



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., treinta (30) de mayo de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2018-00119-01 (26167)
Demandante: Iglesia Alianza Cristiana y Misionera Colombiana - IAC
Demandado: Distrito Capital - Secretaría de Hacienda Distrital - Dirección Distrital de Impuestos.

Temas: Impuesto Predial Unificado - años 2011 a 2015. Notificación del emplazamiento para declarar. Actualización catastral. Uso del suelo.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 20 de noviembre de 2020, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A¹, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

ANTECEDENTES

La demandante, entidad religiosa reconocida por el Estado colombiano y con personería jurídica especial, el 26 de diciembre de 1994 adquirió bajo la figura de la donación el derecho de dominio sobre el inmueble identificado con la matrícula inmobiliaria nro. 50C-814296 y el código CHIP AAA0086MDFZ.

El 3 de mayo de 2016, el Distrito Capital profirió la Resolución nro. 3707DDI018416 por medio de la cual expidió una liquidación oficial de aforo a la entidad demandante por el impuesto predial unificado por los años 2011 a 2015. Contra este acto, la demandante interpuso el correspondiente recurso de reconsideración, el cual fue desatado a través de la Resolución nro. DDI028986 del 10 de mayo de 2017, que confirmó la decisión anterior.

DEMANDA

La Iglesia Alianza Cristiana y Misionera Colombiana, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló mediante apoderado ante esta jurisdicción las siguientes pretensiones:

“Primera. Se declare la nulidad de la Resolución No. 3707DDI 018416 del 3 de Mayo de 2016 expedida por la Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Determinación de la Dirección Distrital del Impuestos de Bogotá por la cual se profiere Liquidación Oficial de Aforo de impuesto predial unificado del inmueble identificado con

¹ Índice 2 SAMAI.



CHIP AAA0086MDFZ -matrícula inmobiliaria 50 C No. 814296 de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos de Bogotá.

Segunda. Se declare la nulidad de la Resolución No. DDI 028986 del 10 de Mayo de 2017 por la cual se resuelve un recurso de reconsideración expedida por la Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Secretaría Distrital del Hacienda.

Tercera. En consecuencia de la anterior declaración de nulidad, y a título de restablecimiento del derecho se ordene a la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C cesar toda ejecución en contra de la entidad religiosa IGLESIA ALIANZA CRISTIANA Y MISIONERA COLOMBIANA I.A.C Y M.C por concepto de impuesto predial de las vigencias 2011 a 2015 del inmueble identificado con CHIP AAA0086MDFZ- matrícula inmobiliaria 50 C No. 814296 de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos de Bogotá, levantando en consecuencia las medidas sancionatorias y de reporte negativo en bases de datos, y declarando que la entidad no adeuda ninguna suma por los conceptos que se pretenden cobrar en los actos de liquidación de aforo.

Cuarta. A título de restablecimiento del derecho, se ordene a la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C reconocer que los inmuebles de la entidad religiosa IGLESIA ALIANZA CRISTIANA Y MISIONERA COLOMBIANA IACY M.C destinados a culto, a las casas pastorales, a seminarios y a sedes conciliares están excluidos de declaración y de pago del Impuesto Predial.²

Indicó como normas violadas los artículos 19, 29 y 209 de la Constitución Política; 7 de la Ley 133 de 1994; 19 del Decreto Distrital nro. 352 del 15 de agosto de 2002; el Decreto Distrital nro. 807 de 1993; 36 y siguientes de la Ley 1437 de 2011; 779 del Estatuto Tributario, y los precedentes jurisprudenciales respecto del derecho a la libertad religiosa y de cultos en Colombia, así como de la exclusión de impuestos de los lugares destinados a culto de las entidades religiosas.

Concepto de violación³

A través de la Resolución nro. 977 del 23 de julio de 1996, el Ministerio del Interior reconoció a la demandante como entidad religiosa con personería jurídica especial.

El literal e) del artículo 19 del Decreto Distrital nro. 352 de 2002 excluye del deber de presentar la declaración del impuesto predial a los predios destinados a culto, las casas pastorales, los seminarios y las sedes conciliares de las entidades religiosas. No obstante, el Distrito demandado profirió el acto administrativo de aforo desconociendo que en el inmueble opera una iglesia “desde hace más de 20 años”, donde se celebran cultos y otras actividades religiosas.

Asimismo, la administración omitió que a través de la Resolución nro. 227 del 19 de octubre de 1990 la Secretaría Distrital de Hacienda le había reconocido a la demandante la exclusión al pago de impuesto predial en proporción al 58,07% del inmueble que está destinado a culto y a las casas pastorales, seminarios o vivienda de los religiosos. Esta exclusión se encuentra ratificada mediante la Resolución nro. 044 del 10 de febrero de 1994.

A través de la Resolución nro. 766343 de 2008, la Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital certificó que el destino catastral del inmueble identificado con la matrícula inmobiliaria nro. 50C-814296 y con código CHIP AAA0086MDFZ es “DOTACIONAL PRIVADO. Usos: IGLESIAS, OFICINAS, Y CONSULTORIOS NPH”.

² Ibidem.

³ Ibidem.



Sin embargo, el 15 de junio de 2016, la mencionada unidad certificó que el destino catastral del inmueble es *“DOTACIONAL PRIVADO. Usos: INSTITUCIONAL PUNTUAL, esto es, erróneamente como un predio destinado a la administración y prestación de servicios del Estado (literal L Art. 86 de la Resolución IGAC No. 70 de 2011)”*.

Falta de competencia para expedir la resolución que resolvió el recurso de reconsideración por el año 2011

Manifestó que cuando se expidió la Resolución nro. DDI028986, el 10 de mayo de 2017, se había vencido el plazo legal de cinco años de la administración distrital para proferir la liquidación de aforo por el año gravable 2011 (la fecha de vencimiento para declarar era el 1 de julio de 2011), tal como lo establece el artículo 717 del Estatuto Tributario.

Falsa motivación

La Resolución nro. 3707DDI018416 de 2016 por medio de la cual se profirió liquidación oficial de aforo por el impuesto predial de los años 2011 a 2015, revocó el beneficio de exclusión que se le había reconocido por la Secretaría Distrital de Hacienda mediante la Resolución nro. 227 del 19 de octubre de 1990 y ratificada por la Resolución nro. 044 del 10 de febrero de 1994, sin haber obtenido el consentimiento expreso y escrito del titular del derecho, tal como lo contempla el artículo 97 de la Ley 1437 de 2011. No se conoce el soporte de un dictamen o un estudio técnico de la modificación dentro del Sistema de Información Tributaria del Distrito Capital, sobre el cual se sustentó la expedición del acto administrativo demandado.

Sostuvo que la administración no realizó la correspondiente inspección conforme lo prevé el artículo 779 del Estatuto Tributario para establecer la realidad jurídica del inmueble. También afirma que no tuvo conocimiento de la modificación de la destinación del uso del predio realizado por la Unidad de Catastro Distrital.

Vulneración al debido proceso y defensa

Adujo la demandante que se vulneró su derecho de contradicción y debido proceso por cuanto no tuvo acceso al expediente para presentar el correspondiente recurso de reconsideración, y conocer los motivos por los cuales se revocó la exclusión tributaria del 58,07% del predio de la cual gozaba desde el año 1994, y que evidenciara el cambio de categoría en el Sistema de Información Tributaria. Además, la administración no profirió un emplazamiento para declarar, como requisito previo de la liquidación de aforo.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito Capital - Secretaría de Hacienda Distrital - Dirección Distrital de Impuestos⁴ se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:

Sostuvo que no existe violación alguna al debido proceso, pues la administración tributaria distrital dentro del proceso de determinación del tributo atendió de manera estricta el procedimiento, donde demostró la verdad fiscal del contribuyente y determinó la liquidación del impuesto.

⁴ Índice 2 SAMAI.



A su vez, manifestó que no existen elementos de juicio que estructuren una falsa motivación sobre la cual se fundamenten los actos administrativos o de omisión que variarían la decisión. Los actos demandados se basaron en una descripción específica de los usos y áreas que para la fecha de su expedición contenía el boletín catastral. Para la administración, el propietario debió cumplir con su deber legal de informar los cambios de cualquier naturaleza que pesaran sobre el inmueble.

Por otra parte, indicó que se garantizó el acceso al expediente administrativo, y le brindó a la contribuyente las oportunidades pertinentes para interponer los recursos previstos por la normativa, desatándolos dentro de la oportunidad legal.

Adujo que en los actos administrativos cuya nulidad se demanda no se revocó la exclusión del inmueble, pues estos solo tratan de la gestión, recaudación, fiscalización, determinación y cobro de los tributos distritales por haber incumplido la contribuyente con el deber de declarar el impuesto predial unificado respecto de los inmuebles de propiedad de la iglesia.

Finalmente, recalcó el hecho de que los actos administrativos no revocaron la exclusión por lo que no está obligado a realizar informes técnicos o experticios, pues basta con la fundamentación probatoria que reposa en el expediente de la administración, y la evidencia de incumplimiento respecto de la declaración del tributo por parte del administrado.

Agregó que mediante el Emplazamiento para Declarar nro. 2015EE213795 del 19 de agosto de 2015 conminó a la iglesia demandante para declarar el impuesto predial unificado por las vigencias 2011 al 2015, y transcurrido el término de cinco años que establece el artículo 715 del Estatuto Tributario sin que se hubiera presentado voluntariamente la declaración, procedió a expedir la Resolución nro. 3707DDI018416 del 3 de mayo de 2016, por la cual se profirió la liquidación oficial de aforo del impuesto predial unificado.

Por lo anterior, consideró que el Distrito contaba con competencia para determinar la obligación tributaria a cargo del contribuyente a través de la liquidación oficial de aforo, conforme lo establece el artículo 716 del Estatuto Tributario.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas. Las razones de la decisión se resumen así⁵:

Vulneración al debido proceso y defensa

No se vulneró el debido proceso de la parte actora, por cuanto la liquidación oficial de aforo se expidió y notificó a la iglesia demandante dentro del término de cinco años establecido en el artículo 717 del Estatuto Tributario. Asimismo, se tiene que a este acto le precedió la expedición del Emplazamiento para Declarar nro. 2015EE213795 del 19 de agosto de 2015, el cual le fue notificado debidamente a la contribuyente. Por otra parte, estableció que la administración puede sancionar en el mismo acto de liquidación oficial, por lo que la vulneración alegada por la demandante no prospera.

⁵ Ibidem.



Frente al argumento de que se vulneró el derecho de defensa de la demandante, dado que la entidad demandada no le permitió revisar el expediente administrativo, observó que el 1 de julio de 2016, la Iglesia contribuyente solicitó copias informales del expediente, la cual fue aceptada por la administración con el Oficio nro. 2016EE113439 del 15 de julio de 2016. En este, la Secretaría de Hacienda Distrital le indicó a la interesada el procedimiento para acceder a las copias del expediente administrativo requerido. Asimismo, constató que el 12 de septiembre de 2016 se le entregaron las copias solicitadas.

Falsa motivación

El Distrito Capital profirió los actos administrativos con base en la información recaudada por la Unidad de Catastro Distrital, quien cuenta con la documentación actualizada y clasificada de los inmuebles, por lo que toda su investigación se fundó en la información del boletín catastral del 8 de abril de 2016 y del sistema integrado de información catastral del predio ubicado en la dirección Carrera 20 nro. 81-55, e identificado con la matrícula inmobiliaria nro. 050C-00814296 y código CHIP AAA0086MDFZ.

En el mencionado boletín el citado inmueble ostenta un *“Destino 06 dotacional privado y los siguientes Usos dotacionales: 012 descrito como ‘INSTITUCIONAL PUNTUAL’, 025 descrito como ‘BODEGAS DE ALMACENAMIENTO NPH 025 / INSTAL. NO IND’, y 013 descrito como ‘COLEGIOS Y UNIVERSIDADES 1 A 3 PISOS’”*.

Por lo anterior, en el inmueble se llevaba a cabo una actividad económica distinta a la excluida en el literal e) del artículo 19 del Decreto 352 de 2002, y le correspondía a la iglesia contribuyente la carga de demostrar que en el predio desarrollaba actividades de culto, o de habitación como casas pastorales, seminarios y sedes conciliares, para así probar que este inmueble estaba excluido de la imposición legal del impuesto predial unificado por los años en discusión.

En relación con el cargo alegado por la demandante relativo a que la administración no practicó una inspección tributaria para constatar la realidad del inmueble, el Tribunal estuvo de acuerdo con el Distrito en el sentido que este último valoró la idoneidad del medio de prueba y estableció que esta no era una prueba procedente ni conducente al caso concreto, por cuanto al momento en que se desarrolló la investigación fiscal (año 2015) *“ya había transcurrido un tiempo considerable desde la fecha de causación del período fiscal en que se observó los cambios en el uso del inmueble (1º de enero de 2011)”*.

Por no encontrarse demostradas no condenó en costas.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante**⁶ fundamentó el recurso de apelación como se expone a continuación:

El artículo 19 del Decreto 352 de 2002 establece una exclusión tributaria para las propiedades de las entidades religiosas. Antes de proferirse esta normativa, la Secretaría Distrital de Hacienda reconoció la exclusión prevista en la ley sobre el

⁶ Ibidem.



58,07% del inmueble en discusión a través de la Resolución nro. 044 de 1994 y ordenó su incorporación al Sistema de Información Tributaria, situación que no se puede desconocer sin agotar el debido proceso administrativo contemplado en el artículo 97 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; esto es, mediante la expedición de un acto administrativo por medio del cual se revoque la exclusión, notificado al contribuyente para que ejerza su defensa.

Adujo que los actos administrativos que contengan decisiones que afecten a los particulares deben motivarse al menos de forma sumaria, pues el análisis de los hechos y razones que fundamentan la decisión garantizan el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente. La motivación constituye un elemento estructural del acto administrativo, y su ausencia o la falsa motivación generan la nulidad del acto. En este caso, en el expediente no se conoce el soporte o estudio técnico del levantamiento o revocatoria de la exclusión del impuesto predial de la cual gozaba el inmueble desde el año 1990, y concluyó que el certificado catastral que se aporta por la vigencia 2016 evidencia que se modificó el uso del inmueble de manera unilateral.

Igualmente consideró que la administración incurrió en un error de derecho al enviar los citatorios de notificación de los actos administrativos tanto preparatorios como definitivos a una dirección errada, para tener la oportunidad de ejercer su legítimo derecho de defensa, ya que el domicilio principal de la iglesia demandante se encuentra en la ciudad de Armenia, y los actos se notificaron en la ciudad de Bogotá.

Insistió en que conforme lo establece el artículo 779 del Estatuto Tributario, la administración no realizó una inspección tributaria en el predio para establecer la realidad del inmueble en las vigencias 2011 a 2015; igualmente, desconoce el procedimiento usado por la Unidad de Catastro Distrital para cambiar la destinación del uso del predio.

Citó la sentencia del 25 de octubre de 2017, proferida dentro del expediente 20411, donde se concluyó que, a pesar de que el catastro da cuenta de las circunstancias que permiten determinar los elementos del tributo y constituye la principal fuente de información para que las autoridades cuantifiquen el impuesto, ante una divergencia entre lo que reporta el catastro y las circunstancias reales que reviste el inmueble al momento de su causación, deben primar las particularidades y características reales del predio, por encima de la información catastral, que puede resultar desajustada a la realidad.

Por ello solicitó se ordenara de oficio el decreto de una inspección judicial acompañada de peritos expertos, para la verificación de la realidad económica o material del inmueble que permita el esclarecimiento de los hechos materia de estudio.

Finalmente, manifestó que los actos administrativos demandados son nulos por la falta de motivación y desconocimiento de las normas en que debieron fundarse, al considerar que con la expedición de los actos demandados no es posible jurídicamente pretender cobrar de manera retroactiva el impuesto predial de los años 2011 a 2015, con base en un avalúo o actualización catastral realizada de manera posterior a la vigencia frente a la que se pretende su cobro y recaudo.



TRÁMITE DE SEGUNDA INSTANCIA

Mediante providencia del 14 de diciembre de 2023⁷, se ordenó tener como prueba sobreviniente la aportada por la parte demandante⁸, correspondiente a un oficio expedido por la Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital de Bogotá, - UAECD- por medio del cual se rectificó el uso y destino del predio identificado con el código CHIP AAA0086MDFZ y ubicado en la dirección “AK 20 81 55”, inmueble sobre el cual el Distrito, en los actos demandados en este proceso, liquidó el impuesto predial de los años 2011 a 2015.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandada**⁹ reiteró los argumentos de la contestación de la demanda dentro de la oportunidad legal para ello.

Por su parte, la **demandante**¹⁰, además de reiterar los argumentos de la demanda y el recurso de apelación, indicó que la Unidad de Catastro Distrital realizó una visita técnica en el inmueble en el mes de abril del año 2021, y como consecuencia de esta, actualizó la información catastral del inmueble, documento que allegó como prueba sobreviniente.

El **Ministerio Público**¹¹ consideró que conforme a la prueba sobreviniente allegada por la parte demandante resulta claro que esta era beneficiaria de la exclusión contemplada en el artículo 19 del Decreto 352 de 2002, por lo que es procedente la declaratoria de nulidad de los actos demandados.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestiones previas

La demandante, en el recurso de apelación, solicitó que en segunda instancia se practicara de oficio una inspección tributaria para esclarecer la realidad del inmueble frente a la exclusión del impuesto predial unificado.

Conforme al artículo 212 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo¹², el decreto de pruebas en segunda instancia cuando se trata de apelación de sentencia solo procede dentro del término de ejecutoria del auto

⁷ Índice 30 SAMAI.

⁸ Índice 2 SAMAI.

⁹ Índice 44 SAMAI.

¹⁰ Índice 45 SAMAI.

¹¹ Índice 43 SAMAI.

¹² “Para que sean apreciadas por el juez las pruebas deberán solicitarse, practicarse e incorporarse al proceso dentro de los términos y oportunidades señalados en este Código. (...)

En segunda instancia, cuando se trate de apelación de sentencia, en el término de ejecutoria del auto que admite el recurso, las partes podrán pedir pruebas, que se decretarán únicamente en los siguientes casos:

1. Cuando las partes las pidan de común acuerdo. En caso de que existan terceros diferentes al simple coadyuvante o impugnante se requerirá su anuencia.
2. Cuando fuere negado su decreto en primera instancia o no obstante haberse decretado se dejaron de practicar sin culpa de la parte que las pidió. En este último caso, solo con el fin de practicarlas o de cumplir requisitos que les falten para su perfeccionamiento.
3. Cuando versen sobre hechos acaecidos después de transcurrida la oportunidad para pedir pruebas en primera instancia, pero solamente para demostrar o desvirtuar estos hechos.
4. Cuando se trate de pruebas que no pudieron solicitarse en la primera instancia por fuerza mayor o caso fortuito o por obra de la parte contraria.
5. Cuando con ellas se trate de desvirtuar las pruebas de que tratan los numerales 3 y 4, las cuales deberán solicitarse dentro del término de ejecutoria del auto que las decreta. (...)



que admite el recurso y en los eventos que la misma norma establece de manera taxativa, dentro de los cuales no encuadra la solicitud presentada en este proceso.

Además, no es pertinente decretar la prueba solicitada, toda vez que en el presente caso no es necesario esclarecer puntos oscuros o difusos de la contienda, como lo prevé el artículo 213 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Por lo anterior, se rechaza la solicitud.

Por otra parte, la Sala observa que la demandante propuso como cargos de apelación la falta de motivación de los actos al considerar que con ellos se pretende cobrar de manera retroactiva el impuesto predial de los años 2011 a 2015, con base en un avalúo o actualización catastral realizada de manera posterior a la vigencia frente a la que se pretende su cobro y recaudo; y la indebida notificación de la Resolución nro. DDI028986, el 10 de mayo de 2017, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración con la liquidación oficial de aforo del impuesto predial unificado por los años gravables 2011 a 2015.

No obstante, estos cargos no fueron planteados en el escrito inicial de la demanda, de suerte que no fueron resueltos por el tribunal en la sentencia. Para la Sala, incluir el examen de estos en la providencia que desata el recurso de apelación vulneraría el derecho de defensa del Distrito Capital, en tanto no corresponderían a una decisión tomada por el Tribunal, frente a la cual la contraparte también hubiese tenido la oportunidad procesal de conocerla, y si fuese de su interés, controvertirla ante la segunda instancia.

La parte demandante tiene la carga de exponer en su demanda los fundamentos de hecho y de derecho de sus pretensiones, y el juez no puede, en la sentencia, exceder el marco planteado por las partes en la demanda y su contestación, razón por la cual la competencia del *a quo* se restringe a los cargos planteados. A su vez, el recurso de apelación se dirige contra la decisión de primera instancia, pero no constituye una oportunidad para modificar la demanda, o en general para plantear asuntos de los que no debió ocuparse la sentencia impugnada porque no fueron propuestos en esta.

Por lo anterior, en virtud del principio de congruencia previsto en los artículos 281 y 320 del Código General del Proceso –C.G.P.–, esta Corporación no se pronunciará respecto a la inconformidad planteada por la demandante en relación con el cobro retroactivo del impuesto predial por las vigencias 2011 a 2015.¹³

Problemas jurídicos

En los términos del recurso de apelación, la Sala determinará si se notificó en debida forma el emplazamiento para declarar, y si el inmueble propiedad de la demandante se encuentra excluido del impuesto predial unificado por las vigencias fiscales 2011 a 2015.

Debido proceso. Notificación del emplazamiento para declarar

El Tribunal estableció que el Emplazamiento para Declarar nro. 2015EE213795 del 19 de agosto de 2015, por medio del cual la entidad demandada conminó a la demandante a presentar las declaraciones del impuesto predial unificado por las

¹³ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso administrativos, Sección Cuarta. Sentencias del 6 de noviembre de 2019, exp. 23476, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 3 de diciembre de 2020, exp. 24001, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez (E).



vigencias fiscales 2011 a 2015 del inmueble ubicado en la dirección Carrera 20 nro. 81-55 de Bogotá, e identificado con la matrícula inmobiliaria nro. 050C-00814296 y CHIP AAA0086MDFZ, se notificó por correo certificado el 28 de agosto de 2015, en la Calle 33 A Sur No. 78 A 09, de la ciudad de Bogotá D.C. En esta misma dirección se notificó la liquidación oficial de aforo, por lo que concluyó que fueron notificadas debidamente a la Iglesia.

La demandante cuestiona la sentencia de primera instancia al indicar que las citaciones para notificar el emplazamiento para declarar fueron entregadas en una dirección errada en la ciudad de Bogotá, sin tener en cuenta que su domicilio principal se encuentra en la ciudad de Armenia.

En relación con la notificación de las actuaciones de la administración, la Sección ha manifestado que la notificación de los actos administrativos es un elemento esencial del debido proceso, pues busca proteger el derecho de defensa y contradicción, además de garantizar que sean conocidos por los administrados para que puedan controvertirlos a través de los recursos en sede administrativa o judicial¹⁴.

Para tal efecto, el artículo 7.º del Decreto 807 de 1993, prevé que la notificación de los actos administrativos se debe efectuar “a la dirección informada por el contribuyente o declarante en la última declaración del respectivo impuesto, o mediante formato oficial de cambio de dirección presentado ante la oficina competente.”

Asimismo, contempla que “*Cuando no exista declaración del respectivo impuesto o formato oficial de cambio de dirección, o cuando el contribuyente no estuviere obligado a declarar, o cuando el acto a notificar no se refiera a un impuesto determinado, la notificación se efectuará a la dirección que establezca la Administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria.*” (Se subraya).

De acuerdo con lo anterior, la administración tributaria para época de los hechos debía notificar el emplazamiento para declarar a la dirección informada por el contribuyente en su última declaración; y en los casos en que en el contribuyente no estuviese obligado a declarar (como en el caso concreto, en el que la Iglesia demandante considera que su predio se encuentra excluido del tributo), podría efectuarla en la dirección que se estableciera mediante la verificación directa o, mediante el uso de guías telefónicas, directorios o información oficial, comercial o bancaria.

Según la demandante, la administración debió notificar el emplazamiento para declarar a su dirección principal; esto es, la calle 9N nro. 19-00 del municipio de Armenia, que fue la dirección donde la entidad demandada le notificó el acto de determinación y el que resolvió el recurso de reconsideración.

¹⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 8 de septiembre de 2016, exp. 18945, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 20 de septiembre de 2017, exp. 20890, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, y del 19 de octubre de 2017, exp. 22283, y 29 de abril de 2020, Exp. 22646 C.P. Milton Chaves García.



Al efecto, la Sala constata que el emplazamiento para declarar fue notificado mediante envío por correo certificado en fecha del 28 de agosto de 2015 en la Calle 33 A Sur No. 78 A-09, de la ciudad de Bogotá D.C., que si bien difiere de la que notificaron los actos administrativos de determinación¹⁵, lo que en un principio tornaría la notificación del mencionado acto en irregular, lo cierto es que se notificó en la dirección de la demandante con que contaba el Distrito en su Sistema de Información Tributaria, que es la información oficial del ente demandado; y tanto que información oficial, válida para efectos de notificación, según lo dispuesto en el artículo 7.º del Decreto Distrital 807 de 1993 arriba citado.

Asimismo, la demandante dio respuesta al Emplazamiento para Declarar nro. 2015EE213795 del 19 de agosto de 2015 dentro del mes siguiente a su notificación por correo en la ciudad de Bogotá como se encuentra demostrado con el escrito radicado el 18 de septiembre de 2015¹⁶, por lo que la Sala considera que no se vulneró el derecho al debido proceso de la demandante, en tanto se demostró que conoció el emplazamiento y presentó respuesta al mismo. El cargo de apelación no prospera.

Exclusión tributaria. Procedimiento de actualización catastral

El *a quo* consideró que los actos administrativos no se encuentran falsamente motivados por cuanto se basaron en la información suministrada en el boletín catastral expedido por la Unidad de Catastro Distrital, en el cual se constata que el uso y destino del inmueble ubicado en la dirección Carrera 20 nro. 81-55, e identificado con la matrícula inmobiliaria nro. 050C-00814296 y CHIP AAA0086MDFZ era el dotacional privado descrito como “*institucional puntual*”, “*bodegas de almacenamiento nph 025 / instal. no ind*”, y “*colegios y universidades 1 a 3 pisos*”. Al no estar descritos tales usos dentro de las causales de exclusión del artículo 19 del Decreto 352 de 2002, la demandante era sujeto pasivo del impuesto predial unificado por los años gravables en discusión sobre el predio mencionado.

Por su parte, la demandante cuestiona la sentencia de primera instancia, al considerar que los actos administrativos desconocieron la exclusión tributaria otorgada al inmueble de su propiedad a través de la Resolución nro. 044 de 1994, situación que no se puede desconocer sin agotar el procedimiento contemplado en la Ley 1437 de 2011 frente a la revocatoria directa de los actos administrativos. Por otra parte, discute que como estos contienen decisiones que afectan a los particulares, deben de motivarse al menos de forma sumaria; y en cambio, en este caso no se conoce el estudio técnico que tuvo como consecuencia la revocatoria de la exclusión del impuesto predial unificado del cual gozaba el inmueble desde el año 1990.

Sobre la falsa motivación, la Sección ha señalado que “*tiene lugar cuando no existe correspondencia entre la parte motiva y resolutive del acto, o cuando los motivos invocados como fuente de la decisión por parte de la Administración no son reales o no existen, o están desfigurados al punto de no corresponder a la realidad*”¹⁷.

Asimismo, se precisó que “*la falsa motivación se estructura cuando en las consideraciones de hecho o de derecho sobre las que se basa el acto administrativo se incurre en error, ya sea porque los hechos citados en la decisión son inexistentes (error*

¹⁵ Índice 2 SAMAI, Expediente digital folio 25 C.A.

¹⁶ Índice 2 SAMAI, Expediente digital folios 23 al 24 C.A.

¹⁷ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 10 de julio de 2002, Exp. 11629. C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié. Reiterada en sentencia del 18 de octubre de 2018, Exp. 21652, C.P. Milton Chaves García.



de hecho) o cuando, el motivo invocado sí existió materialmente, pero fue mal apreciado o interpretado por el funcionario, es decir, son calificados de forma errónea desde el punto de vista jurídico (error de derecho)”¹⁸. A su vez, en sentencia del 27 de agosto de 2020¹⁹, se sostuvo que “es necesario que se demuestre una de dos circunstancias: a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente”.

En el Distrito Capital, el impuesto predial unificado está regulado por el Decreto 352 de 2002, en el cual se compilaron las normas tributarias sustanciales que rigen dentro su ámbito territorial. Este decreto distrital enlista en su artículo 19²⁰ los inmuebles sobre los que no se declarará ni pagará el impuesto predial unificado, entre los que se encuentran los predios que son propiedad de iglesias (diferentes de la católica) reconocidas por el Estado colombiano, y destinadas al culto, a las casas pastorales, seminarios y sedes conciliares.

En el caso de que un contribuyente no presente la declaración del impuesto predial le corresponde a la administración determinarlo de manera oficial, para lo cual es esencial contar con el avalúo catastral y la información catastral del respectivo inmueble. Al respecto, la Sección ha reiterado que “el catastro tiene una incidencia fundamental para la determinación del impuesto predial en tanto que permite contar con una información actualizada y clasificada de los inmuebles, a partir de la cual, los distritos y municipios pueden obtener los datos que permiten fijar el tributo”²¹.

En el caso concreto, si bien la demandante manifiesta que la liquidación del impuesto contenida en los actos demandados desconoció la exclusión parcial concedida sobre el 58,07% del inmueble de su propiedad, es claro que el beneficio otorgado en el acto expedido en 1994 se otorgó por un año -desde el 1.º de enero de 1993 hasta el 31 de diciembre de 1993-, de suerte que para los años discutidos en esta oportunidad, no había ninguna exclusión reconocida en un acto particular, cuyo desconocimiento hubiese requerido la anuencia previa de la demandante. Si el beneficio había sido otorgado por un término concreto, el cual ya había fenecido para los años 2011 a 2015, no había lugar a exigirle al distrito agotar un procedimiento previo para adelantar el cobro del impuesto correspondiente a años posteriores.

Por otra parte, la Dirección Distrital de Impuestos, y luego el *a quo*, fundamentaron su decisión de declarar sujeto pasivo del impuesto predial a la iglesia demandante con base en la respectiva información catastral del inmueble de propiedad de la actora a 1.º de enero de 2011 (momento de causación del tributo), y actualizada en 2016, la cual daba cuenta de que el predio tenía una categoría tarifaria con Destino 06 “DOTACIONAL PRIVADO” y la descripción de dos (2) usos catastrales: 012 descrito como “INSTITUCIONAL PUNTUAL”, y 013 descrito como “COLEGIOS Y

¹⁸ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 11 de marzo de 2021, Exp. 23976, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 27 de agosto de 2020. Exp. 24561, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁰ Artículo 19. Exclusiones. No declararán ni pagarán impuesto predial unificado, los siguientes inmuebles:[...]

a) Los inmuebles de propiedad de otras iglesias diferentes a la católica, reconocidas por el Estado Colombiano y destinadas al culto, a las casas pastorales, seminarios y sedes conciliares.

Parágrafo. Las demás propiedades de las iglesias serán gravadas en la misma forma que las de los particulares.

²¹ CONSEJO DE ESTADO, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia de 27 de agosto de 2009, Exp. 16327, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



UNIVERSIDADES 1 A 3 PISOS”, con lo cual la demandante se encontraba en la obligación de declarar.

Frente a la necesidad de determinar las circunstancias especiales de cada predio al momento de la causación del impuesto predial unificado, esta Sección²² ha establecido que para los interesados “[...] es imperativo acudir al catastro, que constituye el “inventario o censo, debidamente actualizado y clasificado de los bienes inmuebles pertenecientes al Estado y a los particulares, con el objeto de lograr su correcta identificación física, jurídica, fiscal y económica [...]” dado que “[...] todos los elementos que figuran en el registro catastral, como el propietario o poseedor del predio, la destinación del inmueble, o si está o no edificado, son determinantes tanto para el contribuyente, como para el fisco al momento de fijar el impuesto predial.”

Para tal efecto, el 1.º de julio de 2022 la parte demandante aportó el oficio (sin número ni fecha) que da respuesta a una solicitud de modificación del uso y destino de los bienes inmuebles objeto de impuesto predial por los años 2011 a 2015, el cual se tuvo como prueba sobreviniente mediante providencia del 14 de diciembre de 2023.

En el mencionado oficio, la Unidad de Catastro Distrital le notificó a la demandante el contenido de las resoluciones nros. 2021-11188 del 23 de abril de 2021, 232021-49652 del 4 de noviembre de 2021 y 2021-50686 del 10 de noviembre de 2021, por medio de las cuales rectificó el uso y destino del predio identificado con el CHIP AAA0086MDFZ y ubicado en la dirección “AK 20 81 55” por los años 2005 a 2009, 2010 y 2017 a 2021, respectivamente, inmueble sobre el cual el Distrito, en los actos demandados en este proceso, liquidó el impuesto predial de los años 2011 a 2015. En tal oficio se lee lo siguiente:

“En atención a la solicitud radicada bajo el número en referencia, relacionada con la RECTIFICACIÓN DE USO Y DESTINO, para el predio con dirección oficial AK 20 81 55, Código Homologado de Identificación Predial CHIP AAA0086MDFZ, me permito informarle que la modificación se realizó **según la información obtenida en la visita técnica realizada el pasado 23 de julio del año en curso, se observó que las características del inmueble en cuestión, corresponden con la información que actualmente se encuentra registrada en nuestras bases de datos, sin embargo, se homologó el cambio del uso 12 INSTITUCIONAL PUNTUAL a 58 de CULTO RELIGIOSO EN NPH desde la vigencia 2017 a 2020, acorde a la modificación del Manual de Usos y Destinos que a partir de 2017 actualizó el uso 58 CULTO RELIGIOSO EN NPH**, así mismo, para las vigencias 2005 a 2010 se procedió a incluir el uso 012 acorde al Manual de Usos y Calificaciones vigente, debido a que el uso 58, no existía aún en los manuales de esta unidad y se calificó de acuerdo al uso que se le estaba dando en cada vigencia, los cuales fueron corroborados con la información aportada, las visitas técnicas, las fotografías aportadas por usted y las tomadas en campo y las que reposan en nuestras bases de datos institucionales en las cuales se actualizan, los usos, las áreas y las calificaciones acorde al estudio realizado de las evidencias.

De acuerdo con las visitas técnicas realizadas el 20 de abril y el 23 de julio del año en curso, se evidencia que el uso que se le da al predio no es exclusivo del culto religioso, por tanto, se le califican los usos encontrados acorde al Manual de Usos y Calificaciones vigente para el año 2021 y acorde a las áreas que se identificaron durante la inspección.

Para las vigencias 2011 a 2016, se validan la información de la base de datos ya que esta corresponde a la información actualizada para la vigencia del 2010.”

(Resalta la Sala)

²² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 18 de febrero de 2016, exp. 20875, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



Asimismo, aportó la Resolución nro. 2021-50686 del 10 de noviembre de 2021, expedida por la autoridad catastral, en la cual modificó los avalúos, así como el uso para la vigencia 2010 para el predio identificado con el CHIP AAA0086MDFZ y ubicado en la dirección “AK 20 81 55”; esto es, que cambió el código de uso de la categoría 12 “INSTITUCIONAL PUNTUAL”, a la categoría 58 “CULTO RELIGIOSO EN NPH”²³, según lo descrito en el citado oficio, al observar en la visita técnica que el **predio ostentaba las mismas características descritas en sus bases de datos**, es decir, que Catastro Distrital constató que en el predio sobre el cual recayó el tributo, se encontraba un culto religioso, datos que concordaban con la información que tenía la Unidad Catastral sobre el inmueble de la demandante previo a esta actualización.

Frente a los predios de propiedad de las iglesias, el artículo 19 del Decreto Distrital 352 de 2002, en su literal e), los excluye del pago del impuesto predial así: “Los inmuebles de propiedad de otras iglesias diferentes a la católica, reconocidas por el Estado Colombiano y destinadas al culto, a las casas pastorales, seminarios y sedes conciliares”.

Para que un predio se encuentre cobijado por la exclusión del impuesto establecida en la norma transcrita y para poder disponer de esta, las iglesias -diferentes a la católica- deben tener la propiedad, posesión y uso del inmueble, y que el inmueble esté destinado al culto, a la vivienda de las comunidades religiosas, casas episcopales y curales y seminarios conciliares. Y una vez cumplidos estos requisitos la exclusión opera de pleno derecho al momento de la causación del tributo.

Así, en relación con los predios que desarrollen usos mixtos el parágrafo segundo del artículo 2.º del Acuerdo 105 de 2003, para la época de los hechos preveía lo siguiente:

“Artículo 2. Tarifas. Las tarifas del impuesto predial unificado serán las siguientes:

[...]

Parágrafo segundo. Los predios en que se desarrollen usos mixtos y dentro de ellos se encuentren los usos relacionados a continuación, aplicarán la tarifa que corresponda a cada uno de ellos en el siguiente orden: dotacional con cualquier otro uso aplica tarifa dotacional, industrial con cualquier otro uso excepto dotacional, aplica tarifa industrial, comercial con cualquier otro uso excepto dotacional o industrial aplica tarifa comercial, residencial con depósitos y parqueaderos aplica tarifa residencial.

[...]

Al efecto, se tiene que la citada normativa solo contempla diferenciación de tarifas para el impuesto predial unificado cuando se desarrollan usos mixtos en el inmueble en los casos de usos dotacionales, industriales, comerciales y residenciales.

Por ello, se constata que la Unidad de Catastro Distrital a través de la Resolución 2021-50686 del 10 de noviembre de 2021 rectificó el uso y destino del inmueble de institucional puntual a culto religioso para el año 2010, entre otros, y manifestó el reconocimiento de este cambio para las vigencias 2011 a 2016 (en discusión en el presente asunto), puesto que en el oficio se establece que para estos años el destino y uso del predio corresponde al actualizado para el año 2010.

Si bien la administración tributaria debe utilizar la información oficial proporcionada por el ente oficial competente para determinar la realidad de los inmuebles en su jurisdicción en relación con los destinos y usos catastrales, que en este caso se trata de la Unidad de Catastro Distrital, y no puede aplicar estos conceptos sin pruebas²⁴,

²³ Índice 2 SAMAI.

²⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 18 de marzo de 2021, Exp. 24899, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; del 24 de mayo de 2012, Exp. 17715, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



lo cierto es que para el año 2010, fue la citada Unidad quien certificó que uno de los usos del predio era el de culto religioso, y tal actualización es prueba de ello para las vigencias fiscales 2011 a 2015 sobre las cuales se profirió liquidación de aforo.

Se advierte que la determinación de la carga tributaria sobre los predios debe corresponder a la realidad material, económica y jurídica de los inmuebles, antes que a los registros formales de tales datos, y en el presente caso es la Unidad de Catastro, esto es, el propio Distrito Capital quien certifica que dentro de los usos del inmueble de propiedad de la demandante está el culto religioso en los años a los que se refiere el acto de aforo y su resolución confirmatoria.

En los casos en que se cumplen todos los ya mencionados presupuestos previstos para que los bienes de propiedad de las iglesias sean excluidos del impuesto predial, y se constate que el uso de estos predios es mixto (es decir, que concurren en un mismo inmueble varios usos, tanto gravados como excluidos), la Sala considera que el tributo debe ser liquidado de manera proporcional de acuerdo con los usos probados, en este caso, los reportados por la Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital; esto es, atendiendo a la parte o el porcentaje del área destinada al uso gravado que de acuerdo con el valor del avalúo corresponda, y excluyendo de su cálculo aquella proporción del área destinada al uso cobijado en el literal e) y parágrafo del artículo 19 del Decreto 352 de 2002.

Así, se tiene que el inmueble de propiedad de la Iglesia Alianza Cristiana y Misionera Colombiana se encuentra excluido en parte del pago del impuesto predial unificado por encontrarse en el mismo un área destinada al culto religioso, y haber sido reconocido así por la Unidad de Catastro del Distrito Capital en los actos administrativos allegados como prueba sobreviniente, por lo que se encuentra irregular e injustificado que para la vigencia 2011 a 2015 se desatienda la exclusión consagrada en el artículo 19 Decreto Distrital 352 de 2002.

Por lo anterior, la Sala considera que el predio identificado con el CHIP AAA0086MDFZ y ubicado en la dirección “AK 20 81 55”, propiedad de la Iglesia demandante, se encuentra excluido del impuesto predial en la proporción que le corresponde al culto religioso, mas no sobre la parte donde se encuentran los centros educativos que según lo informado por la Unidad Distrital de Catastro son los pisos “1 a 3” del predio, de suerte que le corresponderá a la administración distrital determinar la parte o porcentaje del aérea excluida del impuesto del citado predio. El cargo de apelación prospera parcialmente.

En consecuencia, se revocará la sentencia apelada, y en su lugar se declarará la nulidad parcial de los actos administrativos, y a título de restablecimiento del derecho se ordenará al Distrito Capital calcular el impuesto predial a cargo de la demandante por las vigencias 2011 a 2015 con exclusión del área destinada al uso de culto religioso excluido del gravamen del predio identificado con el CHIP AAA0086MDFZ y ubicado en la dirección “AK 20 81 55”, propiedad de la Iglesia Alianza Cristiana y Misionera Colombiana – IAC.

Condena en costas

Conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.



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

F A L L A

PRIMERO: **Revocar** la sentencia de 20 de noviembre de 2020 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, por las razones expuestas en la parte motiva, y en su lugar:

SEGUNDO: **Declarar** la nulidad parcial de la Resolución nro.3707DDI018416 del 3 de mayo de 2016 y de la Resolución nro. DDI028986 del 10 de mayo de 2017, expedidas por el Distrito Capital – Secretaría Distrital de Hacienda – Dirección Distrital de Impuestos, por las razones expuestas en la parte motiva.

TERCERO: En consecuencia, y a título de restablecimiento del derecho **ordenar** al Distrito Capital – Secretaría Distrital de Hacienda que profiera una nueva liquidación del impuesto predial unificado del predio identificado con el CHIP AAA0086MDFZ y ubicado en la dirección “AK 20 81 55”, propiedad de la Iglesia Alianza Cristiana y Misionera Colombiana – IAC, correspondiente a los años 2011 a 2015, en la que se tenga en cuenta el área destinada a las actividades gravadas con el impuesto, y se excluya el área destinada al uso excluido del mismo, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

CUARTO: **Sin condena** en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador.aspx>