



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., nueve (9) de marzo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00207-01 (**26866**)
Demandante: MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO
Demandado: DISTRITO DE BOGOTÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA
Temas: Predial. Devolución. Bienes fiscales

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 7 de abril de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

ANTECEDENTES

El 10 de julio de 2017, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo presentó solicitud de devolución del impuesto predial unificado pagado por las vigencias 2012 a 2016 al Distrito de Bogotá, por valor de \$333.073.000¹, resuelta en la Resolución DDI037461 del 16 de agosto de 2017, proferida por la Jefe de Oficina de Cuentas Corrientes y Devoluciones de la Subdirección de Recaudación, Cobro y Cuentas Corrientes de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, en el sentido de negar la devolución y ordenar la compensación de \$7.503.000 y la devolución de \$16.713.000².

Contra la anterior decisión se interpuso recurso de reconsideración³, decidido en la Resolución DDI058375 del 23 de octubre de 2018, proferida por el Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, que modificó el acto impugnado para decretar la devolución de los \$7.503.000, que había ordenado compensar⁴.

¹ Por los predios con matrículas inmobiliarias 50C-435449, 50C-435450, 50C-435404, 50C-435414, 50C-435411, 50C-435412, 50C-435413, 50C-1805872, 50C-1805873, 50C-1805874, 50C-1805875, 50C-1805876, 50C-1805877, 50C-1805881, 50C-1805882, 50C-1805883, 50C-1805884, 50C-1805885, 50C-1805886, 50C-1805887, 50C-1805888, 50C-1805378, 50C-1805395, 50C-1805396, 50C-1805398, 50C-1805399, 50C-1805400, 50C-1805425, 50C-1805426, 50C-1805427, 50C-1805462, 50C-1805463, 50C-1805497, 50C-1805498, 50C-1805501, 50C-1805508, 50C-1805511 y 50C-1805512.

² Fls. 465 a 472 vto. c.a.

³ Fls. 475 a 487 c.a.

⁴ Fl. 74 c.p.



DEMANDA

El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

«Que se declare la nulidad de la Resolución N° DDI037461 de 16 de agosto de 2017, por medio de la cual, se resolvió la solicitud de devolución presentada el 10 de julio de 2017, con radicado N° 2017ER68539.

Que se declare la nulidad de la Resolución DDI058375 del 23 de octubre de 2018, por medio de la cual, se resolvió el recurso de reconsideración radicado el 27 de noviembre de 2017, notificado mediante edicto desfijado el 22 de noviembre de 2017.

En consecuencia, como restablecimiento del derecho:

Se ordene la devolución del impuesto predial unificado pagado vigencias 2012, 2013, 2014, 2015 y 2016 por constituir un pago de lo no debido, por un valor de TRECIENTOS TREINTA Y TRES MILLONES SETENTA Y TRES MIL PESOS (\$333.073.000), por concepto de Impuesto Predial Unificado correspondiente toda vez que constituyen un PAGO DE LO NO DEBIDO.»

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 850 del Estatuto Tributario
- Artículos 1226, 1227 y 1233 del Código de Comercio
- Artículo 21 del Decreto 1226 de 1908
- Artículo 14 del Decreto 1227 de 1910
- Artículo 61 de la Ley 55 de 1985
- Artículo 194 del Decreto 1333 de 1986

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Según el artículo 850 del ET, procede la solicitud de devolución dentro del término de prescripción de 5 años previsto en el Código Civil; los actos demandados son nulos al expedirse de forma irregular por falta de motivación y falsa motivación, y porque la jurisprudencia del Consejo de Estado indicó que los predios de la Nación no están gravados con impuesto predial unificado.

OPOSICIÓN

El **Distrito de Bogotá** se opuso a las pretensiones de la demanda, así:

Conforme a la normativa aplicable al impuesto predial, los bienes del Ministerio de Comercio están gravados, y no se configuran causales de nulidad, pues la Administración motivó los actos acusados, aplicando el procedimiento legal pertinente.

AUDIENCIA INICIAL

Mediante auto del 9 de septiembre de 2021, el *a quo* prescindió de las audiencias inicial y de pruebas, incorporó las pruebas aportadas en la demanda y su contestación, y corrió traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos administrativos acusados.



SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas a la parte demandante, por las razones que se resumen a continuación:

Según la jurisprudencia, los bienes de naturaleza fiscal y los de uso público, siempre que sean explotados económicamente, son objeto de imposición. En consecuencia, los actos que negaron la devolución por pago de lo no debido del impuesto predial unificado de los periodos discutidos están ajustados a derecho, pues la demandante no demostró que sus bienes fueran de uso público y, por tanto, sobre estos recae el impuesto. No se configuran las causales de nulidad invocadas.

No condenó en costas por no estar probadas.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante interpuso recurso de apelación, por lo siguiente:

Conforme a la jurisprudencia del Consejo de Estado⁵, los bienes de la Nación no están gravados con impuesto predial y, por ello, no son objeto de imposición por parte de las entidades territoriales. Si bien la discusión jurídica no versa sobre la naturaleza de los bienes fiscales o de los de uso público, pues tal circunstancia no fundamentó la decisión de negar la devolución, los bienes fiscales no se pueden gravar. En esa medida, el Tribunal violó el artículo 338 de la Constitución Política, al tener como sujeto pasivo del impuesto discutido al Ministerio, pues tal facultad se reserva al legislador.

TRÁMITE EN SEGUNDA INSTANCIA

La parte demandada no se pronunció sobre el recurso de apelación interpuesto por la demandante. El **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que negaron la solicitud de devolución elevada por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, respecto del impuesto predial pagado por los años 2012 a 2016.

Conforme al recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, apelante única, corresponde establecer si procede la devolución por pago de lo no debido del impuesto predial acreditado por la demandante, respecto de los bienes de su propiedad, en atención a la naturaleza jurídica de los mismos.

En cuanto al argumento de la apelación relacionado con la violación del artículo 338 de la Constitución Política por parte del *a quo*, al tener como sujeto pasivo del IPU al Ministerio de Comercio, la Sala no se pronunciará, por tratarse de un argumento nuevo no incluido en la demanda.

⁵ Citó al efecto, sentencia del Consejo de Estado, del 19 de abril de 2007, exp. 14226, CP. Héctor J. Romero Díaz.



Así, como lo ha sostenido la Sección⁶ «[...] por virtud del artículo 282 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), la Sala tiene vedado emitir un pronunciamiento sobre el particular, **toda vez que se trata de un cargo novedoso que no fue planteado en las oportunidades procesales pertinentes** (i.e. demanda, adición y corrección de demanda)» y que «la competencia del juez de segunda instancia se restringe a los aspectos formulados en la apelación; que a su vez, deben ser consonantes con lo planteado en la demanda y su contestación», en garantía del debido proceso y, los derechos de defensa y contradicción de la contraparte.

Sobre el impuesto predial unificado y contrario a lo señalado por el apelante -quien citó pronunciamientos del Consejo de Estado que indicaban que los bienes de la Nación no se gravaban con IPU-, la Sección, en sentencia del 29 de mayo de 2014⁷, precisó que los bienes gravados con el impuesto discutido son:

- «a) **Los inmuebles de los particulares.**
- b) **Los inmuebles de naturaleza fiscal**, incluidos los de las entidades enumeradas en el artículo 61 de la Ley 55 de 1985, compilado en el artículo 194 del Código de Régimen Municipal vigente, no sólo por lo dicho, sino por la claridad que sobre el particular hace la ley en el sentido de gravar expresamente los bienes fiscales de los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del orden nacional.
- c) **Los bienes de uso público que sean explotados económicamente, se encuentren en concesión y/o estén ocupados por establecimientos mercantiles**, en los términos del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, modificado por la Ley 1607 de 2012, ya que sobre ellos se ejerce una actividad con ánimo de lucro».

En torno a la naturaleza de los bienes fiscales, la sentencia expuso que:

«4.3.- Por eso, los **bienes inmuebles de naturaleza fiscal** son susceptibles de ser gravados por el impuesto predial porque sobre ellos también se ejerce derecho de dominio o, en otras palabras, son susceptibles de uso y goce. A contrario sensu, como sobre los **bienes de uso público** no se ejerce un derecho de dominio o equivalente, en tanto su uso y goce pertenece a todos los habitantes de la Nación y no pueden ser objeto de disposición, estos no se encuentran gravados con el impuesto predial, **salvo que sean explotados económicamente por un particular.** [...]

4.4.- El impuesto predial, como se ha expuesto por esta Sección⁸, es un gravamen de tipo real ya 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.

Atendiendo tal naturaleza, es que el legislador se ha referido de manera general al hecho gravable del tributo –propiedad, posesión, tenencia o usufructo de un bien inmueble-, sin excluir de manera expresa a las personas jurídicas de derecho público, habida cuenta de que lo determinante es la existencia de la **propiedad raíz** y no el sujeto que ejerce el derecho de dominio.

En ese sentido, se reitera, los **bienes inmuebles de naturaleza fiscal de todas las entidades públicas con personería jurídica de la Nación, y de aquellos entes u organismos autónomos que formen parte de la estructura orgánica del Estado, están gravados con el impuesto predial.** Sólo pueden considerarse exentos de este pago los bienes de uso público, dada su naturaleza y uso.

⁶ Ver sentencia del 9 de septiembre de 2021, exp. 23995, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁷ Exp 19561, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁸ Entre otras, se pueden consultar las sentencias del 29 de marzo de 2007, exp. 14738, CP. Ligia López Díaz; del 4 de febrero de 2010, exp. 16634, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia (E).



Y eso es así porque los bienes fiscales o patrimoniales son aquellos que pertenecen a sujetos de derecho público de cualquier naturaleza u orden y que el Estado posee y administra en forma similar a como lo hacen los particulares con los bienes de su propiedad⁹».

Esta tesis se reiteró en sentencia del 9 de marzo de 2017¹⁰, que refirió «**la posibilidad de gravar los bienes públicos con impuesto predial, habida cuenta de que dicho tributo se aplica con independencia de la naturaleza jurídica del sujeto propietario del bien y cobija tanto a los inmuebles de naturaleza fiscal, incluidos los de las entidades enumeradas en el artículo 61 de la Ley 55 de 1985, compilado en el artículo 194 del Código de Régimen Municipal vigente, como a los bienes de uso público explotados económicamente, en los términos del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, modificado por la Ley 1607 de 2012, ya que sobre ellos se ejerce una actividad con ánimo de lucro**».

Así, los bienes inmuebles de naturaleza fiscal y los de uso público que sean explotados económicamente, pertenecientes a entidades públicas con personería jurídica de la Nación o a entes u organismos autónomos que formen parte de la estructura orgánica del Estado, están gravados por el impuesto predial, el cual estará a cargo de tales entidades.

En el caso concreto, el Tribunal avaló la legalidad de los actos acusados por considerar que los bienes del Ministerio de Comercio, bien sea por tratarse de bienes fiscales o de uso público explotados económicamente, están gravados con impuesto predial.

Sobre el particular, le asiste razón al *a quo*, pues se reitera que *i)* los bienes fiscales están gravados con el impuesto predial pues «[...] el objeto imponible es la propiedad raíz, y este tipo de bienes se administra de igual forma a como lo hacen los particulares, pues al tratarse de fiscales también se ejerce el derecho de dominio y por tanto el uso y goce del mismo¹¹» y; *ii)* también lo están los bienes de uso público explotados económicamente, «en los términos del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, modificado por la Ley 1607 de 2012, ya que sobre ellos se ejerce una actividad con ánimo de lucro¹²», sin que el demandante desvirtuara que sus bienes no pertenecieran a esas categorías (*fiscales y de uso público explotados económicamente*), a pesar de la carga probatoria que le correspondía, pues se limitó a afirmar que por ser de propiedad de la Nación, no podían gravarse con el impuesto predial unificado.

De igual forma, la demandante no acreditó que sus bienes fueran de uso público, es decir, aquellos destinados al uso, goce y disfrute de la colectividad y, que se encuentran al servicio de todos los habitantes en forma permanente, sobre los cuales no recae el impuesto discutido.

Por demás, obran en el expediente copias de los recibos de pago del impuesto, certificados de tradición y libertad y estados de cuenta detallados por predio¹³, en los que se evidencia que los bienes de propiedad del Ministerio corresponden a locales comerciales, garajes y oficinas, considerados bienes fiscales sujetos al impuesto predial unificado.

⁹ Al respecto, se puede consultar, entre otras providencias, la sentencia de la Sección Tercera, Subsección B de esta Corporación, del 30 de abril de 2012, CP. Ruth Stella Correa Palacio, Radicación número: 2500232600019950070401 (21.699).

¹⁰ Exp. 19850 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹¹ Sentencia del 29 de abril de 2021, Exp. 24138, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, reiterada en sentencia del 20 de octubre de 2022, exp. 25972, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹² Ibidem nota 10.

¹³ Que hacen parte de los antecedentes administrativos incorporados como prueba mediante auto del 9 de septiembre de 2021. Fls. 47 c.a.1 a 216 c.a.2; Fls. 237 a 281 c.a.2; Fls. 297 c.a.2 a 411 vto. c.a.3.



Así las cosas, al estar los bienes gravados con el impuesto discutido, «*era procedente el cumplimiento de la obligación sustancial, es decir, el pago¹⁴*», con lo cual, como lo concluyó el Tribunal, no se configuró pago de lo no debido y no procede la devolución. En ese orden, la actuación acusada se ajustó a derecho. No prospera la apelación.

En consideración a lo anterior, la Sala confirmará la sentencia apelada.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso¹⁵ no se condenará en costas en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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.- CONFIRMAR la sentencia del 7 de abril de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

2.- Sin condena en costas.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

¹⁴ Sentencia del 29 de abril de 2021, Exp. 24138, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, reiterada en sentencia del 20 de octubre de 2022, exp. 25972, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁵ C.G.P. «Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...). 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.*».