

CONCEPTO 1237 DE 30 DE JUNIO DE 2016
SECRETARIA IDSTRITAL DE HACIENDA

Fecha: Junio de 2016
PARA: Funcionarios Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá-DIB
DE: Subdirector Jurídico Tributario
TEMA: Impuesto Predial Unificado/Modificación concepto
SUBTEMA: Modificación Avalúo Catastral/suspensión términos para la firmeza de las declaraciones tributarias.

De conformidad con el ordinal f) del artículo 31 del Decreto Distrital 601 de 2014, corresponde a esta Subdirección la interpretación y aplicación de las normas tributarias distritales, garantizando la unidad doctrinal y el principio de seguridad jurídica de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

Con ocasión a la demanda de inconstitucionalidad instaurada en contra de los artículos 1o, 2o, 4o, 5o y 8o de la Ley 601 de 2000 "*Por la cual se concede una autorización a los contribuyentes del Impuesto Predial Unificado en el Distrito Capital*", la Honorable Corte Constitucional, mediante Sentencia C-1251 de 2001, negó las pretensiones de la demanda para los artículos 1o, 2o, 5o y 8o y declaró inexecutable la expresión "*hasta el 15 de mayo del respectivo año gravable*" contenida en el artículo 4o de la misma, por lo anterior y para dar alcance a dicha sentencia, la Subdirección Jurídico Tributaria, profirió Memorando Concepto No.0965 de diciembre 3 del 2002, en el cual se fijaron los alcances de la demanda, y sentido y alcance de la ley.

Que en el referido concepto se analizó el alcance de la sentencia y los efectos en aplicación de la Ley 601 del 2000; en donde se determinó:

"Es claro que lo que la Corte Constitucional declaró inexecutable fue el término para solicitar ante el Departamento de Catastro Distrital la revisión de su avalúo en los casos de formación, actualización o conservación, por parecerle corto el lapso de los cinco meses de oportunidad para revisar una base que trae consecuencias en el pago del impuesto por el respectivo año gravable.

Sin embargo, no puede dejarse de lado, que en materia tributaria las declaraciones fiscales quedan en firme dos años después de vencido el plazo para declarar y que el término de un año para realizar la corrección por menor valor en casos generales del Estatuto Tributario Nacional, fue modificado por la Ley 601 de 2000

que establece que es después de los dos meses siguientes al vencimiento del plazo para declarar.

No obstante, es claro que aunque se modificó este término especial de corrección de declaraciones por menor valor por la ley 601 para efectos de las declaraciones del impuesto predial unificado, en las cuales el avalúo catastral esté siendo objeto de revisión, en el procedimiento tributario distrital al igual existe, regulado en el artículo 24 del Decreto Distrital 807 de 1993, el término de firmeza de las declaraciones privadas. De tal suerte que transcurridos los dos años desde el vencimiento del plazo para declarar, los datos consignados en la declaración tributaria quedarán como fueron establecidos, sin que puedan ser modificados por la entidad fiscal....

Debe entenderse entonces, que conforme al párrafo del artículo 4 de la Ley 601 de 2001, los contribuyentes podrán dentro de los dos meses siguientes a la ejecutoria de la decisión de revisión de que trata el artículo, corregir la declaración inicialmente presentada por el año gravable por el cual se solicitó ante Catastro la revisión del avalúo, siempre y cuando para ese año gravable, no haya transcurrido el término de los dos años para la firmeza de las declaraciones tributarias contemplado en el artículo 24 del Decreto 807 de 1993. Transcurrido este término la declaración se encontrará en firme y ya no procede modificación alguna.”

En consecuencia de la posición plasmada en el concepto vigente, se hace necesario revisar el sentido y alcance, a fin de fijar los parámetros de tipo sustancial y procedimental contenidos en la norma demandada, con respecto al término de término de los dos años para la firmeza de las declaraciones tributarias contemplado en el artículo 24 del Decreto 807 de 1993, teniendo en cuenta que el concepto se establece que: “transcurrido este término la declaración se encontrará en firme y ya no procede modificación alguna.”

Para el caso particular, el propósito de la Ley 601 es muy concreto, y consiste en brindar una solución real a un problema sentido por los propietarios o poseedores de predios en Bogotá D.C., en donde la realidad económica ha desbordado el orden normativo establecido con anterioridad, y ha quebrantado los principios de justicia y equidad del tributo, los cuales son el pilar del sistema tributario, por lo que es necesario referirnos al principio de equidad tributaria; el cual es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los

beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados.

Ha dicho la Corte respecto al tema:

(...) La equidad del sistema tributario "es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión". De esta forma, el principio de equidad exige que se graven, de conformidad con la evaluación efectuada por el legislador, los bienes o servicios cuyos usuarios tienen capacidad de soportar el impuesto, o aquellos que corresponden a sectores de la economía que el Estado pretende estimular, mientras que se exonere del deber tributario a quienes, por sus condiciones económicas, pueden sufrir una carga insoportable y desproporcionada como consecuencia del pago de tal obligación legal. En el mismo sentido, al delimitar el alcance del principio de equidad tributaria, en la sentencia C-261 de 2002 se estableció que "en el proceso de imposición de determinada carga tributaria se debe tener en cuenta de manera específica la situación en que se encuentran quienes están llamados a contribuir y su capacidad de pago, con lo cual adquieren connotación los conceptos de equidad horizontal y equidad vertical".

De este modo el alcance del principio de equidad tributaria no se agota en la consideración efectiva de las diferencias reales que existen entre los potenciales sujetos obligados. En la sentencia C-1060A de 2001, la Corte expresó:

"... que la equidad impone el respeto no sólo por las diferencias de ingreso y bienestar de los contribuyentes, sino también los mandatos de la Constitución en su conjunto, especialmente los principios derivados del Estado Social de Derecho: "los criterios de justicia y equidad como límites al deber de contribuir, han sido objeto de meritorios trabajos científicos que tienden a concretar la justicia hacia la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo. Sin embargo, la capacidad contributiva no es el único principio a valorar en el sistema: es necesario proteger otros valores que se encuentran en la Constitución como son la protección de los derechos fundamentales al trabajo, y a la familia, protección a la libertad personal que implica el reconocimiento de un mínimo de

recursos para la existencia personal y familiar que constituye la frontera a la presión fiscal individual, todo complementado con los principios del Estado Social, que no deben ser antagónicos a los de las libertades personales y patrimoniales sino moderadores de ellas." Ante todo, es importante recordar que en la sentencia C-643 de 2002 la Corte estableció que la equidad, eficiencia y progresividad tributarias hacen alusión al sistema en su conjunto y en su contexto, y no a un determinado tributo aisladamente considerado: "Estos principios constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular". (Corte constitucional, Sentencia 776 de 2003)

Aunado a lo anterior y teniendo en cuenta que los propietarios y poseedores de los predios sometidos a un proceso de formación catastral cuentan con un trámite de naturaleza especial para controvertir e impugnar la decisión allí adoptada sobre el avalúo catastral de sus predios, ante la entidad competente, es necesario revisar el concepto emitido en esta Subdirección respecto a lo siguiente:

"Debe entenderse entonces, que conforme al parágrafo del artículo 4 de la Ley 601 de 2001, los contribuyentes podrán dentro de los dos meses siguientes a la ejecutoria de la decisión de revisión de que trata el artículo, corregir la declaración inicialmente presentada por el año gravable por el cual se solicitó ante Catastro la revisión del avalúo, siempre y cuando para ese año gravable, no haya transcurrido el término de los dos años para la firmeza de las declaraciones tributarias contemplado en el artículo 24 del Decreto 807 de 1993. Transcurrido este término la declaración se encontrará en firme y ya no procede modificación alguna".

Al respecto, la jurisprudencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta Radicación número: 25000-23-27-000-2002-001720- 01(14734), se plasma una posición:

"...Es evidente para la Sala el retardo de las autoridades catastrales para decidir la solicitud de revisión del avalúo catastral, (del 16 de julio de 1999 a octubre 11 de 2000), que conllevaron a que la de Hacienda Distrital considerara extemporánea la solicitud de corrección del impuesto predial, vigencia 1999.

La Sala advierte que si bien se trata de dos procedimientos diferentes ante diferentes autoridades públicas del orden Distrital, la

Secretaría de Hacienda Distrital y el Departamento Administrativo de Catastro, existe por mandato constitucional, (art. 209 C.P.) la obligación de las autoridades públicas de "coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado", para lo cual los funcionarios públicos deben tener en cuenta como objetivo de la función administrativa "la efectividad de los derechos e intereses de los administrativos reconocidos por la ley (artículo. 2 C.C.A)".

(...)... A juicio de la Sala, la falta de coordinación entre las entidades distritales y la actividad morosa de las autoridades catastrales le impidió al demandante, hacer efectivo el derecho a la corrección de la declaración del impuesto predial del año 1999, toda vez que el proceso de revisión del avalúo del inmueble, que dio lugar a este proceso, transcurrió en un plazo mayor a un año, perjudicando ostensiblemente al actor, quien se hallaba sujeto al plazo perentorio de un año para solicitar la autorización para corregir su declaración.

Proceder, que a juicio de la Sala, no puede tener como consecuencia el perjuicio para el demandante, que pretende hacer efectivo un derecho legítimo, pues las autoridades administrativas deben tener en cuenta que la finalidad de los procedimientos consiste en asegurar y garantizar los derechos de los ciudadanos, sin discriminación alguna.(negrillas y subrayado fuera de texto).

De otra parte, existe la sentencia expediente 1100133370392015001960, preferida por el Juzgado 39 Administrativo Sección Cuarta de fecha 24/02/2016, en la cual se expresó lo siguiente:

"Así, la demandada tuvo pleno conocimiento de que la Autoridad Catastral, revisó el avalúo catastral de forma extemporánea a la radicación de las declaraciones del impuesto predial unificado de 2011, pues como lo indican los actos acusados, la firmeza operó el 1º de julio de 2013 y la solicitud de corrección el 32 de marzo de 2014.

No obstante, tal situación quiebra el principio tributario de justicia previsto en el artículo 95 (9) Constitucional y materializa un enriquecimiento sin justa causa para la Administración, como quiera que el contribuyente no puede perjudicarse por la mora de la Administración en resolver oportunamente la revisión del avalúo catastral, y como quiera que tal situación tiene efectos vinculantes en el impuesto predial unificado, la demandada debe obrar en prevalencia del derecho sustancial sobre el formal...."

(...) Si bien ambas entidades detentan personería jurídica y tienen funciones propias, sus actuaciones inciden en la correcta determinación del impuesto predial unificado, por lo cual el retardo de una de ellas debe ser observada en prevalencia de los derechos del contribuyente.

(...) trámite especial que debe acompasarse con los artículos 20 del Decreto 807 de 1993, esto es, que en materia de revisión del avalúo catastral, la Autoridad Tributaria, no puede aducirle al contribuyente que la declaración tributaria esté en firme y que la corrección se presente al año siguiente del vencimiento para declarar, pues el administrado está supeditado a la actuación de la U.A.E. de Catastro Distrital. (subrayado fuera de texto)".

Es de aclarar que la sentencia referenciada **del Juzgado 39**, tiene como ratio decidendi las sus consideraciones, realizadas en la Providencia del H. Consejo de Estado, citada precedentemente, en este escrito, aludiendo que dicho fallo determinó que el trámite de revisión por parte de la autoridad Catastral, no puede perjudicar el interés del contribuyente.

Teniendo en cuenta tales parámetros, el avalúo catastral solo puede ser modificado por la autoridad competente (autoridad catastral) y una vez agotado el proceso de revisión ante las autoridades catastrales, se podrá modificar el avalúo. Este avalúo no es nada menos que el determinante de la base gravable de la obligación, como se puede establecer en el Artículo 20 del Decreto 352 de 2002;

Artículo 20. Base gravable. A partir del año fiscal 2000 la base gravable del impuesto predial unificado para cada año será el valor que mediante autoavalúo establezca el contribuyente, que deberá corresponder, como mínimo, al avalúo catastral vigente al momento de causación del impuesto.

Sin embargo, el contribuyente propietario o poseedor podrá determinar la base gravable en un valor superior al avalúo catastral, caso en el cual no procede corrección por menor valor de la declaración inicialmente presentada por ese año gravable.

Así pues, y atendiendo a los principios de equidad tributaria, al principio de justicia y de capacidad de pago, es necesario modificar el Concepto 0965 de diciembre 3 del 2002, en donde se plasmó la siguiente posición:

".. el término de los dos años para la firmeza de las declaraciones tributarias contemplado en el artículo 24 del Decreto 807 de 1993.

Transcurrido este término la declaración se encontrará en firme y ya no procede modificación alguna.",

Dicha posición fue plasmada en relación a que la firmeza de la declaración tributaria, es el fenómeno legal por medio del cual se impide a la administración tributaria controvertir la obligación tributaria declarada, después de transcurrido determinado tiempo.

Del mismo modo, el término de firmeza de las declaraciones tributarias dice relación al lapso durante el cual la administración tributaria puede ejercer sus amplias facultades de fiscalización para establecer la veracidad de los factores incluidos en la declaración, es decir es el término dentro del cual puede ejercer sus facultades administrativas de determinación¹, por tanto, la firmeza² es, en tal sentido, una garantía a favor del contribuyente en cuanto transcurrido el término legal, su declaración tributaria no podrá ser objeto de cuestionamiento, modificación o reclamo alguno por parte de la autoridad tributaria. Pero así como la administración tributaria dispone de un término para revisar la obligación tributaria declarada y proponer modificaciones a la misma, el contribuyente igualmente dispone de la facultad de enmendar sus errores, para lo cual la ley le permite un lapso especial dentro del cual puede corregir voluntariamente sus declaraciones tributarias, bien para aumentar su obligación, para mantenerla o para reducirla. Una vez transcurrido el término que otorga la ley para corregir sus errores, el contribuyente queda en imposibilidad de presentar cualquier corrección y, por tanto, la declaración que presente con posterioridad a dicho término, no genera efecto legal alguno. Como se observa, la firmeza gravita alrededor de la obligación instrumental de presentar la declaración, ya que a través de ésta se discriminan los factores necesarios para determinar las bases gravables y se liquida la obligación respectiva.

Ahora bien, debido a lo anterior, al iniciarse el procedimiento de la revisión del avalúo catastral contenido en la ley 601 de 2000, la firmeza de la declaración tributaria deberá quedar suspendida, por cuanto la base gravable, es uno de los elementos del tributo, elemento que estaría en discusión.

Al respecto de los elementos del tributo, ha dicho la Corte Constitucional en la Sentencia C-569/00:

¹ Dian Concepto 20434 de abr. 8/2002

² Vid. Bedoya, Gustavo. Fricción legal en la firmeza de las declaraciones tributarias. En: Revista ICDT, número 60, mayo del 2009. Bogotá, pp. 5 y ss.

"El principio de certeza en materia tributaria, que surge como consecuencia lógica del de legalidad, tiene, según lo expuesto, la finalidad de garantizar que todos los elementos del vínculo impositivo entre los administrados y el Estado estén consagrados inequívocamente en la ley, bien porque las normas que crean el tributo los expresan con claridad, o porque en el evento en que una disposición remite a otra para su integración, es posible identificar dentro del texto remitido el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravable, la base gravable y la tarifa del gravamen".

De lo anteriormente expuesto, se puede concluir que es necesario que los elementos del tributo estén plenamente determinados para poder predicar su existencia.

Como ya se mencionó, uno de los elementos determinantes del tributo es el Avalúo Catastral, ya que es elemental para determinar la base gravable, por tanto, cuando el contribuyente, en ejercicio del procedimiento especial contenido en la Ley 601 de 2000, haga uso de la revisión del avalúo, el término de los dos años para la firmeza de las declaraciones tributarias contemplado en el artículo 24 del Decreto 807 de 1993, quedará suspendido hasta tanto la Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital profiera la resolución de la revisión del avalúo; de tal manera, que los mismos continuarán su conteo una vez sea declarada y se encuentre debidamente ejecutoriada la resolución que modifica el avalúo.

De lo anterior, se puede establecer que la suspensión de la firmeza aplica y opera única y exclusivamente cuando se hace uso del procedimiento especial descrito en la Ley 601 de 2000, con el fin de garantizar al contribuyente los principios descritos anteriormente y el debido proceso, entonces, cuando se inicia el procedimiento de revisión de avalúo y para que opere dicha suspensión es necesario:

- El contribuyente presente solicitud descrita en la Ley 601 de 2001, ante la Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital.
- Que La Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital decida a favor del contribuyente.
- Que la Resolución proferida por Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital quede ejecutoriada.
- Una vez esté en firme dicha resolución, se reanudará el término, a toda suerte, que los dos años para la firmeza de las declaraciones tributarias contemplado en el artículo 24 del Decreto 807 de 1993,

continuarán su conteo una vez se encuentre en firme la resolución que modifique su avalúo

En conclusión, cuando el contribuyente haga uso del proceso especial de revisión contenido en la Ley 601 de 2000, referido a la revisión del avalúo; el efecto en el término de los dos años para la firmeza de las declaraciones tributarias contemplado en el artículo 24 del Decreto 807 de 1993, es el de suspensión, es decir que los términos de la firmeza de la declaración, no cuentan durante el tiempo en que la Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital emplee para proferir la resolución, pero los mismos continuarán su conteo una vez se encuentre en firme y debidamente ejecutoriada la resolución que le fue favorable al contribuyente.

En este sentido se modifica el Memorando Concepto No. 0965 de diciembre 3 del 2002, solo respecto a la firmeza de las declaraciones tributarias contemplado en el artículo 24 del Decreto 807 de 1993, en los casos de modificación de los avalúos catastrales.

Cordialmente,

SAUL CAMILO GUZMÁN LOZANO