



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., diez (10) de diciembre de dos mil veinticinco (2025)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 25000-23-37-000-2020-00185-01 (28825)
Demandante JARDINES DEL APOGEO S.A.
Demandado DISTRITO CAPITAL – SECRETARÍA DE HACIENDA
Temas Impuesto predial. Excepción de inconstitucionalidad. Límite artículo 27 del Decreto distrital 352 de 2002. Información catastral. Realidad jurídica, física y económica del predio. Sanción por inexactitud. Diferencia de criterios.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sección decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 21 de marzo de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que dispuso lo siguiente¹:

PRIMERO: DECLÁRESE la nulidad de Liquidación Oficial de Revisión No. 2545DDI005564 del 1º de marzo de 2019, mediante la cual se modificó la declaración del Impuesto Predial Unificado correspondiente al inmueble identificado con CHIP AAA0047EKEP por la vigencia 2017 y; de la Resolución No. DDI003595 del 09 de marzo de 2020, mediante la cual se resolvió un (1) recurso de reconsideración en contra de la Liquidación Oficial de Revisión No. 2545DDI005564 del 1º de marzo de 2019, modificando el acto recurrido, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho **DECLÁRESE** la firmeza de la declaración privada del impuesto predial del inmueble identificado con el CHIP AAA0047EKEP presentada el 16 de junio de 2017 con el formulario No. 2017301010009637903.

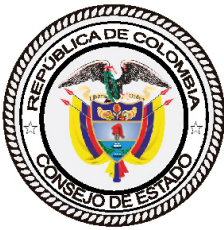
TERCERO: Sin condena en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La Secretaría de Hacienda del distrito de Bogotá (en adelante distrito de Bogotá) expidió la resolución 2545DDI005564 del 1 de marzo de 2019, en la que modificó la declaración privada del impuesto predial unificado del año 2017, presentada por Jardines del Apogeo S.A. con relación al inmueble identificado con CHIP AAA0047EKEP e impuso sanción por inexactitud.

La sociedad presentó recurso de reconsideración contra la anterior decisión, la cual fue resuelta por la entidad territorial con la resolución DDI003595 del 9 de marzo de 2020, que accedió parcialmente a la impugnación disminuyendo el valor del impuesto a cargo y de la sanción por inexactitud.

¹ Samai del tribunal, índice 36, páginas 24 y 25.



ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones en la demanda²:

Primera pretensión: Que se declare la nulidad total de los actos administrativos contenidos en la Resoluciones Nos. 2545DDI005564 del 1 de marzo de 2019, por medio de la cual se profiere Liquidación Oficial de Revisión y No. DDI003595 del 9 de marzo de 2020 por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración;

Segunda pretensión: Que como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración del impuesto predial unificado presentada por La Sociedad para la vigencia fiscal 2017, mediante formulario No. 2017301010009637903.

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 29, 58, 95 y 363 de la Constitución Política; 4 de la Ley 1437 de 2011 y 20, 21, 22, 27 y 36 del Decreto Distrital 352 de 2002.

Los argumentos de nulidad se resumen de la siguiente manera:

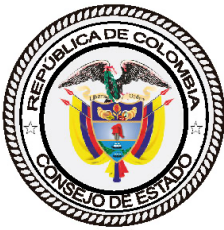
Expuso que la autoridad tributaria **desconoció la realidad física del inmueble**, porque determinó la base gravable del impuesto desatendiendo su área real. Precisó que, desde la adquisición del inmueble objeto de debate y para el momento de causación del tributo, se presentaron más de 34.874 desenglobes, expropiaciones, cesiones, entre otros, que dieron lugar a 229.024,58 metros cuadrados que no deben ser considerados para efectos del tributo.

Adujo que la demandada **violó el principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma**. Destacó que era responsabilidad del distrito de Bogotá, como sujeto activo del tributo, corroborar la realidad física y el área del inmueble sobre el cual debía calcular el gravamen. No obstante, producto de la omisión por parte de la autoridad, la determinación del impuesto predial por la vigencia 2017 fue errada y desbordó la capacidad contributiva de la sociedad.

Manifestó que hubo una **indebida valoración probatoria** y reprochó que la demandada liquidara el impuesto teniendo en cuenta únicamente la información reportada por la Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital (en adelante Catastro Distrital), pese a que en muchas ocasiones lo reportado por esta entidad estaba desactualizado, no reflejaba la realidad y las características de los inmuebles. En su lugar, consideró que la entidad debió valorar los documentos aportados por la sociedad, tales como escrituras públicas, folios de matrículas inmobiliarias y certificaciones, que daban cuenta de las segregaciones de las que fue objeto el inmueble.

Destacó que la jurisprudencia ha sido enfática en aceptar que los contribuyentes pueden probar, con otros documentos, las mutaciones o cambios en relación con los elementos jurídicos, físicos o económicos que sufran los predios, permitiendo de esta manera que la administración se aparte de la información reportada en las

² Samai del tribunal, índice 1, pdf de la demanda, página 4.



oficinas de catastro y liquide el gravamen de conformidad con la realidad física del inmueble, so pena de la vulneración al debido proceso.

Consideró **vulnerados los principios de buena fe y confianza legítima**, para lo cual explicó que, para liquidar el impuesto predial del año 2017, la sociedad confió legítimamente en la determinación efectuada por la Administración para el período 2016, de modo que calculó el gravamen sin exceder el doble del pagado en el año inmediatamente anterior, tal como lo permitía el artículo 27 del Decreto Distrital 352 de 2002. De manera que era incorrecto que la demandada refutara la liquidación del impuesto luego de reconocer y determinar, para el período 2016, el gravamen en las mismas condiciones y dando aplicación al límite previsto en el artículo 27 referido, desconociendo con ello el principio de buena fe que rige las actuaciones de los administrados.

Y, si bien en el ámbito tributario no existen derechos adquiridos, lo cierto es que la norma aplicable al impuesto predial no ha sido modificada. Así, el actuar de la entidad resulta caprichoso al interpretar las disposiciones sobre la materia, pasando por alto los principios de legalidad, reserva de ley y seguridad jurídica.

De igual forma, indicó que fueron **violados los principios de equidad y capacidad contributiva**, ya que la demandada pretende la satisfacción de una obligación tributaria cuya base gravable no se ajusta a la realidad física, jurídica, económica y fiscal del inmueble, lo que implica una carga tributaria excesiva, confiscatoria y desproporcionada para la sociedad, situación que se encuentra prohibida por mandato constitucional.

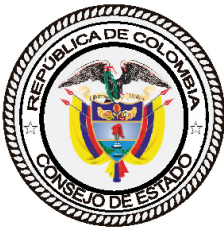
Indicó que era **improcedente la sanción por inexactitud**, pues no se presentó ninguno de los requisitos que exige el artículo 36 del Decreto Distrital 362 de 2002 para imponer la aludida sanción, toda vez que la sociedad liquidó y pagó el impuesto conforme a la realidad física del inmueble.

Agregó que la actuación de la empresa se ajustó a lo previsto en los artículos 20, 21, 22 y 27 del Decreto Distrital 352 de 2002, los cuales regulan la base gravable del impuesto, la vigencia y reajuste de los avalúos catastrales. Así mismo, la posición asumida esta jurídicamente soportada en las normas que regulan la materia, en ese orden, era viable levantar la sanción ante la disparidad de criterios en la interpretación y el alcance dado por la autoridad.

Oposición de la demanda

El Distrito Capital se opuso a las pretensiones de la actora. En cuanto a la **realidad fáctica del inmueble**, sostuvo que, por mandato legal, Catastro Distrital es la encargada de fijar los avalúos, señalar los usos y destinos de los predios y efectuar las revisiones o modificaciones a estos. Por tanto, las dudas de la demandante sobre el avalúo del inmueble debían ser elevadas ante la autoridad catastral, para que dicha entidad procediera al respectivo estudio y, de ser el caso, mediante una mutación sin efectos retroactivos, generara las actualizaciones correspondientes.

Precisó que el formulario enviado a la demandante, donde la administración reconoció para el año 2016 un impuesto sobre el límite máximo del 100%, obedeció a las prácticas irregulares de la sociedad al declarar el año 2015. De esta manera, si hubiera actuado conforme a la norma, el documento sugerido también reflejaría la realidad física, económica y jurídica del inmueble, permitiendo la aplicación del artículo 27 del Decreto Distrital 352 de 2002.



Indicó que, a lo anterior, debía sumarse que los formularios enviados a los contribuyentes no constituyen un acto de administrativo que defina una situación jurídica y que deba ser cumplido, sino que se trata de formatos que buscan facilitar el pago de la obligación.

Explicó que, consultado el Registro de Información Tributaria (RIT), así como el certificado catastral que expide Catastro Distrital, se pudo verificar que el inmueble de propiedad de la actora tenía como destino el «66, Dotacional Privado» con uso comercial, iglesias, oficina, consultorios, depósitos de almacenamiento y bodega económica. Además, consideró aplicable una tarifa del 6.5 por mil, por lo que la sociedad debía ser consecuente y pagar conforme a la información que ella misma aceptó en la declaración.

Por otro lado, afirmó que, de conformidad con las pruebas aportadas por la actora, en efecto se reconoció la apertura de 7.134 tumbas en el predio matriz, segregadas a nombre de terceros y con matrícula inmobiliaria. Sin embargo, fue imposible hacer lo mismo respecto de otras 27.347 tumbas, las cuales no contaban con la respectiva matrícula y, por consiguiente, era inviable su segregación del predio de mayor extensión.

Puso de presente que, con la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, se hizo una deducción de las zonas de reserva con que contaba el predio, de lo cual daba cuenta la resolución 2482 del 18 de mayo de 2005 y la escritura pública 1747 del 19 de mayo de 2008, pruebas que observaban la exclusión de un metraje de 36.900 metros cuadrados, información que no fue actualizada por la demandante.

Afirmó que la tasación de la sanción por inexactitud derivó de las malas prácticas desarrolladas por la sociedad, al pretender aplicar a lo largo de las vigencias 2008 a 2017, el tope en forma irregular en sus declaraciones privadas del impuesto predial, lo cual a su vez atentó contra el principio de lesividad.

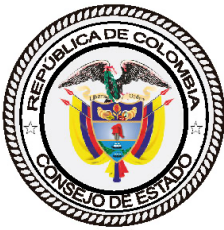
Respecto de la **aplicación de las normas tributarias**, explicó que, desde el año 2008, la sociedad ha declarado de manera irregular y arbitraria el impuesto predial, situación que, si bien no fue fiscalizada, deja en evidencia la conducta reprochable al no utilizar el avalúo efectuado por Catastro Distrital para determinar el tributo.

Indicó que, como la administración no estableció el monto del impuesto por las vigencias anteriores al 2017, el contribuyente no podía aplicar el límite del 100% del artículo 27 del Decreto distrital 352 de 2002 partiendo del impuesto liquidado desde años anteriores a su discreción y por un menor valor al precedente.

Insistió en que el impuesto autoliquidado por 2015 no refleja la realidad del predio, por lo que aplicar el límite referido daría lugar a inexactitudes en los periodos posteriores. Entonces, verificados los estados de cuenta del contribuyente, se determinó que incurrió en conductas lesivas que lo hicieron perder el derecho de aplicar el artículo 27 referido e hicieron precedente la imposición de la sanción por inexactitud para el 2017.

Expuso que, cuando la administración establece que un contribuyente incurrió «en una conducta, en desequilibrio de los principios de equidad, justicia y solidaridad, podrá buscar el restablecimiento de estos, proponiendo al contribuyente las acciones de ajuste o corrección pertinentes, tal y como se le indicó en el Requerimiento Especial [...]»³.

³ Samai del tribunal, índice 16, PDF de oposición a la demanda, página 15.



Propuso las excepciones que denominó «carga de la prueba», en la medida que la actora no logró demostrar la indebida actuación por parte de la entidad territorial y la extensión del terreno; «la legalidad de los actos administrativos», porque la demandada cumplió a cabalidad con las formalidades para la expedición de éstos; y, finalmente, la «genérica».

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, accedió a las pretensiones de la demanda, exponiendo que, de conformidad con el artículo 27 del Decreto distrital 352 de 2002, el impuesto predial en un período fiscal no puede exceder el doble del monto establecido en el año inmediatamente anterior, limitación que no era aplicable para terrenos urbanizables no urbanizados o de urbanizados no edificados, ni para los eventos en que existiera mutación del predio.

A su vez, en criterio del Consejo de Estado⁴, dicha norma indica que, para liquidar el gravamen en cuestión, se debe tomar como referencia el valor del impuesto predial declarado en la vigencia precedente, máxime si dicha declaración se encuentra en firme, caso en que es inmutable, por lo que la administración y el contribuyente no puedan cuestionar lo reportado allí, so pena del desconocimiento al principio de seguridad jurídica.

Observó que, en el presente caso, la demandante presentó la declaración del impuesto predial del inmueble objeto de discusión por el 2017 liquidando una suma a pagar de \$15.164.000, atendiendo el límite del artículo 27 del Decreto 352 de 2002, pues para el período 2016 pagó por ese mismo gravamen \$7.782.000.

Advirtió que, en los actos acusados, el distrito de Bogotá liquidó un impuesto por \$1.896.747.000; es decir, por un valor mayor al doble del tributo liquidado en el año anterior, sumado a que no demostró la existencia de mutaciones en el inmueble para el período objeto del litigio, ni que se trata de un terreno urbanizable no urbanizado o urbanizado no edificado.

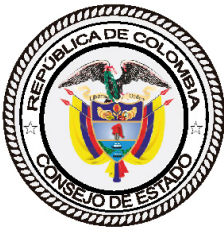
Refirió que, según la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, el predio demandado tenía como destino el «66 – Dotacionales» con una tarifa del 0.00065 y un avalúo catastral de \$291.803.379.000, lo cual ratificaba la inexistencia de mutaciones y de las restricciones previstas en el aludido artículo 27 de la norma distrital para aplicar el incremento del 100% del impuesto pagado en la vigencia inmediatamente anterior, información que era congruente con lo reportado en la oficina de catastro.

El tribunal afirmó que las autoliquidaciones del impuesto predial de los años anteriores estaban en firme, por tanto, era improcedente que, en este caso, donde se debate la declaración del impuesto predial 2017, la administración cuestionara las vigencias anteriores, incluida la del 2016, ya que era inmodificable.

Concluyó que lo expuesto es suficiente para que prosperen las pretensiones de la demanda, de modo que se relevó de estudiar los demás cargos de nulidad propuestos por la actora.

Finalmente, se abstuvo de condenar en costas debido a que no fueron demostradas.

⁴ Citó la sentencia del 22 de octubre de 2020, exp 24168, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Recurso de apelación

La demandada sustentó su impugnación en que el límite del artículo 27 del Decreto distrital 352 de 2002 debe ser **inaplicado en virtud de la excepción de inconstitucionalidad**. Sostuvo que la interpretación por parte del tribunal de esa norma causa un perjuicio a los principios que rigen el sistema tributario, pues mantiene el error en la declaración del impuesto predial del año anterior, lo que le permite a la sociedad tributar sobre un valor irrisorio al que le corresponde.

Por lo anterior, consideró que la disposición referida «conlleva a un perjuicio al Estado Colombiano y vulnera el principio de justicia tributaria, equidad y capacidad contributiva, toda vez que “el impuesto debe ser justo y (...), debe responder en la medida de la capacidad del contribuyente”⁵»⁶.

Indicó que, una interpretación sistemática del artículo 27 del Decreto distrital 352 de 2002 y la Constitución permite concluir que el límite fijado en ella opera, siempre y cuando la declaración previa que se encuentre en firme atiende la situación física real del inmueble. De este modo, indicó que «para este caso en concreto resulta inconstitucional aplicar esa norma con los alcances dados en la sentencia objeto de discusión, porque va en contra de los principios del sistema tributario y abre la posibilidad de que los contribuyentes al presentar su liquidación privada de manera equívoca, la cual quedó en firme, se siga presentando de dicha manera manteniendo la inexactitud en el tiempo de manera indefinida generando un daño en la administración tributaria y en consecuencia en la sociedad»⁷.

Afirmó que, así como el contribuyente podía demostrar en sede judicial que la realidad jurídica y física del inmueble no corresponde a lo determinado por Catastro Distrital o que la liquidación efectuada por la administración es incorrecta, también la autoridad tributaria podía comprobar que la información consignada en la declaración privada no era real.

De esta manera, sostuvo que el hecho de que el distrito de Bogotá no hubiere controvertido la declaración previa al período fiscalizado antes de que cobrara firmeza, no justificaba que el error en el pago del impuesto se mantuviera en el tiempo de manera indefinida.

Resaltó que la responsabilidad de presentar la declaración del impuesto era del contribuyente, y que en el trámite administrativo y judicial se acreditó que la conducta de la demandante desconoce los principios de equidad, justicia y solidaridad, aspecto sobre el cual no se pronunció el *a quo*.

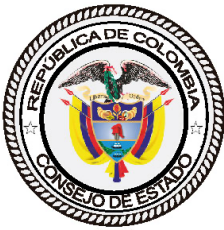
Reprochó que, conforme la providencia impugnada, la entidad territorial debe adherirse a las liquidaciones irregulares de los años previos y permitir la inexactitud que se sigue generando.

Indicó que el tribunal **desatendió la realidad fáctica del predio objeto del litigio**, pues no analizó la información reportada por Catastro Distrital, la cual daba cuenta del uso del inmueble objeto de discusión, así como tampoco fue verificado que la apertura de 27.347 predios (tumbas) no contaran con matrícula inmobiliaria a la fecha y, por consiguiente, tampoco podían ser segregados del predio de mayor extensión, lo cual se mostró en el desenglobe presentado por la accionante.

⁵ En este punto realizó la siguiente cita “Fajardo, Santa y Ríos, 2016, p. 24”.

⁶ Samai del Tribunal, índice 39, página 5.

⁷ *Ibidem*.



A la par de lo anterior, indicó que la demandante efectuó una deducción con ocasión a las zonas de reservas con las que contaba el bien, de lo cual daban cuenta la resolución 2482 del 18 de mayo de 2005 y la escritura pública 1747 del 19 de mayo de 2008, pruebas que condujeron a excluir un total de 36.900 metros cuadrados de la determinación del tributo, información que no fue actualizada por la demandante y que corresponde a la realidad física del predio.

Oposición al recurso

La demandante guardó silencio.

Concepto del ministerio público

El agente del ministerio público tampoco se pronunció en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Corresponde a la Sección decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de primera instancia, que declaró la nulidad de la resolución 2545DDI005564 del 1 de marzo de 2019, por medio de la cual el distrito de Bogotá profirió liquidación oficial de revisión del impuesto predial correspondiente al inmueble identificado con CHIP AAA0047EKEP por la vigencia 2017 a cargo de Jardines del Apogeo S.A., y de la resolución DDI003595 del 9 de marzo de 2020, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la sociedad contribuyente.

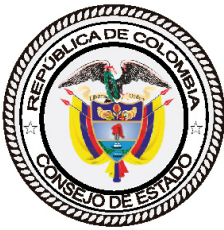
Para estos efectos, la sala estudiará, en primer lugar, la procedencia de la excepción de inconstitucionalidad propuesta por la apelante. De no prosperar, en segundo lugar, verificará cuál es el alcance del artículo 27 del Decreto distrital 352 de 2002 con el fin de determinar si, como lo indicó el tribunal, los actos acusados son nulos por no respetar el límite allí dispuesto. Si el anterior estudio da lugar a revocar la sentencia impugnada, en tercer lugar, se analizarán los cargos de nulidad que no fueron estudiados por el *a quo*, en aras de garantizar el derecho al debido proceso de la demandante. Finalmente, si no prospera ninguno de los cargos de la demanda con relación a la determinación del tributo, se analizará la procedencia de la sanción por inexactitud.

Análisis del caso concreto

1. Excepción de inconstitucionalidad

En el recurso de apelación, el distrito de Bogotá propuso la excepción de inconstitucionalidad del artículo 27 del Decreto distrital 352 de 2002, pues considera que su aplicación causa un perjuicio al recaudo de tributos para el funcionamiento del Estado y lesiona los principios que rigen el sistema tributario, en la medida que permite que los contribuyentes presentaran sus declaraciones privadas con errores que se mantienen en el tiempo y, a su vez, el pago del gravamen sobre un valor inferior al que legalmente corresponde.

Para resolver, se pone de presente que la excepción de inconstitucionalidad tiene fundamento en el artículo 4 superior, según el cual «La Constitución es norma de normas.



En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales». La Sección precisó, en sentencia del 15 de octubre de 2021⁸, que ésta figura constituye un tipo de control que puede realizar el juez «o la autoridad administrativa cuando se tenga que aplicar una norma jurídica en un caso concreto».

En línea con lo anterior, la sentencia del 13 de diciembre de 2017⁹ consideró contradictorio que una entidad pública trate de defender la legalidad de su acto administrativo invocando la excepción de inconstitucionalidad de una norma que debe acatar. De este modo, indicó que «Lo pertinente sería que quien invoque la excepción de inconstitucionalidad de una norma sea el demandante, no el demandado, la autoridad administrativa, por cuanto es la primera que debe acatar el ordenamiento jurídico (artículo 6 de la Constitución Política)». Esta tesis también fue acogida por la sala en sentencia del 30 de marzo de 2023¹⁰.

Por lo anterior, la sala considera que la invocación de la excepción de inconstitucionalidad por parte del distrito de Bogotá es improcedente. No obstante, se observa que, como fundamento de la excepción, la demandada propone una interpretación del artículo 27 del Decreto distrital 352 de 2002 que podría dar lugar a revocar la sentencia impugnada. En consecuencia, estos argumentos serán estudiados, a continuación¹¹.

2. Alcance del artículo 27 del Decreto distrital 352 de 2002

El distrito de Bogotá aseguró que el límite previsto en esta norma solo es aplicable cuando no exista un error o inexactitud en las declaraciones presentadas por los contribuyentes por los periodos anteriores, pues de lo contrario se perjudicaría el recaudo necesario para el cumplimiento de las funciones del Estado y se desconocerían los principios de justicia y equidad tributaria.

Con el fin de verificar la procedencia de dicha interpretación, la Sección pone de presente que el artículo 27 del Decreto distrital 352 de 2002 establece respecto del impuesto predial lo siguiente:

Artículo 27. Límite del impuesto a pagar. Si el impuesto resultante fuere superior al doble del monto establecido en el año anterior por el mismo concepto, únicamente se liquidará como incremento del tributo una suma igual al cien por ciento (100%) del impuesto 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.

Como se observa, la norma bajo análisis establece una garantía para los contribuyentes del impuesto predial en Bogotá, pues señala que no podrá incrementarse el tributo de forma tal que supere el doble del periodo anterior. Y, solo impide su aplicación cuando el incremento tiene origen en mutaciones del inmueble, u ocurre por cualquier motivo frente a terrenos urbanizables no urbanizados o urbanizados no edificados.

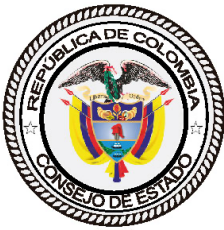
Pese a lo anterior, no puede perderse de vista que el límite del artículo 27 del Decreto distrital 352 de 2002 constituye una garantía y, en cuanto tal, el incremento abrupto del tributo frente al cual se protege al contribuyente no puede tener origen en causas que le son atribuibles, pues de lo contrario se permitiría que el declarante

⁸ Exp 23623, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁹ Exp.21855, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁰ Exp 26090, M.P. Milton Chaves García.

¹¹ En la sentencia referida del 13 de diciembre de 2017 se llegó a una conclusión similar, en el sentido de interpretar que la excepción de inconstitucionalidad alegada se trataba de una propuesta de interpretación normativa, aunque la entidad demandada era la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.



se beneficiara de su propio actuar, lo cual iría en contra de los principios de justicia y equidad tributaria¹². En otras palabras: no es admisible una interpretación normativa que permita ahorros fiscales que sean el resultado de la inobservancia de los fines de la legislación tributaria¹³.

En ese mismo sentido, la sentencia C-015 de 1993 de la Corte Constitucional¹⁴ indicó que el principio de equidad tributaria es una expresión de la igualdad sustancial que pugna con el «abuso de las formas jurídicas» para evadir o eludir el pago de impuestos. De este modo, destacó lo siguiente:

En este orden de ideas, se impone privilegiar la sustancia sobre la forma. La legislación tributaria no puede interpretarse literalmente. Los hechos fiscalmente relevantes deben examinarse de acuerdo con su sustancia económica; si su resultado material, así comprenda varios actos conexos, independientemente de su forma jurídica, es equivalente en su resultado económico a las circunstancias y presupuestos que según la ley generan la obligación tributaria, las personas a las cuales se imputan, no pueden evadir o eludir, el pago de los impuestos.

El principio de **prevalencia del derecho sustancial**, consagrado en el artículo 228 de la CP, no puede ser ajeno al sistema tributario, máxime cuando éste se funda expresamente en los principios de **equidad, eficiencia y progresividad** (CP art 363), de cuyo alcance se eleva la mera forma a criterio único y condicionante de la determinación, exigibilidad y pago de la obligación fiscal. En fin, el sistema tributario en el **Estado social de derecho** es el efecto agregado de la **solidaridad** de las personas, valor constitucional fundante (CP art. 1), que impone a las autoridades la misión de **asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares** (CP art. 2). La efectividad del deber social de toda persona de "**contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de concepto de justicia y equidad**", abona el criterio de privilegiar en esta materia la sustancia sobre la forma [negrilla del original].

Por lo expuesto, los principios de equidad y justicia tributaria imponen que el límite del artículo 27 del Decreto distrital 352 de 2002 no opere cuando el incremento del impuesto predial tenga origen en razones que son atribuibles al contribuyente que se beneficia de esa medida, pues la finalidad de la norma es otorgarle una garantía de que no habrá incrementos abruptos del tributo, con ocasión de las decisiones adoptadas por la administración, y no imponer una formalidad rígida que reduzca sin justa causa el deber de contribuir a la financiación del Estado.

Es importante poner de presente que la sentencia del 22 de octubre de 2020¹⁵ analizó el contenido del artículo 27 del Decreto distrital 352 de 2002 y aseguró que, cuando existe una declaración del impuesto predial de una vigencia anterior que se encuentra en firme, «no es posible que la administración tributaria e incluso, el propio contribuyente, la cuestione, modifique o desconozca sus efectos». Además, sostuvo que, de lo contrario, se desatendería el principio de seguridad jurídica, lo que permitiría que, so pretexto de aplicar el límite del impuesto predial, se revise una declaración que es incontrovertible por estar en firme.

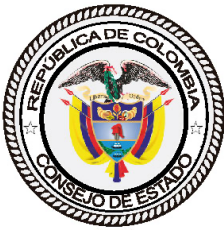
Empero, esta providencia no constituye un precedente por no tener identidad fáctica

¹² De forma similar lo señaló esta sección frente al silencio administrativo positivo, pues si bien se trata de una garantía del contribuyente de que su recurso sea decidido de forma oportuna, so pena de que se entienda fallada a su favor, también señaló que su uso «no está llamado a avalar situaciones que adolezcan de vicios esenciales y notorios, determinantes de la nulidad del acto ficto, de tal suerte que, de operar el silencio administrativo positivo, el juez es competente para determinar la procedencia de la petición contenida en el recurso de reconsideración, cotejándola con las normas superiores, al punto que puede rechazarla y modularla, si observa la trasgresión abierta del ordenamiento». Cfr. sentencia del 10 de octubre de 2019, exp 24083, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹³ Sobre la ilegalidad de los ahorros fiscales obtenidos por la violación de las finalidades de la legislación tributaria, aunque referida a tributos del orden nacional, ver la sentencia del 6 de junio de 2024, exp.26460, M.P. Wilson Ramos Girón.

¹⁴ Citada en un fallo del 30 de julio de 2020, exp 23545, M.P. Milton Chaves García.

¹⁵ Exp. 24168, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



y jurídica, pues, en ese caso, el distrito de Bogotá aplicó el artículo 27 del Decreto distrital 352 de 2002, de modo que la sala, en esa oportunidad, no analizó los requisitos normativos para que operara el límite allí previsto.

En todo caso, tomándola como antecedente jurisprudencial, se observa que esa providencia puso de presente que el argumento de la demandante, «conforme con el cual, el impuesto predial declarado por el año 2011 [previo al fiscalizado, que era 2012], por la suma de \$55.831.000, obedeció a un error y no corresponde a la realidad física y jurídica del bien inmueble, [lo cual] no es suficiente para que se desconozca la firmeza de esa declaración, tampoco los efectos que tiene en relación con la determinación del límite del impuesto para el año siguiente, por indiscutibles razones de seguridad jurídica». Como se observa, esta decisión es acorde con lo expuesto previamente en esta providencia, pues en ese caso se evidenció que el contribuyente trató de ampararse en su propio error, alegando que la entidad territorial aplicó el límite del artículo 27 del Decreto distrital 352 de 2002 sobre una base superior a la que procedía para el periodo anterior. Empero, por lo expuesto en el fallo del 22 de octubre de 2020 y en esta providencia, esto resulta improcedente.

Precisado lo anterior, en este caso, la Sección encuentra probado que el reporte de declaraciones y pagos del impuesto predial del inmueble identificado con CHIP AAA0047EKEP¹⁶, elaborado por la demandada y que no fue objeto de controversia por la demandante, señala que, para el año 2015, la contribuyente declaró un autoavalúo de \$598.566.000, con base en lo cual determinó un impuesto a cargo de \$3.891.000 al aplicar una tarifa de 6.5 por mil. No obstante, en el boletín catastral¹⁷, consta que el avalúo catastral para el año 2015 en realidad era de \$197.464.787.000, lo que habría dado lugar a un impuesto de \$1.283.521.000.

Lo anterior evidencia que la demandante no atendió el mandato del artículo 14 de la Ley 44 de 1990, según el cual la declaración debe contener un autoavalúo que no podrá ser inferior al avalúo catastral. Además, Jardines del Apogeo S.A. no presentó prueba para demostrar que el autoavalúo de 2015 corresponde a la realidad jurídica, física o económica del predio. De esta forma, dadas las particularidades de este caso, el error evidente no podía constituir un fundamento para que el demandante se beneficiara del mismo y, así, aplicar el límite del artículo 27 del Decreto distrital 352 de 2002 para los años posteriores.

Teniendo presente lo anterior, se evidencia que la declaración presentada por el periodo 2016¹⁸ informó un autoavalúo de \$269.786.817.000, el cual coincide plenamente con el del boletín catastral. No obstante, aunque anunció una tarifa del 6.5 por mil, que daría lugar a un impuesto a cargo de \$1.753.614.000, liquidó el tributo en \$7.782.000.

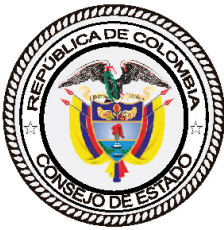
La demandante sostuvo que la declaración de 2016 fue presentada en aplicación de los principios de buena fe y de confianza legítima, pues atendió la declaración sugerida que le entregó el distrito de Bogotá para ese periodo. Sin embargo, en el expediente no obra prueba alguna del contenido de dicha declaración sugerida, con lo que no se acreditó por la demandante que la administración la haya inducido a algún tipo de error.

En todo caso, aún si fuera así, esta sección de tiempo atrás ha señalado de manera específica frente al tributo en comento, que la declaración sugerida por el distrito de

¹⁶ Samai del Tribunal. Índice 24. Antecedentes administrativos. Expediente 201801200305047584. Página 238.

¹⁷ *Ibidem*, página 234.

¹⁸ *Ibidem*, página 135.



Bogotá no es un acto administrativo y, por lo tanto, no es vinculante para el contribuyente:

«Así mismo, es menester aclarar que la liquidación sugerida no es un acto administrativo que contenga la manifestación de la voluntad de la Administración tendiente a crear, modificar o extinguir una situación jurídica particular y, en esa medida no se puede predicar la transgresión del principio de confianza legítima.

Por el contrario, en el sub-lite el perfeccionamiento de la relación jurídica que constituye la obligación tributaria, nace del contribuyente, mediante la presentación de su declaración tributaria, pues es éste quien conoce de primera mano la existencia del hecho gravado que la origina y lo pone en conocimiento de la Administración al cumplir la obligación formal»

Posición que fue ratificada por la Sección en la sentencia del 1 de diciembre de 2022, exp. 25569, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, señalando, además, que el contribuyente debe presentar la declaración del impuesto predial atendiendo la realidad física, jurídica y económica del predio.

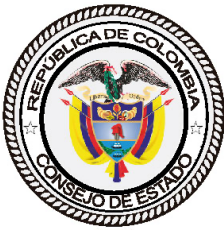
De otro lado, se destaca que el valor declarado para 2016 (\$7.782.000) corresponde al doble del impuesto determinado para el 2015 (\$3.891.000), lo que atiende el límite del incremento del artículo 27 del Decreto distrital 352 de 2002. Para el año 2017, que es el fiscalizado, la declaración¹⁹ presentada por la demandante da cuenta de un autoavalúo de \$291.807.241.000, que al aplicar la tarifa del 6.5 por mil, daría lugar a un impuesto a cargo de \$1.896.747.000. Pese a ello, la sociedad volvió a declarar el valor que corresponde al doble del tributo determinado en el año anterior, esto es, \$15.564.000. Empero, se insiste, esto es improcedente porque el incremento abrupto del impuesto es imputable a su propia culpa, de lo cual no puede obtener beneficio alguno en virtud de los principios de equidad y justicia tributaria, pues desatiende la finalidad de las normas fiscales.

Se destaca que el reporte de declaraciones y pago, cuyo contenido no fue objetado por la demandante, demuestra que la sociedad declaró el autoavalúo del predio por los años 2016 y 2017, de tal modo que conocía el valor real de la base gravable del tributo, pese a lo cual, determinó el tributo de forma indebida.

3. Desconocimiento de la realidad física del inmueble. Prevalencia de la sustancia sobre la forma. Indebida valoración probatoria. Violación de los principios de equidad y capacidad contributiva

La Sección estudiará en conjunto los cargos de la demanda enunciados porque están íntimamente relacionados entre sí. En ellos, la sociedad demandante sostuvo que el distrito de Bogotá no atendió la realidad física, económica y jurídica del predio para el 2017, debido a que i) desatendió que se realizaron más de 34.874 desenglobes, expropiaciones y cesiones, entre otros, lo que dio lugar a la exclusión de 229.024.58 metros cuadrados; ii) la entidad territorial era la llamada a verificar la realidad del predio, por ser el sujeto activo del tributo; iii) el monto cobrado por concepto de impuesto desborda la capacidad contributiva de la demandante; iv) los actos acusados solo tuvieron en cuenta la información de Catastro Distrital, pese a que muchas veces está desactualizada o no refleja la realidad; v) no fueron valorados los documentos aportados por la demandantes, en concreto, las escrituras públicas, folios de matrícula inmobiliaria y certificaciones; y vi) la base gravable (avalúo catastral) superior a la real dio lugar a una carga fiscal excesiva y sobredimensionada.

¹⁹ Op. Cit., página 118.



Para decidir, es necesario tener presente que catastro es la principal fuente de información de las características del predio objeto del impuesto predial unificado, pero el contribuyente puede probar por otros medios la realidad jurídica, física y económica del inmueble, pues él es quien conoce de primera mano las características del predio²⁰. Entonces, ante una divergencia entre lo que reporta el catastro y las circunstancias reales del inmueble al momento de su causación, debe primar la realidad, pero siempre atendiendo lo probado por el interesado.

Precisado lo anterior, se advierte que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración aceptó excluir 36.900 metros cuadrados del predio objeto de debate²¹. Con base en ello, la entidad territorial no determinó el impuesto predial de acuerdo con el avalúo catastral declarado para 2017 por la demandante, de \$291.807.241.000. En su lugar, calculó que el valor del impuesto, luego de excluir el área probada por la demandante, debía ser reducido proporcionalmente, lo que dio como resultado un valor de \$1.769.329.000²². Así las cosas, la sala procederá a verificar cuál es el área que se debe excluir, según lo probado, y si, en efecto, ese es el valor del impuesto a cargo de la demandante.

En primer lugar, se evidencia que la demandada no aceptó, por falta de prueba, la exclusión de 25.798,97 metros cuadrados con relación a la afectación en la ronda del Río Tunjuelito²³. Al respecto, la demandante no indicó cuál fue la prueba pretermitida por el distrito de Bogotá, de modo que no es procedente la exclusión de esa área del predio.

En segundo lugar, el distrito de Bogotá excluyó un área de 1.636,99 metros cuadrados con ocasión de la cesión anticipada de la zona de protección ambiental, realizada mediante la escritura pública 1747 de 2008²⁴. Esta área excluida coincide con la registrada en la escritura que protocolizó la cesión²⁵, por lo que no hubo una indebida valoración de las pruebas en este punto.

En tercer lugar, la entidad territorial puso de presente que la sociedad solicitó la exclusión de 1.418,49 metros cuadrados, por su ocupación por vendedores de flores, y de 1.075,5 metros cuadrados, de la zona de acceso al cementerio, ambos casos que fueron objeto de expropiación y que dan lugar a un total de 2.494,09 metros cuadrados²⁶. Empero, el acto que decidió el recurso de reconsideración decidió excluir 3.987,99 metros cuadrados, pues fue el área realmente probada como expropiada por la resolución de expropiación y los folios de matrícula inmobiliaria 50S-40444042 y 50S-40444043²⁷. Esta información coincide con la registrada en dichos documentos²⁸, aspecto que por lo demás no fue objeto de controversia concreta en la demanda, por lo que no prospera ningún cargo de nulidad sobre este punto.

En cuarto lugar, la entidad territorial excluyó 31.277,29 metros cuadrados, de los 104.622 solicitados, correspondientes a 7.134 tumbas que fueron desenglobadas,

²⁰ Al respecto, ver las sentencias del 1 de diciembre de 2022, exp.25569, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; del 26 de septiembre de 2024, exp.28116, M.P. Wilson Ramos Girón; y del 29 de septiembre de 2024, exp.28862, M.P. Milton Chaves García.

²¹ Samai del Tribunal. Índice 24. Antecedentes administrativos. Expediente 201801200305047584. Página 266.

²² *Ibidem*. Página 267.

²³ *Ibidem*. Página 262.

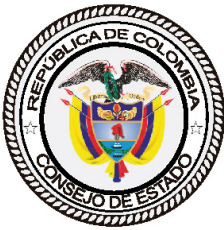
²⁴ *Ibidem*. Página 261.

²⁵ *Ibidem*. Página 110.

²⁶ *Ibidem*. Página 260.

²⁷ *Ibidem*. Páginas 260 a 261.

²⁸ *Ibidem*. Páginas 88, 91, 96 y 101.



conforme la información reportada por la demandante en un CD²⁹. Para esto, explicó que en dicha información se evidenció la apertura de 27.347 tumbas que, por no contar con matrícula inmobiliaria, no pueden ser excluidas para determinar el área del predio y, en consecuencia, la base gravable del tributo.

Frente a este punto, la Sección evidencia que en el referido CD obra un archivo Excel³⁰, elaborado por la demandante, en el que se identifican una serie de segregaciones individuales que sufrió el predio.

Al verificar su contenido, se observa que fueron identificadas con folio de matrícula inmobiliaria 7.134 inmuebles, a los cuales pertenecen los 31.277.29 metros cuadrados excluidos por los actos acusados. No obstante, el certificado de tradición del inmueble con CHIP AAA0047EKEP, que obra en los antecedentes administrativos³¹, da cuenta de desagregación de otros predios (tumbas), que no fueron tenidos en cuenta por la demandada y que no obran en el documento Excel referido, con matrícula inmobiliaria.

Por ejemplo, de manera aleatoria, se identifica que la anotación 1 (del año 1932) dio lugar a la apertura de las siguientes 5 matrículas inmobiliarias: 821254, 40468449, 40490782, 40637764 y 40663081³²; pero solo la segunda de ellas figura en el Excel aportado por la demandante (casilla 33771). De igual forma, la anotación 3 (de 1964) derivó en el folio de matrícula 570522³³ y la anotación 12 (de 1972) en la matrícula 83565³⁴, empero ellas tampoco figuran en el documento Excel, el cual coincide con los desenglobes reconocidos por la administración.

Lo anterior permite inferir que, si bien la entidad valoró el Excel aportado por la demandante, no atendió la totalidad de los documentos presentados como pruebas, pues no dio razón del porqué solo accedió a la exclusión de las 7.134 tumbas que figuran en el Excel, sin atender las matrículas inmobiliarias identificadas como desagregadas.

Por lo anterior, este cargo de la demanda prospera parcialmente, pues el distrito de Bogotá no valoró la totalidad de las pruebas presentadas para la posible exclusión del área que corresponde a desenglobes. En consecuencia, procede la declaratoria de nulidad parcial de los actos acusados.

En cuanto al restablecimiento del derecho, si bien se acreditó que la demandada no valoró las pruebas que obran en el expediente administrativo que acreditan que se debió excluir una mayor área del predio, esto no es suficiente para determinar con precisión el monto por el cual se debió liquidar el tributo para el periodo 2017.

En consecuencia, la Sección impondrá una condena en abstracto, por lo que la parte interesada deberá adelantar el incidente de liquidación de perjuicios, según lo prevé el artículo 283 del Código General del Proceso y el numeral 4 del artículo 209 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Para este fin, en ejercicio de su libertad probatoria, la interesada debe demostrar los siguientes parámetros: i) el área real del predio para el 1 de enero de 2017, ii) únicamente se admitirán pruebas relacionadas con los desenglobes omitidos por la

²⁹ *Ibidem*. Página 259.

³⁰ Samai, índice 29.

³¹ *Ibidem*.

³² *Ibidem*, PDF 01 a 100, página 1, y PDF 4202 a 4301, página 46.

³³ *Ibidem*.

³⁴ *Ibidem*, PDF 01 a 100, página 3, y PDF 4202 a 4301, página 47.



entidad demandada, iii) las operaciones de transferencia del dominio efectuadas antes de esa fecha, con ocasión de dichos desenglobes, iv) la depuración de la información faltante frente a la ya reconocida por la demandada, conforme el Excel entregado en sede administrativa, y v) establecer el monto del tributo a su cargo, atendiendo lo pretendido, en virtud del principio de congruencia.

4. Improcedencia de la sanción por inexactitud

La demandante planteó que no se presentó ninguno de los requisitos que exige el artículo 36 del Decreto Distrital 362 de 2002 para imponer la aludida sanción, toda vez que la sociedad liquidó y pagó el impuesto conforme a la realidad física del inmueble. Además, indicó que su actuación se ajustó a los artículos 20, 21, 22 y 27 del Decreto Distrital 352 de 2002, por lo que sería viable levantar la sanción ante la disparidad de criterios en la interpretación y el alcance dado por la autoridad.

Frente a la diferencia de criterios, esta sección³⁵ señaló que la procedencia de esta causal se supedita a que los hechos y cifras denunciados sean completos y veraces, siendo necesario que en el proceso exista una prueba que los corrobore en toda su magnitud, y que el contribuyente demuestre que la interpretación de la norma en la que se subsume el hecho económico declarado es razonable; es decir, que se encuentra sustentada en métodos o técnicas de interpretación legalmente aceptables.

En este caso, la sala evidencia que, para el año 2017 fiscalizado, la demandante declaró el avalúo catastral que coincide con el expuesto en la boleta catastral. Esto, sin perjuicio de que en el trámite administrativo aportara pruebas para demostrar que la realidad del predio era por un valor inferior, demuestra que declaró datos completos y veraces. Sin embargo, su interpretación del artículo 27 del Decreto distrital 352 de 2002 no atendía métodos de interpretación legalmente aceptables, pues daba lugar a un beneficio derivado de su propia culpa, conforme fue expuesto en los acápites precedentes.

Debido a lo anterior, la liquidación del tributo por un valor menor al que legalmente procedía configura la sanción por inexactitud. Empero, se debe precisar que, debido a que la demanda prosperó parcialmente, se debe agregar un criterio a la condena en abstracto. De este modo, como criterio vi) se determina que la sanción por inexactitud se debe ajustar, reduciéndola proporcionalmente en cuanto disminuya el valor del impuesto a cargo.

Costas

La Sección se abstendrá de condenar por este concepto porque las pretensiones de la demanda prosperaron parcialmente, como lo permite el numeral 5 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

³⁵ Sentencia del 4 de noviembre de 2021, exp 24754, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



FALLA

1. **Revocar** la sentencia de primera instancia, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, el 21 de marzo de 2024. En su lugar se dispone:

PRIMERO: declarar la nulidad parcial de liquidación oficial de revisión 2545DDI005564 del 1 de marzo de 2019, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto predial unificado por la vigencia 2017 correspondiente al inmueble identificado con CHIP AAA0047EKEP, y de la resolución DDI003595 del 9 de marzo de 2020, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la anterior decisión, modificando el acto recurrido, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **ordenar** a la administración atender lo dispuesto en la providencia que resuelva el incidente de liquidación de condena en abstracto, la cual deberá atender los criterios expuestos en la parte motiva de esta providencia, con relación a la determinación del monto del impuesto predial a cargo de la demandante por el año 2017 y el ajuste correspondiente a la sanción por inexactitud.

2. Sin condena en costas.

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente
Con salvamento de voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

(Firmado electrónicamente)
ANA MARÍA BARBOSA RODRÍGUEZ
Conjuez
Con aclaración de voto

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