

IMPUESTO DE DELINEACION URBANA - Su exigibilidad surge con la expedición de la licencia / DECRETO 352 DE 2002 - Validez del artículo 71 / LICENCIA DE CONSTRUCCION - Habilitados para obtenerla / IMPUESTO DE DELINEACION URBANA - Es de naturaleza real y está ligado al derecho a edificar / IMPUESTO DE DELINEACION URBANA - Se traslada cuando se transfiere el derecho de dominio del bien sobre el cual recae / LICENCIA DE CONSTRUCCION - Se adscribe al predio objeto de la licencia y no al licenciario / LICENCIA DE CONSTRUCCION - El cambio de propietario del bien sobre el que recae no modifica sus condiciones ni las obligaciones que de ella se derivan / SUJETO PASIVO DE IMPUESTO DE DELINEACION URBANA EN PROCESO DE FISCALIZACION - El nuevo propietario, como constructor de la obra, es el responsable de gravamen cuando se enajena el bien sobre el cual este recae

3.2.- Al momento de la expedición de los actos demandados la norma vigente en materia del impuesto de Delineación Urbana en el Distrito Capital, era el Decreto 352 de 2002, específicamente los artículos 70 a 78. Allí se delimitó el hecho generador del tributo así: *“Artículo 71. Hecho generador: El hecho generador del impuesto de delineación urbana es la expedición de la licencia para la construcción, ampliación, modificación, adecuación y reparación de obras y urbanización de terrenos en el Distrito Capital de Bogotá”*. Esta Corporación consideró que dicha norma es válida (tesis que es reiterada por la Sala en esta oportunidad). Se precisó, que pese a que la fórmula adoptada por el Concejo Distrital, pareciera, en principio, distinta a la autorizada en la Ley 97 de 1913 y posteriormente en el Decreto Ley 1333 de 1986, lo cierto era que no se estaba modificando dicho elemento *-el hecho generador-*, pues la licencia determinaba sólo el momento a partir del cual se hacía exigible el impuesto. 3.3.- De conformidad con dicha interpretación, la exigibilidad del impuesto surge con la expedición de la licencia. Ese, entonces, sería el momento indicado para establecer quién es el deudor o sujeto pasivo de la obligación tributaria. 3.4. **El sujeto pasivo será el propietario del predio o, incluso**, quien ostente un derecho real frente al mismo, pues es a éstos a quienes la legislación colombiana habilita para obtener la licencia de construcción, conforme con el artículo 16 del Decreto 546 de 2006, reglamentario de la Ley 388 de 1997 [...] 3.5.- **Sin embargo**, ya que el impuesto de delineación urbana es de naturaleza real, pues grava un elemento económico **ligado al derecho a edificar o *ius aedificandi***, cuando se transfiere el dominio de la propiedad sobre la cual recae el gravamen se trasladan los derechos y obligaciones que afectan el predio. Dentro de esos derechos que se transfieren está el de construir o edificar, así como la respectiva obligación tributaria que se genera por su ejercicio; esto es, el impuesto de delineación urbana. De esa manera, la transferencia ilimitada del dominio que se hace con ocasión del contrato de compraventa y la tradición del inmueble, apareja la adquisición de las obligaciones tributarias inherentes al bien objeto de la tradición. Eso es así, porque el dominio es un derecho real que se incorpora a la cosa que es objeto del mismo. De manera que se adhiere al bien y se transmite, junto con las obligaciones que produzca la licencia de construcción en forma paralela, a quien adquiera la cosa mediante cualquier título traslativo de dominio, en este caso, el contrato de compraventa. Esa característica es lo que algunos autores han denominado la “persistencia del derecho real”, en virtud de la cual, *“la cosa que circula lleva en su contenido el derecho real, es decir el derecho persiste en la cosa independientemente de quién sea la persona que lo tenga”* (...) 3.6.- En esas condiciones, en este caso, el nuevo propietario debe asumir las consecuencias que se derivan de la adquisición del derecho de dominio sobre el bien inmueble, entre estas, las relativas al proceso de fiscalización, mediante el cual se modifique el impuesto inicialmente declarado y pagado. 3.7.- Refuerza la

tesis la misma naturaleza de la licencia de construcción, como acto de autorización para la realización de un desarrollo urbanístico o la modificación de uno existente, en el que se plasma la conformidad de la obra proyectada con las normas urbanísticas aplicables en el sector en que se adelantará. Luego, no responde a las condiciones particulares del licenciatario, sino del predio. Bajo ese entendido, **la licencia se adscribe al predio y no al licenciatario**. Por eso, siempre que se encuentre vigente y no varíen las especificaciones técnicas de la construcción, ni las disposiciones a que debe someterse, el cambio de propietario no modifica las condiciones de la licencia, ni las obligaciones que de esta se derivan. Por eso, cuando un predio que cuenta con licencia de construcción es enajenado, la obligación tributaria que se causa por el ejercicio del derecho consignado en la licencia, que no es otro que el derecho a construir, se mantiene, pero ahora en cabeza del nuevo propietario, quien por virtud de la venta, adquiere los derechos y obligaciones inherentes al bien. 3.8.- Así se desprende de la norma que, a la fecha de expedición de los actos demandados, regulaba la materia, la que, por demás, ha sido reproducida en las disposiciones vigentes. El artículo 29 del Decreto 564 de 2006 consagraba: *“Artículo 29. Efectos de la licencia (...) La expedición de licencias no conlleva pronunciamiento alguno acerca de la titularidad de derechos reales ni de la posesión sobre el inmueble o inmuebles objeto de ella. Las licencias recaen sobre uno o más predios y/o inmuebles y producen todos sus efectos aún cuando sean enajenados”* (...) De ahí, que si el impuesto de delineación que se declaró y pagó por un bien inmueble, que es posteriormente enajenado, sufre alguna modificación en curso de un proceso de fiscalización adelantado por la autoridad tributaria, sea el nuevo propietario como constructor de la obra, quien deba responder.

FUENTE FORMAL: DECRETO 352 DE 2002 - ARTICULO 71 / DECRETO 546 DE 2006 - ARTICULO 16 / DECRETO 546 DE 2006 - ARTICULO 29

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: El 2 de octubre de 2007 la Curaduría Urbana 3 de Bogotá expidió Licencia de Construcción para desarrollar un proyecto de vivienda urbana en un predio cuyo titular era Inversiones Cardovas S. en C. La Licencia se expidió a nombre de la propietaria con vigencia hasta el 6 de noviembre de 2009 y la declaración y pago del impuesto de delineación urbana por la expedición de la misma lo efectuó Ordóñez Mendieta y Cía S.A. - Ormeco S.A., licencia con base en la cual adelantó la obra. Inversiones Cardovas S. en C. vendió el predio a Ormeco S.A. con escritura pública del 17 de octubre de 2007 inscrita en el registro de instrumentos públicos. Previo requerimiento especial, la Dirección de Impuestos Distritales de Bogotá modificó oficialmente el impuesto de delineación urbana e impuso sanción por inexactitud, decisión que Ormeco S.A. recurrió en reconsideración con el argumento de no ser el sujeto pasivo del mismo, porque al momento de la expedición de la licencia aún no era propietaria del inmueble respecto del cual se concedió. Al resolver el recurso, la administración confirmó la liquidación oficial de revisión. Al estudiar la legalidad de los actos de determinación del tributo, la Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que negó su nulidad porque concluyó que Ormeco S.A. sí era sujeto pasivo del impuesto de delineación urbana, pese a que la licencia de construcción se haya expedido cuanto todavía no era propietaria del inmueble respecto del cual se expidió la licencia. Lo anterior, porque la transferencia ilimitada del dominio del inmueble efectuada con el contrato de compraventa y la tradición apareja la adquisición de las obligaciones y los derechos que afectan al bien, entre ellos el de construir o edificar, así como la obligación tributaria que se genera por su ejercicio, esto es, el impuesto de delineación urbana. Así, la Sala señaló que la enajenación de un predio que cuenta con licencia de construcción hace que la obligación tributaria

causada por el ejercicio del derecho a construir se mantenga, pero en cabeza del nuevo propietario, de modo que si el impuesto de delineación que se declaró y pagó por un inmueble, posteriormente enajenado, sufre alguna modificación en curso de un proceso de fiscalización, será el nuevo propietario como constructor de la obra el que deba responder. Al respecto la Sala señaló que la licencia se adscribe al inmueble y no al licenciario, de manera que mientras esté vigente y no varíen las especificaciones técnicas de la construcción ni las disposiciones a las que debe someterse, el cambio de propietario no modifica las condiciones ni las obligaciones derivadas de ella.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la validez del artículo 71 del Decreto 352 de 2002 del Distrito Capital se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 30 de mayo de 2011, Exp. 25000-23-27-000-2005-01665-01(17269), M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la persistencia del derecho real se cita RAMÍREZ BAQUERO, Edgar. En Derecho Inmobiliario. Primera edición. Biblioteca Jurídica Diké y Ediciones Rosaristas. Bogotá, 1995. Página 24.

RECURSO DE APELACION - No es la vía para plantear cargos no formulados en la demanda / CONGRUENCIA DE LA SENTENCIA - Alcance

2.1.- Cabe advertir, que por vía del recurso de apelación no pueden plantearse cargos no formulados en la demanda, pues la competencia del *ad quem* se encuentra delimitada por la correspondencia que debe existir entre la sentencia de primera instancia y la apelación. De allí, que solo pueda referirse a aquello que fue objeto de pronunciamiento en la providencia impugnada. En virtud del principio de congruencia externa y de la finalidad de la apelación, entre la demanda, la sentencia y el recurso se requiere la debida correspondencia que implique unidad temática entre todos ellos. Por eso, la Sala ha proscrito *“cualquier posibilidad de que la apelación plantee aspectos ajenos o carentes de identidad con el grupo de razones y fundamentos anteriormente señalados”*.

NOTA DE RELATORIA: Sobre el principio de congruencia de la sentencia y el alcance y los límites del recurso de apelación se reiteran los fallos del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 16 de septiembre de 2011, Exp. 15001-23-31-000-2004-01105-01(17524), M.P. William Giraldo Giraldo; 14 de agosto de 2013, Exp. 73001-23-31-000-2006-01785-01(18580), M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y 25 de noviembre de 2014, Exp. 19031, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Además, entre otras sentencias se pueden consultar las de 18 de marzo de 2001, Exp. 13683, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 25 de septiembre de 2006, Exp. 14968, M.P. María Inés Ortiz Barbosa; 4 de noviembre de 2004, Exp. 14403; 30 de abril de 2009, Exp. 16225, M.P. Martha Teresa Briceño de Briceño (E); 16 de septiembre de 2010, Exp. 16605, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y 26 de julio de 2012, Exp. 18380, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ

Bogotá D.C., dieciséis (16) de diciembre de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00187-01(19440)

Actor: ORDOÑEZ MENDIETA & COMPAÑÍA S.A.-ORMECO S.A.

**Demandado: DISTRITO CAPITAL- SECRETARIA DE HACIENDA- DIRECCION
DISTRITAL DE IMPUESTOS**

FALLO

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 16 de febrero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

La Curaduría Urbana No. 3 de Bogotá expidió la Licencia de Construcción No. LC 07-3-0508 de octubre 02 de 2007, para desarrollar un proyecto de vivienda urbana en la Diagonal 115 A No. 70 D 95, cuyo titular fue la sociedad Inversiones Cardovas S. en C., por la cual, la Sociedad Ordoñez Mendieta y Cía S.A., en adelante Ormeco S.A., afirma haber declarado y pagado el correspondiente Impuesto de Delineación Urbana.

Después de requerir información sobre el pago del Impuesto de Delineación en el Distrito Capital y de adelantar una inspección tributaria en las instalaciones de la empresa demandante, la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección de Impuestos Distritales profirió requerimiento especial, en el que propuso modificar la declaración del impuesto por la expedición de la licencia de construcción No. LC 07-3-0508 de octubre 02 de 2007, y así se determinó en la Resolución No. 119DDI008687, que liquidó de manera oficial el tributo, en la que además, se impuso sanción por inexactitud.

Contra esta última, la demandante interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto desfavorablemente mediante la Resolución No. DDI-090972 de febrero 23 de 2011.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

“1. Declarar nula la resolución No. 119DDI-008687, proferida el día 16 de febrero de 2.010, mediante la cual procedió a realizar la liquidación oficial de revisión de la declaración del impuesto de delimitación urbana presentada el día 2 de octubre de 2007.

2. Declarar nula la resolución DDI-091160 (sic) del día 24 (sic) del mes de febrero del año 2011 por medio de la cual se desató el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la resolución No. 117DDI090972 (sic).

3. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su derecho a la sociedad ORMECO S.A., en el sentido de dejar en firme la declaración del impuesto de delimitación urbana presentada el día 12 de junio de 2.007 (sic) con sticker No. 19021040007769.

4. Sírvase fijar el monto de la caución y el plazo para su pago.

5. Sírvase reconocerme personería para actuar”

3. Normas violadas y concepto de la violación

La Sociedad demandante citó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 74 del Decreto 352 de 2002; 64, 66 y 84 del Decreto 807 de 1993; así como la Resolución No. 1291 de 2003; y expuso que su violación se originó porque:

a) Los actos administrativos demandados desconocen el derecho constitucional al debido proceso, al establecer que es sujeto pasivo del Impuesto de Delimitación Urbana, por la expedición de una licencia de construcción, respecto de un bien inmueble que, al momento de concederse la autorización, era de propiedad de la Sociedad Inversiones Cardovas S. en C. y no suya.

Todo, porque de conformidad con la definición que hace el Decreto 352 de 2002, del sujeto pasivo y el hecho generador del impuesto, es claro, que los únicos obligados al pago del tributo son los propietarios de los predios en que se realiza

el hecho gravado, esto es, la expedición de la licencia, lo que -afirma-, excluye a aquellos que, como la demandante, figuran como constructores de la obra.

Precisa entonces, que sólo hasta el 17 de octubre de 2007 adquirió la titularidad del inmueble en el que se realizarían las obras, de allí, que no le sea exigible una obligación tributaria que se configuró previamente (el 02 de octubre de ese mismo año.) y que, advierte, no le fue cobrada a Inversiones Cardovas S. en C.

b) La base gravable determinada en la liquidación oficial de revisión no responde a los parámetros que para el efecto había establecido la Resolución No. 1291 de 1993¹, según los cuales; i) el presupuesto de una obra era el resultado de la sumatoria del costo estimado y otras erogaciones propias de la realización de la misma y ii) los costos estimados, por constituir básicamente una estimación razonada de aquellos costos que aún no se habían concretado, debían ser fijados por el contribuyente.

Refiriéndose a la forma en que la demandada estableció la base gravable advirtió, además:

i) No podía tomarse como referencia para fijar la base gravable, la información consignada en la Revista Construdata del Grupo Legis, porque ésta no constituye una fuente legal para la determinación de los costos de una obra, ni podría serlo, ya que con ello se estandarizarían los costos, desnaturalizando así, su carácter de “probables”.

Situación que, incluso, fue reconocida por la misma administración en la Resolución No. DDI-187328, en la que se decidió un asunto similar al presente y se dijo que los valores suministrados por esa revista, no debían servir para construir la base gravable del impuesto de delineación urbana, comoquiera que no reunían las condiciones necesarias para ser considerados prueba idónea. De ahí que concluyera, que los actos en que (contrariando la posición asumida sobre el valor de este tipo de información), se incluyeron éstos como fundamento para liquidar el tributo, adolecen de falsa motivación.

¹ Por medio de la cual se fijó el método para determinar el presupuesto de la obra que sirve de base para liquidar el impuesto de delineación urbana.

ii) Tampoco debieron compararse los costos que la demandante había estimado, con la contabilidad del patrimonio autónomo, ya que lo que se refleja allí es el costo final de la obra y no el presupuesto que se tenía para su realización, conceptos que, aclara, son distintos, pues en *“economías como la nuestra, los precios de los insumos son variables en lapsos cortos del tiempo”*², de manera, que el valor final difícilmente será igual al presupuestado.

Por eso, considera que la inspección tributaria en la que se revisó la contabilidad de la empresa a fin de extraer los valores “estimados” de la obra, a partir de *“hechos causados y realizados”*, era inconducente e ilegal pues su verdadero objetivo era la suspensión del término que corría para la firmeza de la declaración privada.

c) La sanción por inexactitud es improcedente. Las diferencias entre la declaración oficial y la privada se derivan de referencias a valores estáticos provenientes de datos proporcionados por una revista dirigida al gremio de constructores y de la contabilidad de la empresa, que difieren de los denominados costos estimados.

d) Finalmente, cuestiona la imposición de intereses de mora, toda vez que la inexactitud de la base gravable fijada por la administración hace imposible que ésta sirva, a su vez, de referente para el cobro de intereses.

4. Oposición

El Distrito contestó la demanda y en primer lugar, alegó como excepción, la que denominó; *“no comprender y demandar todos los actos administrativos base de la nulidad y restablecimiento del derecho”*, la cual sustentó en la supuesta omisión en que habría incurrido la parte actora al no demandar el Requerimiento Especial No. 2009EE667450, que hace parte de la actuación administrativa que genera la inconformidad del contribuyente.

Explicó, que la determinación de la base gravable no podía hacerse en la forma que pretende la demandante, pues aunque la firma Megacorp Ltda., anterior propietaria del inmueble ubicado en la Diagonal 115A 70D, hubiese pagado el impuesto por delineación urbana al solicitar la licencia de construcción para obras

² Fl. 10 Cuaderno principal.

en el año 1995, lo cierto es que este pago no cubre la nueva obra para la cual, Ormeco S.A. requirió se le expidiera licencia.

Dice que en “*el caso concreto no se trata de la modificación de una licencia de construcción sino de la expedición de una nueva*”, como lo demuestra el hecho de que la otorgada en 1995, ya no se encuentra vigente, pues se confirió hasta 1996.

Por eso, la Secretaría de Hacienda se remitió a la Resolución No. 574 de 2007, proferida por el Departamento Administrativo de Planeación Distrital, pues a través de ésta se adoptaron los costos mínimos para el cálculo de la base gravable del impuesto de Delineación Urbana y de esa manera estableció la nueva base.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 16 de febrero de 2012, negó las súplicas de la demanda, después de efectuar las siguientes consideraciones:

1. El acto por medio del cual se requirió a la demandante para que modificara la liquidación del impuesto de Delineación Urbana por la expedición de la Licencia de Construcción No. LC 07-3-0508, pese a que está debidamente motivado, no constituye un acto administrativo definitivo, pues se trata de un acto de trámite, que no afecta ninguna situación jurídica en particular, por lo que no es objeto de control en sede judicial.

2. Respecto de la expedición de dicha licencia, Ormeco S.A. sí es sujeto pasivo del impuesto de Delineación Urbana, dada su calidad de propietario del inmueble a partir del 17 de octubre de 2007³ y comoquiera que fue quien llevó a cabo la construcción de la obra para la cual se solicitó la licencia. Además, al haber declarado y pagado el impuesto, reconoció la existencia de la obligación y su condición de responsable, de lo cual también da cuenta, el que hubiese pedido a título de restablecimiento del derecho, que se dejara en firme la declaración privada en que liquidó el tributo a su cargo.

³ Mediante Escritura Pública No. 8262 otorgada en la Notaría 6ª de Bogotá.

3. La base gravable determinada por la administración es ajustada a derecho, ya que partió de la tabla de costos mínimos para el cálculo de la base gravable, consagrada en la Resolución No. 574 de 2007, de la Secretaría Distrital de Planeación.

4.- Debido a que se utilizaron datos incompletos al declarar el impuesto de Delineación Urbana, que generaron un menor impuesto a cargo de la demandante, era procedente la imposición de sanción por inexactitud contenida en los actos demandados.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandante interpuso recurso de apelación, con los siguientes argumentos:

1. Contrario a lo afirmado por el *a quo*, el sujeto pasivo del impuesto de Delineación Urbana, por la expedición de la Licencia de Construcción No. LC 07-3-0508, es la sociedad Inversiones Cardovas S. en C., debido a que era ésta la propietaria del inmueble para la fecha en que se expidió la autorización, esto es, el 2 de octubre de 2007.

2. En vista de que la antigua propietaria del predio, Megacorp Ltda., pagó el impuesto correspondiente a la licencia inicial, por la totalidad de las obras a realizar, sólo le correspondía a la demandante el excedente por la modificación de la primera licencia. Si se le obliga a pagar el impuesto con una base gravable fijada sobre el valor total del proyecto, se estaría imponiendo una doble tributación.

3. La sanción por inexactitud fue producto de la contraposición de factores *“que no permiten de forma meridiana y clara concluir que se está frente a costos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados”*⁴ y además, desconoció la buena fe con que obró la demandante al incluir factores técnicos en el presupuesto que le sirvió de base gravable al impuesto declarado.

Dijo además, que *“no puede CONSTITUIR inexactitud el señalar que una parte del impuesto de Delineación Urbana generado en la declaración presentada, ya había*

⁴ Fl. 238.

sido cancelado por el contribuyente MEGACORP⁵, pues así efectivamente ocurrió, y fue demostrado con los recibos que se adjuntaron al dar respuesta al requerimiento especial.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La sociedad demandante presentó alegatos de conclusión, en los que transcribió los motivos de disenso plasmados en la apelación.

La demandada, en similar sentido, ratificó los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público se abstuvo de emitir concepto.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación y de acuerdo con el marco de competencia del juez de segunda instancia, le corresponde a la Sección determinar, si la demandante era sujeto pasivo del impuesto de delineación urbana por la expedición de la Licencia No. 07-3-0508 y, en caso afirmativo, si la base gravable que tuvo en cuenta la demandada para reliquidar la obligación, se ajusta a las pautas establecidas en el Decreto Distrital 352 de 2002, específicamente el artículo 75, y la normativa que lo desarrolla. Finalmente, debe determinarse, si había lugar a la imposición de sanción por inexactitud.

Sin embargo, la Sala encuentra que para resolver el problema jurídico planteado, en primer lugar, debe referirse a la congruencia del recurso de apelación con la decisión recurrida y los argumentos expuestos en la demanda.

⁵ Fl. 238.

2. Congruencia del recurso de apelación con la decisión impugnada y los argumentos expuestos en primera instancia. Reiteración jurisprudencial.

2.1.- Cabe advertir, que por vía del recurso de apelación no pueden plantearse cargos no formulados en la demanda, pues la competencia del *ad quem* se encuentra delimitada por la correspondencia que debe existir entre la sentencia de primera instancia y la apelación. De allí, que solo pueda referirse a aquello que fue objeto de pronunciamiento en la providencia impugnada.

En virtud del principio de congruencia externa y de la finalidad de la apelación, entre la demanda, la sentencia y el recurso se requiere la debida correspondencia que implique unidad temática entre todos ellos. Por eso, la Sala ha proscrito *“cualquier posibilidad de que la apelación plantee aspectos ajenos o carentes de identidad con el grupo de razones y fundamentos anteriormente señalados^{6,7}”*.

2.2.- Sobre el particular, señaló la Sala en reciente pronunciamiento:

“Debe advertirse que, por regla general, la competencia del ad quem se circunscribe a las argumentaciones expuestas en la sentencia y objetadas en la apelación. Excepcionalmente puede pronunciarse sobre aspectos que no fueron analizados en la sentencia, pero esto supone que la apelación prospere, por desvirtuarse las razones de la sentencia de primera instancia, que fueron “criticadas” en el correspondiente recurso de alzada.

Y es que, la apelación, como herramienta para ejercer el derecho de impugnación de la decisión judicial, exige que el recurrente confronte y desvirtúe los argumentos expuestos por el fallador de primera instancia, para determinar si las pruebas y el sustento jurídico han sido correctamente valorados^{8,9}”

2.3.- Estas consideraciones resultan aplicables al asunto sub júdice, habida cuenta de que uno de los cargos en que se funda la apelación no hizo parte del debate que planteó la parte actora al presentar la demanda:

⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de catorce (14) de agosto de dos mil trece (2013). Radicación número: 73001-23-31-000-2006-01785-01(18580), C. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁷ Con la precisión, de que cuando sea indispensable modificar puntos *“íntimamente relacionados con aquella -la sentencia-”* el Juez de segunda instancia puede analizar aspectos que no se plantearon expresamente.

⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta, Sentencia del 16 de septiembre de 2011, Exp.17524, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

⁹ Sentencia del 25 de noviembre de 2014. Radicación No. 15001-23-31-000-2005-00732-01 (19031). C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

En efecto, al referirse **a la base gravable y la forma como fue determinada por la administración en los actos demandados**, Ormecco S.A. reprochó que se tomara como referencia para establecer los costos estimados (que componen la base gravable del impuesto de Delineación Urbana en el Distrito Capital), entre otros elementos, los valores consignados en la revista Construdata del Grupo Editorial Legis y no aquellos que se plasmaron en el presupuesto de la obra por la cual se había pedido la licencia y se había causado el impuesto.

Al formular el recurso de apelación, la sociedad trata un asunto diametralmente distinto al inicial: expone que la base gravable debe establecerse teniendo en cuenta que la Sociedad Megacorp S.A., propietaria inicial del predio donde se realizarían las obras, había pagado ya la totalidad de la obligación. Por lo tanto, por tratarse solo de una modificación de la licencia, la base debía calcularse sobre la diferencia entre lo que se pagó en el año 1995 y lo que se debía pagar en el 2007 pues, de lo contrario, se impondría en forma gravosa, una doble carga tributaria.

Este argumento, por ser nuevo, rompe la congruencia que debe existir entre los tres elementos centrales del debate judicial¹⁰ y, en consecuencia, no puede ser analizado.

2.4.- Como puede verse, los argumentos en que se funda el recurso de apelación, sobre la determinación de la base gravable del impuesto, no están dirigidos a desvirtuar los planteamientos hechos en la sentencia de primera instancia, pues se refieren a un aspecto que dicha providencia no trató.

3.- Caso concreto

3.1.- La recurrente estima que no es sujeto pasivo del impuesto de Delineación Urbana, porque no realizó el hecho generador que consagra la norma local, ya que la licencia de construcción fue expedida cuando el propietario del inmueble sobre la cual recayó, era la sociedad Inversiones Cardovas S. en C.

¹⁰ La demanda, la sentencia y la apelación.

3.2.- Al momento de la expedición de los actos demandados la norma vigente en materia del impuesto de Delineación Urbana en el Distrito Capital, era el Decreto 352 de 2002, específicamente los artículos 70 a 78. Allí se delimitó el hecho generador del tributo así:

“Artículo 71. Hecho generador: El hecho generador del impuesto de delineación urbana es la expedición de la licencia para la construcción, ampliación, modificación, adecuación y reparación de obras y urbanización de terrenos en el Distrito Capital de Bogotá.”

Esta Corporación consideró que dicha norma es válida¹¹ (tesis que es reiterada por la Sala en esta oportunidad). Se precisó, que pese a que la fórmula adoptada por el Concejo Distrital, pareciera, en principio, distinta a la autorizada en la Ley 97 de 1913 y posteriormente en el Decreto Ley 1333 de 1986, lo cierto era que no se estaba modificando dicho elemento *-el hecho generador-*, pues la licencia determinaba sólo el momento a partir del cual se hacía exigible el impuesto.

3.3.- De conformidad con dicha interpretación, la exigibilidad del impuesto surge con la expedición de la licencia. Ese, entonces, sería el momento indicado para establecer quién es el deudor o sujeto pasivo de la obligación tributaria.

3.4. **El sujeto pasivo será el propietario del predio o, incluso,** quien ostente un derecho real frente al mismo, pues es a éstos a quienes la legislación colombiana habilita para obtener la licencia de construcción, conforme con el artículo 16 del Decreto 546 de 2006, reglamentario de la Ley 388 de 1997:

“Artículo 16. Titulares de las licencias de urbanización, parcelación, subdivisión y construcción. Podrán ser titulares de las licencias de urbanización, parcelación, subdivisión y construcción los titulares de derechos reales principales, los propietarios del derecho de dominio a título de fiducia y los fideicomitentes de las mismas fiducias, de los inmuebles objeto de la solicitud.

También podrán ser titulares las entidades previstas en el artículo 59 de la Ley 388 de 1997 o la norma que lo adicione, modifique o sustituya, cuando se les haya hecho entrega del predio o predios objeto de adquisición en los procesos de enajenación voluntaria y/o expropiación previstos en los Capítulos VII y VIII de la Ley 388 de 1997.

Parágrafo. Los poseedores solo podrán ser titulares de las licencias de construcción.”

¹¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 30 de mayo de 2011. Radicación número: 25000-23-27-000-2005-01665-01(17269). C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

3.5.- Sin embargo, ya que el impuesto de delimitación urbana es de naturaleza real, pues grava un elemento económico **ligado al derecho a edificar o ius aedificandi**, cuando se transfiere el dominio de la propiedad sobre la cual recae el gravamen se trasladan los derechos y obligaciones que afectan el predio.

Dentro de esos derechos que se transfieren está el de construir o edificar, así como la respectiva obligación tributaria que se genera por su ejercicio; esto es, el impuesto de delimitación urbana.

De esa manera, la transferencia ilimitada del dominio que se hace con ocasión del contrato de compraventa y la tradición del inmueble, apareja la adquisición de las obligaciones tributarias inherentes al bien objeto de la tradición.

Eso es así, porque el dominio es un derecho real que se incorpora a la cosa que es objeto del mismo. De manera que se adhiere al bien y se transmite, junto con las obligaciones que produzca la **licencia de construcción** en forma paralela, a quien adquiera la cosa mediante cualquier título traslativo de dominio, en este caso, el contrato de compraventa.

Esa característica es lo que algunos autores han denominado la “persistencia del derecho real”, en virtud de la cual, *“la cosa que circula lleva en su contenido el derecho real, es decir el derecho persiste en la cosa independientemente de quién sea la persona que lo tenga”*¹² (Subrayas fuera del texto).

3.6.- En esas condiciones, **en este caso**, el nuevo propietario debe asumir las consecuencias que se derivan de la adquisición del derecho de dominio sobre el bien inmueble, **entre estas**, las relativas al proceso de fiscalización, mediante el cual se modifique el impuesto inicialmente declarado y pagado.

3.7.- Refuerza la tesis la misma naturaleza de la licencia de construcción, como acto de autorización para la realización de un desarrollo urbanístico o la modificación de uno existente, en el que se plasma la conformidad de la obra proyectada con las normas urbanísticas aplicables en el sector en que se adelantará. Luego, no responde a las condiciones particulares del licenciatario, sino del predio.

¹²RAMÍREZ BAQUERO, Edgar. En Derecho Inmobiliario. Primera edición. Biblioteca Jurídica Diké y Ediciones Rosaristas. Bogotá, 1995. Página 24.

Bajo ese entendido, **la licencia se adscribe al predio y no al licenciario**. Por eso, siempre que se encuentre vigente y no varíen las especificaciones técnicas de la construcción, ni las disposiciones a que debe someterse, el cambio de propietario no modifica las condiciones de la licencia, ni las obligaciones que de esta se derivan.

Por eso, cuando un predio que cuenta con licencia de construcción es enajenado, la obligación tributaria que se causa por el ejercicio del derecho consignado en la licencia, que no es otro que el derecho a construir, se mantiene, pero ahora en cabeza del nuevo propietario, quien por virtud de la venta, adquiere los derechos y obligaciones inherentes al bien.

3.8.- Así se desprende de la norma que, a la fecha de expedición de los actos demandados, regulaba la materia, la que, por demás, ha sido reproducida en las disposiciones vigentes. El artículo 29 del Decreto 564 de 2006 consagraba:

*“Artículo 29. Efectos de la licencia.
(...)”*

La expedición de licencias no conlleva pronunciamiento alguno acerca de la titularidad de derechos reales ni de la posesión sobre el inmueble o inmuebles objeto de ella. Las licencias recaen sobre uno o más predios y/o inmuebles y producen todos sus efectos aún cuando sean enajenados.”(Subrayas fuera del texto).

De ahí, que si el impuesto de delineación que se declaró y pagó por un bien inmueble, que es posteriormente enajenado, sufre alguna modificación en curso de un proceso de fiscalización adelantado por la autoridad tributaria, sea el nuevo propietario como constructor de la obra, quien deba responder.

3.9.- En el asunto objeto de estudio, se encuentran probados los siguientes supuestos:

i) Mediante Licencia de Construcción No. 011126 de febrero 14 de 1995, el Departamento Administrativo de Planeación Distrital autorizó a Megacorp Ltda., para realizar la construcción de un proyecto de vivienda urbana en el predio ubicado en la Avenida 54 #103-98, hoy Diagonal 115 A No. 70D 95 de Bogotá, con

matrícula No. 25202-43561¹³. La licencia tenía vigencia hasta el 28 de agosto de 1996¹⁴

ii) El 25 de junio de 2007, se radicó solicitud ante la Curaduría Urbana 3 de Bogotá, para otra licencia de construcción en la **modalidad de obra nueva** por cerramiento horizontal, para adelantar un proyecto de vivienda urbana, en el inmueble ubicado en la Diagonal 115 A No. 70 D 95 de Bogotá, con matrícula inmobiliaria No. 50N-20219899 y 50N-20219900. El propietario del predio a esa fecha era la sociedad Inversiones Cardovas S. en C. y el urbanizador de la obra, la señora Rosario Ordóñez.¹⁵

iii) La Licencia fue expedida el 02 de octubre de 2007, a nombre de la propietaria Inversiones Cardovas S. en C., bajo el número 07-3-0508¹⁶, con vigencia hasta el 06 de noviembre de 2009. La declaración y pago del impuesto de delineación urbana por la expedición de la misma, fue realizado por Ormecco S.A., registrando como matrícula inmobiliaria la No. 50N-20219899.¹⁷

iv) Con base en esta última, se adelantó la obra¹⁸.

v) Inversiones Cardovas S. en C. **vendió** el predio de matrícula No. 50N-20219899 a la sociedad Ordóñez Mendieta y Cía S.A., hecho que fue protocolizado mediante Escritura Pública No. 8262 del 17 de octubre de 2007 de la Notaría 6 de Bogotá, e inscrito en el Certificado de Tradición y Libertad del inmueble¹⁹.

v) La administración considera que el impuesto liquidado por la expedición de la licencia No. LC-07-3-0508 fue menor al realmente causado y, por eso, lo determinó oficialmente, imputándolo a la demandante.

¹³ Fl. 60 Cdo 02.

¹⁴ La Sala hace referencia a esta supuesto, a manera de ilustración, porque solo se invoca en el recurso de apelación.

¹⁵ Fl. 26 vlto. Cdo 02.

¹⁶ Fl. 26 Cdo 02.

¹⁷ Fl. 27 Cdo 02.

¹⁸ Hecho en que coinciden ambas partes y que por lo tanto, no es materia de discusión.

¹⁹ Ver folio 28 vlto del cuaderno anexo.

Así las cosas, la discusión se centra en que para la sociedad actora, el sujeto pasivo del impuesto es el propietario del inmueble al momento de expedición de la licencia, esto es, Inversiones Cardovas S. en C. y no ella²⁰.

3.10.- De las constancias procesales relacionadas, concluye la Sala que con fundamento en la Licencia No. LC- 07-3-0508, se adelantó la ejecución de la obra. En otras palabras, con esta licencia se llevó a cabo la construcción, sin que esa licencia fuera objeto de adición o modificación alguna

3.11.- Ese nuevo propietario *-la sociedad Ordóñez Mendieta y Cía S.A.-*, por lo tanto, adquirió el derecho de construcción reconocido en la licencia, inescindible al predio, y las obligaciones que se derivaron de su ejercicio.

Una de dichas obligaciones era la relativa al impuesto de delineación urbana y las modificaciones que pretendía hacer la administración al gravamen declarado y pagado, con ocasión de la determinación de una base gravable distinta a la que la autoridad tributaria consideraba pertinente.

Era válido entonces, que el proceso de fiscalización tendiente a determinar el verdadero monto del impuesto de delineación urbana que recaía sobre el predio que había comprado la demandante, se dirigiera contra esta última, en calidad de sujeto pasivo del gravamen.

3.12.- De todo lo anterior se concluye que, contrario a lo afirmado por la sociedad actora, ésta sí era sujeto pasivo del impuesto de delineación urbana determinado en los actos demandados; luego, era la llamada a responder por las variaciones propuestas por la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital.

Por lo tanto, se confirmará la decisión de primera instancia, que negó las pretensiones de la demanda.

4.- De la sanción por inexactitud.

²⁰ Quien adquirió el predio con posterioridad a la expedición de la licencia, en virtud del contrato de compraventa celebrado con Inversiones Cardovas S. en C. (protocolizado en Escritura Pública No. 8262 del 17 de octubre de 2007), quien a su vez, había obtenido el predio como medio de pago, por parte de la sociedad Megacorp S.A. (Matrícula Inmobiliaria No. 50N-20279899. Fls. 28 a 31 Cdo 02).

4.1.- En lo que hace a la sanción por inexactitud, al señalar la presunta improcedencia de la misma, la demandante sostuvo que la administración no tuvo en cuenta i) la buena fe, ni el sustento razonable y técnico con que respaldó la cuantificación de la base gravable, pues se informó de otro tipo de factores, para determinar la existencia de una inexactitud sancionable, así como ii) el pago parcial del impuesto que había realizado Megacorp Ltda.

No obstante, la Sala considera que la sanción debe mantenerse. Todo, porque la afirmación de haber obrado de buena fe y la supuesta exposición de criterios técnicos para sustentar la base gravable contenida en la declaración privada no desvirtúan la inexactitud que se cometió al declarar, como valor de la obra, un valor inferior al que arrojó como resultado la sumatoria de los costos mínimos a que se refiere la Resolución No. 574 de 2007, dictada en desarrollo del Decreto 352 de 2002.

Para demostrar que no hubo inexactitud, era deber de la actora probar que el método de determinación de la base gravable usado por la administración era errado y que los costos inicialmente reportados para fijarla obedecían a la realidad económica de la obra.

Pero, ya que al impugnar la determinación de la base gravable, la demandante adujo argumentos que no fueron objeto del debate judicial y que, como se advirtió en el punto 2) de esta providencia, tal circunstancia hace imposible un pronunciamiento al respecto, debe mantenerse la conclusión a la que llegó el *a quo* en ese sentido, es decir, que la fórmula de fijación de la base gravable empleada en los actos acusados, es correcta.

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

FALLA

1.- Se **CONFIRMA** la sentencia de 16 de febrero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.

2.- Se **RECONOCE** personería para actuar al abogado Diego Alejandro Pérez Parra, como apoderado judicial del Distrito de Bogotá- Secretaría de Hacienda, en los términos del poder conferido, que obra en el folio 269 del cuaderno 1.

3.- **DEVUÉLVASE** el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO DE DELINEACION URBANA - Puede ser una persona distinta del titular de la licencia de construcción

[...] considero que la responsabilidad tributaria por el impuesto de delimitación urbana puede recaer en persona distinta al titular de la licencia de construcción. Esto puede ocurrir, precisamente, cuando el inmueble se enajena y el nuevo titular del predio ejecuta la obra autorizada en la licencia urbanística, y, por esas mismas razones, presenta el denuncia y paga el impuesto, como ocurrió en el presente caso. El proceso de revisión fiscal del denuncia tributario, presentado por el nuevo titular del inmueble, puede iniciar después de que el predio cambió de titular. No es necesario que esa modificación se de en curso de un proceso de fiscalización.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

ACLARACION DE VOTO

Consejero: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00187-01(19440)

Actor: ORDOÑEZ MENDIETA & COMPAÑÍA S.A.-ORMECO S.A.

**Demandado: DISTRITO CAPITAL- SECRETARIA DE HACIENDA- DIRECCION
DISTRITAL DE IMPUESTOS**

Aclaro el voto que di en favor de la sentencia del 16 de diciembre de 2014, que confirmó la sentencia del 16 de febrero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó la nulidad del acto administrativo por el cual, el Distrito Capital modificó la declaración del impuesto de delimitación urbana que presentó la demandante.

En la sentencia se afirma que, "si el impuesto de delimitación que se declaró y pago por un bien inmueble, que es posteriormente enajenado, sufre alguna modificación *en curso de un proceso de fiscalización adelantado por la autoridad tributaria*", el nuevo propietario, como constructor de la obra, debe responder por la obligación tributaria.

Sobre el particular considero que la responsabilidad tributaria por el impuesto de delimitación urbana puede recaer en persona distinta al titular de la licencia de construcción. Esto puede ocurrir, precisamente, cuando el inmueble se enajena y el nuevo titular del predio ejecuta la obra autorizada en la licencia

urbanística, y, por esas mismas razones, presenta el denuncia y paga el impuesto, como ocurrió en el presente caso.

El proceso de revisión fiscal del denuncia tributario, presentado por el nuevo titular del inmueble, puede iniciar después de que el predio cambió de titular. No es necesario que esa modificación se de en curso de un proceso de fiscalización.

Como se narra en los hechos del caso concreto que analizó la sentencia del 16 de diciembre de 2014, la venta del predio de matrícula inmobiliaria No. 50N-20219899 fue protocolizada en el año 2007, pero la investigación tributaria inició en el año 2010, y recayó sobre el nuevo propietario porque, finalmente, fue este el que construyó la obra y presentó la declaración tributaria objeto de fiscalización. Considero que esta es la verdadera razón por la que no prosperaba, en el caso concreto, el alegato del demandante referido a que no era el sujeto pasivo del impuesto.

En los anteriores términos aclaro el voto

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Fecha ut supra