

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

Consejero Ponente: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

Bogotá D.C., treinta (30) de agosto de dos mil siete (2007)

Radicación: 25000-23-27-000-2001-01551- 01(14940)

Número Interno: 14940

COLOMBIANA DE COMERCIO S.A, contra EL

DISTRITO CAPITAL

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de 1 de julio de 2004 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, estimatoria de las súplicas de la demanda, proferida dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos por los cuales el Distrito Capital declaró no probadas las excepciones de falta de título ejecutivo y pago efectivo, propuestas contra la Resolución 4152 de 9 de octubre de 2000, por la cual la Entidad libró mandamiento de pago en contra de la actora.

ANTECEDENTES

El 30 de abril de 1996 COLOMBIANA DE COMERCIO S.A., presentó en Bogotá D.C., declaración de predial por el mismo año.

La sociedad hizo uso del beneficio fiscal del artículo 155 [2] del Decreto 1421 de 1993, en los renglones “total a pagar” y “valor a pagar” de la sección “pagos” de la declaración,. En consecuencia, incluyó allí el monto que correspondía al incremento del impuesto en el 100% respecto del año anterior, por \$1.991.000, suma que pagó. Sin embargo, por error, en la sección “liquidación privada” del mismo formulario, determinó la base gravable por el valor del autoavalúo y sobre la misma fijó un impuesto a cargo y un total saldo a cargo de \$12.388.000.

Por Resolución 4152 de 9 de octubre de 2000, el Distrito Capital libró a la demandante mandamiento de pago por \$10.397.000, que corresponde a la diferencia entre el valor a pagar y el total saldo a cargo de la declaración de predial de 1996.

Contra el mandamiento de pago, COLOMBIANA DE COMERCIO S.A., propuso las excepciones de falta de título en relación con el mayor valor generado en el error de la declaración, y de pago efectivo frente al valor real que se declaró y canceló en la misma.

Por Resolución 453 de 20 de marzo de 2001 se declararon no probadas las excepciones, decisión que fue confirmada en reposición mediante Resolución 171 de 18 de mayo de 2001.

DEMANDA

COLOMBIANA DE COMERCIO S.A., demandó la nulidad del mandamiento de pago y de las resoluciones que declararon no probadas las excepciones propuestas contra el mismo. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare probada la excepción de falta de título ejecutivo.

La actora alegó como violados los artículos 150, 338 y 95 [9] de la Constitución Política; 2 y 140 del Decreto 807 de 1993; 6 de la Ley 44 de 1990 y 155 [2] del Decreto 1421 de 1993, cuyo concepto de violación desarrolló así:

COLOMBIANA DE COMERCIO S.A. cumplía los requisitos de la Ley 44 de 1990 y del artículo 155 del Decreto 1421 de 1993 para liquidar el impuesto por el 100% del predial del año anterior, como lo declaró en los renglones “valor a pagar” y “total a pagar”. Sin embargo, por error inducido por el formulario mismo, en la base gravable declaró el autoavalúo y sobre dicho valor determinó el impuesto a cargo y el total a cargo, por un monto superior al que legalmente le correspondía.

Se trata de un error que provocó la Administración, pues, el formulario no tiene una casilla abierta para casos, como el que se analiza, en los cuales el contribuyente hace uso del beneficio tributario del artículo 155 del Decreto 1421 de 1993. No es válido el argumento de la Entidad de que en la cartilla de instrucciones se divulgó el procedimiento para no incurrir en el error, pues ésta no hace parte del formulario.

El demandado aceptó que la actora, amparada en el principio legal de no determinar como impuesto a cargo un mayor valor al doble de lo liquidado en el año anterior, cometió el error de no declarar ese mayor valor en el impuesto a cargo sino en el valor a pagar. Sin embargo, entendió que dicho error generó a la demandante un saldo en su contra, objeto de cobro.

Al reconocer que la actora cometió un error, el Distrito Capital debió declarar la falta de título ejecutivo, para el cobro del saldo a cargo, pues el mismo carece de causa legal. No obstante, la Entidad dio prevalencia a la forma, esto es, al valor erróneamente declarado como impuesto a cargo, que al monto real del tributo que debía cancelar la demandante, y que, en efecto, pagó.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones así:

Si la demandante pretendía acogerse al beneficio del artículo 155 del Decreto 1421 de 1993, debió determinar el incremento del tributo por una suma igual al 100% del predial del año anterior, en la parte de la declaración que corresponde a la liquidación privada. Como no lo hizo así, pues en el impuesto a cargo determinó un valor distinto, debe entenderse que no hizo uso del beneficio.

La declaración privada es el reconocimiento de una obligación sustancial, se presume veraz y presta mérito ejecutivo.

Si la actora no aplicó en la liquidación privada la norma que le indicaba cómo liquidar su impuesto a cargo, y la declaración quedó en firme, porque aquél no la corrigió ni la Administración la modificó, tal documento es inmodificable e indiscutible. Además, si el contribuyente no corrige oportunamente la declaración, no puede alegar su propia culpa.

El demandado no indujo a error a la actora en el diligenciamiento de la declaración. Sencillamente, la sociedad no tuvo en cuenta las instrucciones del formulario, que deben ser aplicadas con éste, dado que forman un conjunto.

De todos modos, si la demandante cometió un error al diligenciar la declaración, debió corregirlo conforme al procedimiento de los artículos 20 del Decreto 807 de 1993 y 589 del Estatuto Tributario. Como no lo hizo, la declaración de predial quedó en firme y constituía título ejecutivo. En apoyo de sus argumentos citó la sentencia de la Sala de 12 de septiembre de 2002, expediente 12976.

Según el artículo 835 del Estatuto Tributario no son demandables ni el mandamiento de pago ni la resolución que confirmó en reposición la que resolvió las excepciones.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal se declaró inhibido para conocer del mandamiento de pago por no ser un acto demandable, según el artículo 835 del Estatuto Tributario. Además, anuló las resoluciones que declararon no probadas las excepciones y a título de restablecimiento del derecho declaró que la actora no debe suma alguna a la Administración, por concepto del impuesto predial de 1996.

Las razones que motivaron la decisión, se resumen de la siguiente manera:

La resolución que resolvió la reposición del acto que declaró no probadas las excepciones es demandable ante la Jurisdicción, porque integra

con éste un acto complejo. Además, según el artículo 62 del Código Contencioso Administrativo, los actos administrativos sólo adquieren firmeza cuando los recursos interpuestos se deciden, y el artículo 835 del Estatuto Tributario se refiere a las resoluciones que fallan las excepciones, lo que significa que debe entenderse tanto el acto definitivo como el que resuelve la reposición.

La demandante declaró predial de 1996 en la que generó un saldo en su contra, puesto que incluyó indebidamente el mayor valor correspondiente al doble de lo liquidado en 1995 en la casilla “valor a pagar” de la sección PAGO, en lugar de incluirla en la casilla “impuesto a cargo” de la sección LIQUIDACIÓN PRIVADA. Para enmendar el error y disminuir el impuesto a cargo, la contribuyente debía corregir la declaración con fundamento en los artículos 20 del Decreto 807 de 1993 y 589 del Estatuto Tributario.

Como la demandante no corrigió la declaración y la Administración no la modificó, el denuncia privado quedó en firme.

Según el artículo 828 del Estatuto Tributario las declaraciones privadas y sus correcciones son títulos ejecutivos.

Sin embargo, en el caso concreto, la declaración de predial de 1996 no reviste el carácter de título ejecutivo, dado que no contiene una obligación clara, pues en la casilla del impuesto a cargo registra un dato contrapuesto al renglón valor a pagar, dado el indebido diligenciamiento del formulario por parte del declarante, por la errada interpretación y/o falta de detalle de sus instrucciones.

Además, aunque la declaración incurrió en un error, la demandante pagó lo que realmente debía al fisco, motivo por el cual el cobro del impuesto a cargo determinado equivocadamente por la contribuyente constituiría un enriquecimiento sin causa a favor de la Administración Tributaria y desconocería los principios de justicia y equidad.

No procede la condena en costas, pues la conducta de la demandada no fue temeraria ni constituyó abuso del derecho.

RECURSO DE APELACIÓN

El Distrito Capital interpuso recurso de apelación por las razones que siguen:

Si la declaración de predial presentaba un error que implicaba la disminución del valor a pagar, el contribuyente debió corregirlo dentro del término previsto en la ley (artículos 20 del Decreto 807 de 1993 y 589 del Estatuto Tributario). Si no lo hizo oportunamente, mal podía alegar ese error en su favor.

El artículo 68 del Código Contencioso Administrativo señala que prestan mérito ejecutivo las liquidaciones privadas que hayan quedado en firme. Y el artículo 828 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 140 del Decreto 807 de 1993, prevé que las liquidaciones privadas y sus correcciones constituyen título ejecutivo desde el vencimiento de la fecha para su cancelación.

Como las disposiciones son contradictorias, prevalece lo dispuesto en las normas tributarias, por ser especiales en relación con el procedimiento de cobro coactivo de obligaciones fiscales.

En sentencia de 11 de febrero de 2004, dictada con base en el fallo del Consejo de Estado de 12 de septiembre de 2002, expediente 12976, el Tribunal resolvió un asunto similar y concluyó que como la declaración tributaria quedó en firme porque no fue corregida en tiempo, el contribuyente no podía alegar su error y la Administración estaba facultada para exigir el cobro coactivo de la obligación contenida en dicho documento.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora reiteró los planteamientos de la demanda y agregó:

No es aplicable la sentencia del Consejo de Estado de 12 de septiembre de 2002, pues ésta parte de la premisa de que tanto el contribuyente como la Administración invocaron a su favor la firmeza de la declaración del impuesto predial. En cambio, en el caso *sub judice*, ambas partes reconocieron la existencia de un error en dicho documento.

El error fue inducido por el formulario mismo, pues, no tiene una casilla para los casos en los cuales el contribuyente se acoge al beneficio del Decreto 1421 de 1993 [155-2]. Si el declarante hace caso omiso de las instrucciones y reconoce directamente el beneficio, como lo sugiere el Consejo de Estado en la sentencia que se menciona, la declaración presentaría un error aritmético derivado de aplicar a la base gravable una tarifa diferente a la definida en el formulario, lo que le acarrearía la práctica de una liquidación oficial de corrección aritmética.

En la sentencia citada, el Consejo de Estado precisó que la Administración no tiene oportunidad de verificar si el contribuyente cumple los requisitos para acceder al beneficio del Decreto 1421 de 1993 [155-2].

Sin embargo, es el fisco quien debe verificar la circunstancia en mención, pues dispone de toda la información y, por ley, le corresponde la función de controlar el correcto cumplimiento de las normas que rigen la declaración de predial.

Aceptar que el error inducido por el Distrito genera una nueva obligación de dar, significaría reconocer un enriquecimiento sin causa a favor del fisco y vulnerar los principios de justicia y equidad y prevalencia de la verdad formal sobre la real.

Todo lo dicho confirma la falta de claridad del título ejecutivo y, por ende, debían prosperar las excepciones propuestas contra el mandamiento de pago.

El Distrito Capital reiteró los argumentos de la apelación y el Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES

En los términos de la apelación, la Sala decide si se ajustaron a derecho los actos por los cuales el Distrito Capital declaró no probada la excepción de falta de título ejecutivo, propuesta por la actora contra el mandamiento de pago dentro del proceso administrativo de cobro iniciado en su contra, con base en la declaración del impuesto predial de 1996.

La actora alegó que no obstante cumplir con los requisitos del Decreto 1421 de 1993 [155-2], en relación con el límite del impuesto predial, por un error inducido por la Administración, en el formulario de 1996, consignó en los renglones “impuesto a cargo” y “total saldo a cargo”, que hacen parte de la sección “Liquidación Privada”, la suma de \$12.388.000, como resultado de aplicar la tarifa de 8/1000 sobre la base gravable (\$1.304.039.0000) y en los renglones “valor a pagar” y total a pagar” de la sección “pagos”, declaró \$2.342.000 y \$1.991.000 (con el descuento por pronto pago) , respectivamente, en aplicación del beneficio previsto en la norma citada.

El Distrito Capital, por su parte, planteó que la demandante no puede aprovecharse del error que cometió, pues, debió corregir, en tiempo, su declaración con el fin de determinar un menor impuesto a pagar. Y, como no lo hizo y la declaración está en firme y constituye título ejecutivo, debe cancelar la diferencia entre el total saldo a cargo y el total pagar, esto es, \$10.397.000.

Sobre el asunto que ahora se examina, la Sala se ha pronunciado en reciente sentencia, criterio que ahora reitera¹.

El Decreto 1421 de 1993 [155- 2] señala:

¹ Sentencia de 6 de diciembre de 2006, expediente 15102, C.P. doctora Ligia López Díaz.

“ARTÍCULO 155. PREDIAL UNIFICADO. A partir del año gravable de 1994, introdúcese las siguientes modificaciones al impuesto predial unificado en el Distrito Capital:
[...]

2. El contribuyente liquidará el impuesto con base en el autoavalúo y las tarifas vigentes. Lo hará en el formulario que para el efecto adopte la administración tributaria distrital. Si el impuesto resultante fuere superior al doble del monto establecido el año anterior por el mismo concepto, únicamente se liquidará como incremento del tributo una suma igual al ciento por ciento (100%) del predial del año anterior. La limitación aquí prevista no se aplicará cuando existan mutaciones en el inmueble ni cuando se trate de terrenos urbanizables no urbanizados o urbanizados no edificados. (Subraya la Sala)

La norma transcrita consagra un beneficio que tiene por finalidad que el contribuyente pueda liquidar y pagar como máximo el doble del impuesto predial del año anterior.

No obstante que el Decreto 1421 de 1993 [155-2] consagra un beneficio para los contribuyentes del impuesto predial, el formulario no tiene ningún renglón que permita hacer uso del mismo. Lo anterior, porque la instrucción para determinar el renglón “impuesto a cargo” es aplicar la tarifa al renglón “base gravable” o “autoavalúo”, que fue lo que hizo la demandante al diligenciar la sección “Liquidación Privada”.

Es evidente que esa omisión en el formulario indujo a error a los contribuyentes, puesto que no sabían dónde consignar el valor del beneficio tributario. Además, la única opción que tenían para hacer uso del límite del impuesto predial, sin incurrir en error aritmético, era declararlo en los renglones correspondientes al “total a pagar” y “valor a pagar”, como también lo hizo la actora cuando diligenció la sección “Pagos”, con el propósito, se reitera, de liquidar el impuesto con base en el beneficio citado.

Si bien es cierto que las secciones del formulario “Liquidación Privada” y “Pagos” son diferentes, pues, en la primera el contribuyente determina la obligación tributaria a su cargo, mientras que en la segunda la cancela total o parcialmente, también lo es que en este caso no puede desconocerse la

verdad real de la declaración y considerar que la obligación a cargo del contribuyente fue la consignada en los renglones “impuesto a cargo” o “saldo a cargo” de la sección “Liquidación Privada”.

Ello es así, porque se encuentra probado que el formulario de predial de 1996 fue el que indujo en error a la actora, y que ésta aplicó el beneficio del Decreto 1421 de 1993 [155-2], dado que en la declaración de predial de 1995, registró como impuesto \$1.171.000, por lo que el límite máximo para el año siguiente, era el 100% de dicha suma, o sea, \$2.342.000, cifra que en la declaración de 1996 fue consignada como “valor a pagar”, y que al aplicar el descuento por pronto pago (\$351.000) arrojó un total a pagar de \$1.991.000, que canceló cuando presentó la declaración de 1996 (folios 4 y 9 c.1).

Así las cosas, en la liquidación privada del impuesto contenida en la declaración tributaria de 1996 **no constaba una obligación clara**, motivo por el cual tal documento no podía prestar mérito ejecutivo, ni era apto para adelantar el cobro coactivo (artículos 68 del Código Contencioso Administrativo, Decreto Distrital 807 de 1993 [140] y 828 del Estatuto Tributario).

Adicionalmente, aunque la declaración incurrió en error, la demandante pagó lo que realmente debía al fisco, motivo por el cual el cobro del impuesto a cargo determinado equivocadamente por la contribuyente constituiría un enriquecimiento sin causa a favor del demandado, e implicaría el desconocimiento de los principios de justicia y equidad.

De otra parte, la Sala reitera la necesidad de que la Administración municipal o distrital sea cuidadosa en las instrucciones dadas a los contribuyentes y en el diseño de los formularios de declaración del impuesto predial ². Lo anterior, para que, de una parte, los contribuyentes cumplan con sus cargas tributarias con la certeza de que están contribuyendo con lo que en justicia y equidad les corresponde y, de otra, puedan hacer uso de los beneficios a que tienen derecho, de tal forma que no se presenten errores como el descrito, *“pues, en materia de predial son por lo general los*

² Sentencias de 12 de septiembre de 2002. Exp. 12976 C.P. Dra. Ligia López Díaz y 25 de noviembre de 2004 Exp. 13895, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

ciudadanos del común quienes, en forma directa y sin tener conocimientos especializados cumplen con sus obligaciones tributarias”³

Por último, la Sala precisa que en el caso en estudio no es aplicable el criterio fijado por la Sección Cuarta en sentencia de 12 de septiembre de 2002, expediente 12976, pues, se reitera, en éste, el punto en litigio se centró en la acreditación de la excepción de pago y ambas partes invocaron la firmeza de la declaración a su favor, cuestiones que difieren de la controversia planteada en este proceso, en el que el punto de discusión es la existencia del título ejecutivo.

Las razones anteriores son suficientes para confirmar la sentencia apelada, pues, se imponía anular los actos acusados que declararon no probada la excepción de falta de título ejecutivo por falta de claridad del mismo.

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

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia de 1 de julio de 2004, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de COLOMBIANA DE COMERCIO S.A., contra EL DISTRITO CAPITAL.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

³ Sentencia de 6 de diciembre de 2006, expediente 15102, C.P. doctora Ligia López Díaz.

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ