de sujeto pasivo del impuesto predial que por los años 2005 y 2006 causaron esos bienes.

Sobre la falta de motivación de los actos administrativos demandados, señaló que la administración distrital determinó y cuantificó la sanción por no declarar según lo establecido en el Acuerdo 27 de 2001, razón por la que no se configuró la causal de nulidad alegada.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por Inversiones Birvinc S.A. e Inmobiliaria Arte S.A., la Sala decide sobre la nulidad de la Resolución DDI177822 del 15 de junio de 2010, mediante la que la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá formuló liquidación de aforo del impuesto predial de los años 2005 y 2006 e impuso sanción por no declarar en contra las demandantes, y la Resolución DDI-134276 del 13 de mayo de 2011 que la confirmó.

Previo a abordar las causales de nulidad propuestas en la demanda, la Sala aprecia que el Distrito Capital, en el mismo acto administrativo que impuso la sanción por no declarar, formuló la liquidación de aforo, hecho que para la Sala se debe revisar a efectos de verificar si se configuró la vulneración del derecho al debido proceso. Aunque este aspecto no fue alegado en la demanda, la Sala considera que debe hacer unas precisiones sobre el particular.

3.1. Del derecho al debido proceso. Expedición irregular de los actos administrativos. Procedimiento administrativo previsto para formular liquidación de aforo e imponer sanción por no declarar

3.1.1. Del derecho al debido proceso. La expedición irregular de los actos administrativos. Reiteración jurisprudencial.

El derecho fundamental al debido proceso, consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, es una garantía para equilibrar la relación autoridad - libertad, relación que surge entre el Estado y los asociados, y está prevista en favor de las partes y de los terceros interesados en una actuación administrativa o judicial. Según el artículo 29 CP, el debido proceso comprende fundamentalmente tres grandes elementos: i) El derecho al juez natural o funcionario competente. ii) El derecho a ser juzgado según las formas de cada juicio o procedimiento, esto es, conforme con las normas procesales dictadas para impulsar la actuación judicial o administrativa. iii) Las garantías de audiencia y defensa, que, desde luego, incluyen el derecho a ofrecer y producir la prueba de descargo, la presunción de inocencia, el derecho a la defensa técnica, el derecho a un proceso público y sin dilaciones, el derecho a que produzca una decisión motivada, el derecho a impugnar la decisión y la garantía de non bis in ídem.

La expedición irregular de los actos administrativos atañe, precisamente, al derecho a ser juzgado según las formas propias de cada procedimiento, esto es, conforme con las normas procesales dictadas para impulsar la actuación administrativa.

No obstante, no toda irregularidad constituye causal de invalidez de los actos administrativos. Para que prospere la causal de nulidad por expedición irregular es necesario que la irregularidad sea grave pues, en principio, en virtud del principio de eficacia, hay irregularidades que pueden sanearse por la propia administración o entenderse saneadas, si no fueron alegadas. Esto, en procura de la efectividad del derecho material objeto de la actuación administrativa.

En ese sentido, en la sentencia del 16 de octubre de 2014, la Sala precisó lo siguiente: 4.7.- No todo desacato de las formalidades previstas en el ordenamiento jurídico para la expedición de los actos administrativos puede catalogarse como una afectación al debido proceso, de la misma manera que se ha sostenido, que no cualquier irregularidad apareja la nulidad de la decisión. Debe tratarse del desconocimiento de formalidades de índole sustancial que afecten el núcleo esencial del debido proceso y, en especial, el del derecho de defensa. Cuando las formalidades son consagradas por el ordenamiento en interés de la organización administrativa, su quebranto, en principio, no vulnera el debido proceso y tampoco conduce a la anulación del acto, pero, si las formalidades se prevén en beneficio del administrado o para la salvaguardia de claros principios constitucionales o legales (llámense también sustanciales), su pretermisión implica violación al debido proceso e ilegalidad de la decisión. 4.8.- Este criterio ha sido aceptado de tiempo atrás por la doctrina. Así, entre nosotros, Mario Rodríguez Monsalve explica: “La forma dice relación principalmente con los procedimientos, que básicamente pueden clasificarse en técnicos o de gestión, y en propiamente administrativos. Los primeros tienden a proteger los propios intereses de la Administración, tales como las consultas previas a organismos asesores, los debates en los cuerpos colegiados, etc. Los segundos están constituidos por la serie coordinada de actuaciones preparatorias de una decisión, en virtud de la cual se ha de reconocer un derecho o de imponer una carga a una persona”². Tal como se advierte, este autor clasifica las formas según los intereses a los cuales se dirigen a proteger los procedimientos. Lo que no es más que la regla que acaba de esbozarse, merced a la cual, si dichos procedimientos amparan los intereses administrativos (técnicos o de gestión), la violación de sus formas no necesariamente conduce a la nulidad del acto, pero si imponen una carga o reconocen un derecho al ciudadano (propiamente administrativos) –en otros términos, si se trata de formas que de alguna manera afectan la realidad jurídica del administrado– su no acatamiento se refleja en la nulidad de la decisión irregularmente expedida. Según lo anterior, dentro del trámite para la emisión de un acto administrativo se identifican procedimientos técnicos o de gestión – regidos por formalidades no sustanciales que no afectan necesariamente su validez– y procedimientos propiamente administrativos –

caracterizados por la existencia de formalidades sustanciales-, cuya inobservancia por la autoridad genera consecuencias más gravosas para el acto final, por consistir en la violación de requisitos que se encuentran establecidos como garantía de los derechos del administrado³, y que, en el plano de la tutela efectiva de los derechos, tornan imperiosa la protección del debido proceso. 4.9.- También Michel STASSINOPOULUS manifiesta que sólo la violación de las formas sustanciales genera la nulidad del acto, con prescindencia de la fuente que consagre la formalidad. Veamos:

“Por consiguiente sólo el criterio de fondo puede ser útil. Esto significa que el Juez debe apreciar cada caso y buscar el fin mirado por la formalidad, a saber cuál es la garantía por débil que ella sea introducida a favor de los administrados, cuáles serían las consecuencias reales de su omisión y en último lugar cuales son las dudas que esta omisión dejaría en cuanto a la legalidad del acto. En esta apreciación la presunción está siempre a favor del carácter sustancial de las formalidades siguiendo el principio de que la “leges perfectae” es la regla en el derecho público y por consiguiente la omisión de la formalidad entraña lo más a menudo nulidad del acto. Tal es el caso de los conceptos previos, de las disposiciones de funcionarios o el secreto relativo a las gestiones de toda clase, de la comunicación del expediente en los procesos disciplinarios etc. A título excepcional se consideran como formalidades no sustanciales: la firma de un proceso verbal por el secretario al lado de la firma del presidente, el anuncio de una modificación inminente al plan de alineamiento si resulta del expediente que los interesados a pesar de esta omisión tenían conocimiento de la medida contemplada, la falta de mención en el proceso verbal de que la sesión tuvo lugar a determinada hora etc. Hay otras formalidades de carácter mixto cuya violación no entraña nulidad sino cuando el administrado puede demostrar que esta violación ha tenido realmente consecuencias dañinas para sus intereses. Citemos un ejemplo suponiendo que la ley impone que la publicación previa de un documento debe tener lugar un mes antes de la emisión del acto, si ella ha tenido lugar sólo veinte días antes de la emisión no resultará la nulidad del acto si se demuestra que los interesados tuvieron conocimiento de ese documento y se sirvieron de él a voluntad. En este caso podemos decir que la formalidad se subdivide en dos partes la publicación es aquí esencial pero el plazo no lo es, a menos que su violación haya realmente perjudicado los intereses del administrado”⁴. 4.10.- Obsérvese, pues, que la doctrina extranjera asocia el concepto de formalidad sustancial a la función de garantía a favor de los intereses del administrado, de ahí que la inobservancia de éstas configuren irregularidades merecedoras de sanción con la nulidad del acto administrativo, pues, de lo contrario, se caería en un formalismo extremo que colisionaría con la salvaguarda de otros intereses igualmente relevantes, como son los fines estatales que guían la actuación de las autoridades públicas. Naturalmente que a ese criterio o pauta, habría que agregar, en primer lugar, el que podría denominarse legal, entendiendo por tal aquel vicio o irregularidad que el legislador explícitamente considere como causal de nulidad del acto, pues, en esas

circunstancias, la formalidad debe calificarse como sustancial. Esta idea conduce, necesariamente, a reconocer que si la omisión o cumplimiento irregular de las formas sustanciales es lo único que, en principio, acarrea la invalidez de la decisión administrativa, con mayor razón, será también lo único que cause un menoscabo del debido proceso, pues carecería de lógica avalar la legalidad del procedimiento y no obstante declarar vulnerado con él un derecho fundamental. Se dice que, en principio, porque la regla que se desarrolla en la presente providencia no es absoluta. En cada caso deberá revisarse cuál fue la formalidad omitida o vulnerada y cuál es la finalidad de la misma, para efectos de determinar si es nulo o no el acto demandado.”

3.1.2. Del Procedimiento administrativo previsto para imponer sanción por no declarar y liquidación de aforo

El artículo 715 del E.T. dispone lo siguiente: **ARTICULO 715. EMPLAZAMIENTO PREVIO POR NO DECLARAR.** Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados por la Administración de Impuestos, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes, advirtiéndoseles de las consecuencias legales en caso de persistir su omisión.

El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, en los términos previstos en el artículo 642.

El artículo 716 precisa cuáles son las consecuencias legales que genera persistir en la omisión de presentar la declaración, así: **ARTICULO 716. CONSECUENCIA DE LA NO PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN CON MOTIVO DEL EMPLAZAMIENTO.** Vencido el término que otorga el emplazamiento de que trata el artículo anterior, sin que se hubiere presentado la declaración respectiva, la Administración de Impuestos procederá a aplicar la sanción por no declarar prevista en el artículo 6436.

Adicionalmente, el artículo 717 del E.T. prevé otra consecuencia, en los siguientes términos:

ARTICULO 717. LIQUIDACIÓN DE AFORO. Agotado el procedimiento previsto en los artículos 643, 715 y 716, la Administración podrá, dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, determinar mediante una liquidación de aforo, la obligación tributaria al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que no haya declarado.

Estos artículos los aplica el Distrito Capital, por la remisión que ordena el artículo 106 del decreto 807 de 1993. Con fundamento en estas normas, la Sala ha dicho⁷, que el procedimiento de aforo comprende tres etapas: i) el emplazamiento por no declarar, ii) la sanción por no declarar y, iii) la liquidación de aforo. Y, en el entendido



de que la sanción por no declarar constituye un requisito previo a la liquidación de aforo, en las sentencias del 12 de noviembre de 2015 [expediente 19967] y del 4 de febrero de 2016 [expediente 20979] 8, la Sala consideró que se vulnera el derecho al debido proceso si la liquidación de aforo se formula en el mismo acto que impone la sanción por no declarar.

En esta oportunidad, la Sala considera que formular la liquidación de aforo en el mismo acto que impone la sanción por no declarar no constituye irregularidad sancionable con la nulidad del acto, por las siguientes razones:

En el capítulo de normas generales sobre sanciones, el artículo 637 del E.T. fija la siguiente regla general para todas las actuaciones administrativas sancionatorias tributarias:

ARTICULO 637. ACTOS EN LOS CUALES SE PUEDEN IMPONER SANCIONES. Las sanciones podrán imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales.

En el mismo sentido lo prevé el artículo 50 del decreto Distrital 807 de 1993, modificado por el artículo 27 del Decreto Distrital 425 de 200210

En concordancia con esa disposición, el artículo 638 del E.T. fija la regla de prescripción de la facultad para imponer sanción, así:

ARTICULO 638. PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD PARA IMPONER SANCIONES. Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial. Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondientes, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años.

Vencido el término de respuesta del pliego de cargos, la Administración Tributaria tendrá un plazo de seis meses para aplicar la sanción correspondiente, previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar.

La Sala ha sido del criterio de que para imponer la sanción por no declarar no se requiere formular pliego de cargos, pues el artículo 715 del E.T. dispone que, para tales eventos, basta que se emplace al contribuyente.

El emplazamiento es el acto previo que le permite al contribuyente ejercer el derecho de defensa en el sentido de exponer ante la administración las razones por las que no cabría imponer la sanción por no declarar ni la liquidación de aforo.



En concordancia con lo anterior, el plazo para imponer la sanción y formular de aforo prescribe al cabo de los cinco años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar.

Se aprecia, entonces, que la omisión de presentar la declaración tributaria es el hecho que sirve de fundamento para iniciar dos actuaciones administrativas: una para imponer la sanción y otra para formular liquidación de aforo.

En virtud de los principios de eficiencia, celeridad, eficacia y economía, el emplazamiento se instituye, además, como un mecanismo para persuadir al contribuyente para que presente la declaración so pena de la sanción y de la liquidación de aforo.

Por el emplazamiento, se conmina al contribuyente a pagar una sanción menos onerosa que la prevista por no declarar [sanción por extemporaneidad].

De manera que si el contribuyente decide no declarar, la administración puede iniciar la actuación administrativa prevista para imponer la sanción por no declarar y, posteriormente, la prevista para formular la liquidación de aforo, en ambos casos, previo emplazamiento para declarar.

Pero, además, nada se opone a que las dos actuaciones administrativas se adelanten de manera simultánea e independientemente o de manera acumulada, al punto de que se plasmen ambas decisiones en dos resoluciones o en una sola, pues, esto consulta los principios anteriormente referidos, y así lo permite hacer el artículo 637 del E.T.

En lo que concierne al Distrito Capital, además, el artículo 8 del Acuerdo 27 de 2001, “Por el cual se adecúa el régimen sancionatorio en materia impositiva en el Distrito Capital de Bogotá”, dispone que la liquidación de aforo y la sanción por no declarar pueden imponerse en el mismo acto administrativo. Dice la norma:

“Artículo 8.- Procedimiento unificado de la sanción por no declarar y de la liquidación de aforo de los impuestos predial unificado y sobre vehículos automotores. Para los Impuesto Predial Unificado y sobre Vehículos Automotores la Administración Tributaria Distrital en el acto administrativo de la Liquidación de Aforo determinará el impuesto correspondiente y la sanción por no declarar respectiva”

Por lo expuesto, la Sala considera que en el caso concreto no se vulneró el derecho al debido proceso por el hecho de que el Distrito Capital haya impuesto en un mismo acto la sanción por no declarar y la liquidación de aforo.

En consecuencia, la Sala procede a analizar las causales de nulidad propuestas en la demanda.

3.1.3. De si las demandantes eran sujeto pasivo del impuesto predial unificado. De la causal de nulidad por falta de motivación

3.1.3.1. Hechos probados

- El 24 de agosto de 2004, mediante la Escritura Pública 1483 de la Notaría 16 de Bogotá, Inmobiliaria Birbragher Sredni Arte y CIA. S.C.A. e Inversiones Birbragher Vinkel y CIA. S.C.A. –ahora Inmobiliaria Arte S.A. e Inversiones Birvinc S.A. respectivamente– constituyeron el reglamento de propiedad horizontal Edificio Bellavista PH sobre el inmueble ubicado en la Carrera 10 N° 86 – 63 de Bogotá D.C., identificado con matrícula inmobiliaria 50C-3099111.
- El 2 de septiembre de 2004, con base en el reglamento de propiedad horizontal referido en el numeral anterior, fueron abiertas en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos de Bogotá Zona Centro las siguientes matrículas inmobiliarias: 1608130, 1608131, 1608132, 1608133, 1608134, 1608135, 1608136, 1608137, 1608138, 1608139, 1608140, 1608141, 1608142, 1608143, 1608144, 1608145, 1608145, 1608147, 1608148, 1608149, 1608150, 1608151, 1608152, 1608153, 1608154, 1608155, 1608156, 1608157, 1608158. 1608159, 1608160, 1608161, 1608162, 1608163, 1608164, 1608165, 1608166, 1608167, 1608168, 1608169, 1608170, 1608171 y 1644949.
- El 23 de diciembre de 2005, mediante Escritura Pública 2697 de la Notaría 22 de Bogotá, Inversiones Birvinc S.A. e Inmobiliaria Arte S.A., de una parte, e Inmobiliaria Bellavista S.A., de otra parte, celebraron contrato de compraventa sobre los inmuebles referidos en el numeral anterior y el predio identificado con la matrícula inmobiliaria 50C-3099113.
- El 23 de febrero de 2006, la Escritura Pública 2697 de la Notaría 22 de Bogotá fue inscrita en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos de Bogotá Zona Centro.
- El 3 de noviembre de 2009, la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, mediante el emplazamiento para declarar 2009EE939583, invitó a 12 Folio 171 del C.A.A. 13 Folio 171 del C.A.A 14 Folio 171 del C.A.A Inversiones Birvinc S.A e Inmobiliaria Arte S.A. a que presentaran, dentro del término de un mes contado a partir de la notificación del emplazamiento, las declaraciones del impuesto predial de los años 2005 y 2006 correspondientes a los inmuebles identificados con las siguientes matrículas inmobiliarias: 1608130, 1608131, 1608132, 1608133, 1608134, 1608135, 1608136, 1608137, 1608138, 1608139, 1608140, 1608141, 1608142, 1608143, 1608144, 1608145, 1608145, 1608147, 1608148, 1608149, 1608150, 1608151, 1608152, 1608153, 1608154, 1608155, 1608156, 1608157, 1608158. 1608159, 1608160, 1608161, 1608162, 1608163, 1608164, 1608165, 1608166, 1608167, 1608168, 1608169, 1608170 y 1608171. Les advirtió, además, que si se atiende el emplazamiento y se presentan extemporáneamente las declaraciones, se debía liquidar la sanción por extemporaneidad. Que, en caso contrario, se continuaría con el procedimiento tendiente a la determinación del impuesto y las sanciones previstas para tal efecto.

□ Aproximadamente 7 meses después de formulado el emplazamiento sin que este fuera atendido, el 15 de julio de 2010, mediante la Resolución DDI177822, la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá formuló liquidación oficial de aforo contra Inversiones Brivinc S.A e Inmobiliaria Arte S.A., mediante la que determinó el impuesto predial correspondiente a los años 2005 y 2006 de los inmuebles referidos en el emplazamiento para declarar y, además, impuso la sanción por no declarar. Por el año 2005 determinó un impuesto de \$30.153.000 y una sanción por no declarar de \$73.227.000, mientras que por el año 2006 calculó un impuesto de \$35.711.000 y una sanción por no declarar de \$69.198.000, para un total de \$208.289.00016.

□ El 27 de agosto de 2010, la demandante interpuso el recurso de reconsideración contra la Resolución DDI177822 del 15 de junio de 2010 en el que propuso los mismos argumentos tanto para controvertir la liquidación de aforo como la sanción por no declarar impuesta.

□ El 13 de mayo de 2011, la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, previa interposición del recurso de reconsideración, mediante la Resolución DDI134276, confirmó la Resolución DDI177822 del 15 de junio de 201017.

3.1.4. De si las demandantes eran sujeto pasivo del impuesto predial unificado. De la causal de nulidad por falta de motivación

Las demandantes alegaron que para los años 2005 y 2006 no detentaban la condición de sujeto pasivo del impuesto predial sobre los inmuebles referidos en los actos administrativos en controversia porque a la fecha de causación del tributo – primero de enero del año correspondiente– no ejercían la posesión material de esos bienes.

La Sala considera que para los años 2005 y 2006 las demandantes eran sujetos pasivos del impuesto predial unificado correspondiente a los inmuebles señalados en los actos administrativos demandados y, por consiguiente estaban obligadas a su pago, por las razones que se exponen a continuación:

Las normas que regulan y autorizan la creación del impuesto predial unificado son la Ley 44 de 1990, «Por la cual se dictan normas sobre catastro e impuestos sobre la propiedad raíz, se dictan otras disposiciones de carácter tributario, y se conceden unas facultades extraordinarias», y para el caso particular del Distrito Capital, el Decreto Ley 1421 de 1993, «Por el cual se dicta el régimen especial para el Distrito Capital de Santafé de Bogotá».

Según el precedente jurisprudencial de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, el impuesto predial unificado es un gravamen de tipo real que recae sobre el valor del inmueble sin consideración a la calidad del sujeto pasivo y sin tener en cuenta los gravámenes y deudas que el inmueble soporta.



Recientemente, y a partir de una interpretación histórica de las normas que regulan el impuesto predial unificado, la Sala ha precisado que el impuesto predial «no se creó para gravar la propiedad privada únicamente, sino que su finalidad ha sido, siempre, gravar la propiedad raíz, los bienes inmuebles, independientemente de la persona que ostente la calidad de propietario, poseedor, usufructuario o tenedor»¹⁹.

Para llegar a esa conclusión, la Sala precisó que de los artículos 13 y 14 de la Ley 44 de 1990 se deduce que el hecho generador del impuesto predial unificado «está constituido por la propiedad o posesión que se ejerza sobre un bien inmueble, en cabeza de quien detente el título de propietario o poseedor de dicho bien, quienes, a su vez, tienen la obligación, según corresponda, de declarar y pagar el impuesto».

En la providencia citada, la Sala advirtió que de las diferentes normas que han regulado el tributo se desprende que la intención del legislador ha sido gravar la propiedad raíz, independientemente de la naturaleza jurídica del sujeto que ejerce su propiedad, posesión, usufructo o tenencia.

Que fue por precisamente por esa razón que el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, «por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad», dispuso que son sujetos pasivos de los impuestos territoriales las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho, y aquellas en quienes se realicen el hecho gravado, a través de consorcios, uniones temporales y patrimonios autónomos. Y además precisó que para efectos del impuesto predial, son sujetos pasivos del tributo los tenedores de inmuebles públicos a título de concesión.

La Sala también explicó que con sujeción a ese criterio el artículo 60 de la Ley 1430 dispuso que «el impuesto predial unificado es un gravamen real que recae sobre los bienes raíces, podrá hacerse efectivo con el respectivo predio independientemente de quien sea su propietario, de tal suerte que el respectivo municipio podrá perseguir el inmueble sea quien fuere el que lo posea, y a cualquier título que lo haya adquirido».

Por último, advirtió que el artículo 177 de la Ley 1607 de 2012, «por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones, previó que «son sujetos pasivos del impuesto predial unificado los tenedores a título de arrendamiento, uso, usufructo u otra forma de explotación comercial que se haga mediante establecimiento mercantil dentro de las áreas objeto del contrato de concesión correspondientes a puertos aéreos y marítimos»²⁰.

Lo anterior le permitió a la Sala concluir que:

Si bien desde el año 1994, esta Sección afirmó que el impuesto predial fue creado para gravar la propiedad privada, ello debe entenderse bajo el concepto de derecho de dominio, pues la propiedad privada se define en función del derecho real que



tiene una persona, natural o jurídica, pública o privada, para usar gozar y disponer de un bien inmueble, conforme a las normas que regulen la materia.

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

En el Distrito Capital de Bogotá, el impuesto predial unificado está regulado por el Decreto 352 de 2002, «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».

Según lo establecido en los artículos 14 y 15 del Decreto 352 de 2002, el impuesto predial unificado es un gravamen real que recae sobre los bienes raíces ubicados en el Distrito Capital, y se genera por la existencia del predio y se causa el primero de enero del respectivo año.

El sujeto pasivo del tributo, como lo disponía el artículo 18 del Decreto 352 de 2002 vigente para los años 2005 y 200622, era la persona natural o De acuerdo con el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, son sujetos pasivos del impuesto predial los tenedores a título de concesión, de inmuebles públicos.

Cuando se trate de predios sometidos al régimen de comunidad serán sujetos pasivos del gravamen los respectivos propietarios, cada cual en proporción a su cuota, acción o derecho del bien indiviso. jurídica, propietaria o poseedora de predios ubicados en la jurisdicción del Distrito Capital. Esa norma, además, establecía un régimen de solidaridad para el pago del impuesto entre el propietario y el poseedor del predio.

Según está probado en el proceso, el 24 de agosto de 2004, mediante la Escritura Pública 1483 de la Notaría 16 de Bogotá, las demandantes constituyeron el reglamento de propiedad horizontal Edificio Bellavista PH sobre el inmueble ubicado en la Carrera 10 N° 86–63 de Bogotá D.C., identificado con matrícula inmobiliaria 50C-30991.

Ese reglamento de propiedad horizontal dio lugar a que en al año 2004 se constituyeran los inmuebles que generaron el impuesto predial unificado en discusión. Así, el 2 de septiembre de 2004 fueron abiertas las matriculas inmobiliarias correspondientes a cada uno de los bienes en cuestión en la Oficina de Instrumentos de Bogotá Zona Centro.

También está acreditado que mediante la Escritura Pública 2697 de la Notaría 22 de Bogotá del 23 de diciembre de 2005, las demandantes enajenaron los inmuebles sobre los que el Distrito Capital reclama el impuesto predial, pero que fue solo hasta



el 23 de febrero de 2006 que la escritura pública fue inscrita en el oficina de instrumentos públicos.

Cuando se trate de predios vinculados y/o constitutivos de un patrimonio autónomo serán sujetos pasivos del gravamen los respectivos fideicomitentes y/o beneficiarios del respectivo patrimonio.

Si el dominio del predio estuviere desmembrado por el usufructo, la carga tributaria será satisfecha por el usufructuario.

El artículo 669 del Código Civil establece que «el dominio (que se llama también propiedad) es el derecho de gozar y disponer de ella, no siendo contra la ley o derecho ajeno».

Por su parte, el artículo 740 del Código Civil dispone que «la tradición es un modo de adquirir el dominio de las cosas, y consiste en la entrega que el dueño hace de ellas a otro, habiendo por una parte la facultad e intención de transferir el dominio, y por otra la capacidad e intención de adquirirlo».

Por último el artículo 756 del referido ordenamiento estipula que «se efectuará la tradición del dominio de los bienes raíces por la inscripción del título en la oficina de registro de instrumentos públicos».

En concordancia con la normativa civil, el Decreto 1250 de 197023 «Por el cual se expide el estatuto del registro de instrumentos públicos» establece qué instrumentos están sujetos a registro y los efectos de no realizar la inscripción correspondiente, en los siguientes términos:

Artículo 2. Están sujetos a registro:

1. Todo acto, contrato, providencia judicial, administrativa o arbitral que implique constitución, declaración, aclaración, adjudicación, modificación, limitación, gravamen, medida cautelar, traslación o extinción del dominio u otro derecho real principal o accesorio sobre bienes raíces, salvo la cesión del crédito hipotecario o prendario.

(...)

ARTICULO 43. Ninguno de los títulos o instrumentos sujetos a inscripción o registro tendrá mérito probatorio, si no ha sido inscrito o registrado en la respectiva oficina, conforme a lo dispuesto en la presente ordenación, salvo en cuanto a los hechos para cuya demostración no se requiera legalmente la formalidad del registro.

ARTICULO 44. Por regla general ningún título o instrumento sujeto a registro o inscripción surtirá efectos respecto de terceros, sino desde la fecha de aquél.

La Sala considera que de conformidad con la normativa antes referida y de acuerdo con lo probado en el proceso, al primero de enero de 2005 y 2006, fecha de causación del tributo, las demandantes eran las titulares del derecho de dominio de

los bienes en cuestión y, por consiguiente, de quienes se predicaba la condición de sujeto pasivo del impuesto predial unificado. Así, el Distrito Capital hizo bien en exigirles el pago del tributo.

Sin bien las demandantes alegan que al primero de enero del año 2006, en cumplimiento de lo estipulado en el Escritura Pública 2697 de la Notaría 22 de Bogotá del 23 de diciembre de 2005, la Constructora Bellavista S.A. era poseedora material de los bienes en cuestión y que, por consiguiente quien revestía la calidad de sujeto pasivo del impuesto predial que reclama el Distrito, la Sala advierte que no fue aportada ninguna prueba que diera cuenta de ese hecho.

Y en todo caso, se insiste, quienes figuraban como propietarios de los inmuebles eran los demandantes y, por tanto, aun cuando estuviera probada la posesión por parte de un tercero, ambos eran sujetos pasivos solidariamente responsables, de conformidad con lo previsto en el artículo 18 del Decreto 352 de 200224.

3.1.5. De la falta de motivación de los actos demandados

Como se expuso en el acápite de hechos probados, mediante los actos administrativos demandados se liquidó de aforo el impuesto predial a cargo de las demandantes por los años 2005 y 2006 y, además, se impuso la sanción por no declarar. Es en relación con la sanción por no declarar que se alega la falta de motivación.

La Sala parte por precisar que el motivo del acto administrativo tiene que ver con los hechos que la administración tiene en cuenta para dictarlo. La exposición de esos motivos se conoce como motivación²⁵.

Que la exigencia de que el acto administrativo sea motivado es un asunto de forma, pues cuando la Constitución Política o la ley mandan que ciertos actos se dicten de forma motivada y que esa motivación conste, al menos en forma sumaria en el texto del acto administrativo, se está condicionando el modo de expedirlo, esto es, la forma del acto administrativo²⁶.

El artículo 35 del Decreto 01 de 1984²⁷, por ejemplo, exigía que los actos administrativos de contenido particular y concreto fueran expedidos con una motivación al menos sumaria, esto es, breve, pero sustancial, condición que permite garantizar el derecho de defensa del particular que pueda verse afectado con la misma.

La falta de motivación, entonces, según ha precisado la Sala, es el presupuesto o una de las causas que dan lugar a la nulidad por expedición irregular del acto administrativo²⁸.

Sobre la motivación de los actos administrativos mediante los que se imponen la sanción por no declarar, la Sala ha precisado que «la falta de motivación es predicable de actos administrativos en los que se modifican las cifras declaradas



por los contribuyentes y que requieren un fundamento sobre las razones que ocasionaron dichos cambios, procedimiento que no es aplicable al evento tratado, toda vez que por tratarse de una sanción por no declarar, únicamente se requiere obtener una base y aplicar a ésta la tarifa ordenada por la ley, ya que los fundamentos están dados por la misma norma que la establece».

En el Distrito Capital, la sanción por no declarar está prevista en el Acuerdo 27 de 2001, «Por el cual se adecua el régimen sancionatorio en materia impositiva para el Distrito Capital de Bogotá», en los siguientes términos:

ARTÍCULO 9.- SANCIÓN POR NO DECLARAR

Las sanciones por no declarar cuando sean impuestas por la administración serán las siguientes:

1. En el caso en que la omisión de la declaración se refiera al Impuesto Predial Unificado, será equivalente al cuatro por ciento (4%) del impuesto a cargo por cada mes o fracción de mes calendario de retardo desde el vencimiento del plazo para declarar hasta la fecha del acto administrativo que impone la sanción.

En el evento de no tener impuesto a cargo, la sanción por no declarar será equivalente a uno punto cinco (1.5) salarios mínimos diarios vigentes al momento de proferir el acto de sanción por mes o fracción de mes calendario de retardo, desde la fecha del vencimiento para declarar hasta el momento de proferir el acto administrativo.

Según dan cuenta los actos demandados, para calcular la sanción por no declarar, el Distrito Capital tomó como base de la sanción el impuesto predial liquidado por cada uno de los inmuebles, determinó el número de meses de retardo y aplicó la sanción del 4 % prevista en el artículo 9 del Acuerdo 21 de 2001 para luego imputar como sanción bien fuera el valor así determinado o la sanción mínima prevista en el artículo 56 del Decreto 807 de 1993, actualizado por el Decreto 362 de 2002.

En esas condiciones, la Sala considera que los actos administrativos demandados no incurrieron en expedición irregular, por falta de motivación, como lo alegaron las demandantes en tanto que dan cuenta de los supuestos de hecho como de derecho que dan lugar a la aplicación de la sanción.

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 del 17 de mayo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por Inversiones Birvinc S.A e Inmobiliaria Arte S.A. contra el Distrito Capital.



SEGUNDO: RECONÓCESE personería al abogado Diego Alejandro Baracaldo Maya como apoderado de Bogotá Distrito Capital.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ