

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., treinta (30) de agosto de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 250002337000201300078 01 [20845]

**Actor: HELM FIDUCIARIA S.A.- ANTES HELM TRUST S.A.- COMO
VOCERA DEL FIDEICOMISO VENTURE POINT**

Demandado: DISTRITO CAPITAL

Impuesto de Delineación Urbana

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia de 14 de noviembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que accedió a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas¹.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente:

***“PRIMERO. ANÚLANSE** las Resoluciones Nos. 563 DDI 010149 de 30 de marzo de 2012, y 920 DDI 021285 de 17 de mayo de 2012, y sus confirmatorias DDI 044456 de 19 de septiembre de 2012, y DDI 046853 de 8*

¹ Folios 199 a 216 c. ppal

de octubre de 2012, proferidas las dos primeras por la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo y las dos últimas por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, a través de las cuales le impone a la sociedad HELM FIDUCIARIA S.A., NIT 800.141.021 VOCERA DEL FIDEICOMISO DE ADMINISTRACIÓN VENTURE POINT NIT 830.053.963, sanción por no presentar la declaración del impuesto de delineación urbana correspondiente a la licencia de construcción LC 08-2-0328 de 21 de mayo de 2008, en la modalidad de obra nueva y demolición total, y le profiere liquidación oficial de aforo por el mismo concepto.

SEGUNDO. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DE DERECHO, DECLÁRASE que la sociedad HELM FIDUCIARIA S.A., NIT 800.141.021 VOCERA DEL FIDEICOMISO DE ADMINISTRACIÓN VENTURE POINT NIT 830.053.963, no está obligada a pagar suma alguna por concepto del impuesto de delineación urbana correspondiente a la licencia de construcción LC 08-2-0328 de 21 de mayo de 2008.

TERCERO. No se condena en costas, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

(...).²

ANTECEDENTES

El 6 de julio de 2007, ÉDGAR CHAVARRO CONSTRUCTORA LTDA suscribió, como fideicomitente, contrato de fiducia mercantil de administración con HELM FIDUCIARIA S.A (antes HELM TRUST S.A.)³, al cual aportó los inmuebles

² Folio 341 anv.

³ Folios 301 a 319 c.a.2

identificados con las matrículas inmobiliarias Nos. 50C-727088 y 50C-221159. El patrimonio autónomo derivado del contrato en mención se denominó Fideicomiso Edificio Venture Point.

Para la expedición de la licencia de construcción de los inmuebles anteriormente identificados, el 12 de mayo de 2008, el Fideicomitente presentó la declaración del impuesto de delineación urbana por \$87.794.000⁴. El 13 de mayo de 2008, corrigió la declaración en los ítems relacionados con el área de los inmuebles, sin modificar el impuesto a pagar⁵.

El 21 de mayo de 2008, se concedió a ÉDGAR CHAVARRO CONSTRUCTORA LTDA., la Licencia de Construcción No. LC-08-2-0328⁶.

El 13 de diciembre de 2011, la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá profirió a la actora, en su calidad de sociedad fiduciaria y no como vocera del fideicomiso Edificio Venture Point, emplazamiento para declarar el impuesto de delineación urbana por concepto de la Licencia de Construcción No. LC-08-2-0328⁷.

Mediante auto 2012EE12933 de 30 de enero de 2012, el demandado aclaró el emplazamiento para indicar que la actora es vocera del fideicomiso de administración Edificio Venture Point con NIT 830.053.963⁸.

⁴ Folio 19 c.a.1

⁵ Folio 18 c.a.1

⁶ Folio 17 c.a.1

⁷ Folios 41 y 42 c.a.1

⁸ Folio 59 c.a.1

En respuesta a dicho emplazamiento y al auto aclaratorio, la actora explicó que el 12 de mayo de 2008, ÉDGAR CHAVARRO CONSTRUCTORA LTDA, en calidad de fideicomitente, presentó con pago la declaración del impuesto de delineación urbana de la Licencia de Construcción No. LC-08-2-0328⁹ y que corrigió la declaración sin modificar el impuesto a cargo. Además, manifestó que ratificaba la declaración del impuesto de delineación urbana presentada por el fideicomitente.

El 30 de abril de 2011, la Administración Distrital profirió a la Fiduciaria, como vocera del patrimonio autónomo, la Resolución Sanción por no Declarar No. 563 DDI-010149 el impuesto de delineación urbana respecto de la Licencia de Construcción No. LC-08-2-0328 de 21 de mayo de 2008¹⁰. Y el 17 de mayo de 2012, el demandado le practicó la Liquidación Oficial de Aforo 920 DDI 021285 del mismo impuesto¹¹.

Por Resolución No. DDI 04445619 de 19 de septiembre de 2012, el demandado confirmó en reconsideración la sanción por no declarar¹² y por Resolución No. DDI 046853 de 8 de octubre de 2012 confirmó el aforo¹³.

DEMANDA

HELM FIDUCIARIA S.A., como vocera del FIDEICOMISO VENTURE POINT, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de

⁹ Folios 87 a 91 c.a.1

¹⁰ Folios 160 a 165 c.a.1

¹¹ Folios 173 a 178 c.a.1

¹² Folios 243 a 255 c.a.2

¹³ Folios 257 a 265 c.a.2

Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones:

“Principales:

- *Que se anulen en su totalidad los actos administrativos proferidos por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Propiedad y al Consumo y la Oficina de Recursos Tributarios de Subdirección Jurídica, ambas dependencias de la Dirección Distrital de Impuestos, mediante los cuales se impuso y confirmó a nuestra representada sanción por no declarar el impuesto de delineación urbana y se le practicó y confirmó la liquidación de aforo por el mismo impuesto, referidos como actos demandados.*

- *Que como restablecimiento del derecho se declare que mi representada no está obligada a presentar declaración de delineación urbana por la expedición de la Licencia de Construcción N° LC-08-2-0328 del 21 de mayo de 2008 de los inmuebles identificados con la matrícula inmobiliaria N° 50C-727088 y N° 50C-221159 al no ser el responsable de la declaración y pago del impuesto.*

- *Que declare que el impuesto pretendido se encuentra cancelado y satisfecho a través de la declaración y pago realizado por el fideicomitente, sociedad ÉDGAR CHAVARRO CONSTRUCTORA LTDA.*

Subsidiarias

En el evento de no acceder a las anteriores pretensiones, se declare:

- *Que la liquidación de aforo es nula por no haberse determinado válidamente la base gravable.*
- *Que en cualquier evento se exima de sanción por no declarar a la FIDUCIARIA por cuando no se ha generado un detrimento económico al Distrito al haberse satisfecho completa y oportunamente la obligación tributaria.*
- *Que se declare que no puede haber un doble pago del impuesto¹⁴.”*

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 26, 30, 32, 1625, 1626 y 1630 del Código Civil.
- Artículos 1226 y 1233 del Código de Comercio.
- Artículos 3, 35 y 84 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 102, 271-1, 580, 683, 715 y 717 del Estatuto Tributario.
- Artículo 1 Ley 1437 de 2011.
- Artículo 142 Decreto 1651 de 1961.
- Artículos 2, 17, 32, 33, 60 y 103 Decreto Distrital 807 de 1993.
- Artículo 74 Decreto Distrital 352 de 2002.
- Artículos 14 y 16 del Decreto 564 de 2006.
- Artículo 6 del Acuerdo Distrital 105 de 2003.
- Concepto 1035 de 2004 de la Dirección Distrital de Impuestos.

El concepto de la violación se sintetiza así:

El sujeto pasivo del impuesto de delimitación urbana es el fideicomitente que

¹⁴ Folios 4 a 52 c.ppal

solicitó la licencia de urbanismo

A diferencia de lo que considera la Administración, para la época de los hechos no era necesario que la Fiduciaria confiriera poder al fideicomitente para declarar el impuesto de delimitación urbana, pues los artículos 14 y 16 del Decreto 564 de 2006 avalaban la declaración del impuesto por el fideicomitente interesado en la expedición de la licencia de construcción.

En esas condiciones, el pago y la presentación de las declaraciones (inicial y de corrección) del impuesto de delimitación urbana por el fideicomitente, se hicieron en debida forma, de acuerdo con las normas que regulan el impuesto y con el procedimiento de solicitud y expedición de la licencia de construcción. Además, las declaraciones que presentó el Fideicomitente no fueron declaradas como no presentadas por el Distrito Capital, razón por la cual gozan de plena validez y firmeza.

En reiteradas sentencias del Tribunal Administrativo de Cundinamarca¹⁵ se ha explicado que las declaraciones presentadas por el fideicomitente producen plenos efectos, debido a que fue quien solicitó el trámite correspondiente como titular de la licencia y quien la ley designó como sujeto pasivo.

De acuerdo con los artículos 71 y 74 del Decreto Distrital 352 de 2002, vigente para la época de los hechos, y lo expresado por el propio demandado en la resolución sanción y la decisión del recurso de reconsideración, el sujeto pasivo del impuesto

¹⁵ De 9 de diciembre de 2010, exp. 11001-33310432009-00076-01 y de 25 de mayo de 2011, exp. 25000-23-27-000-2011-00004-01

de delineación urbana no es solamente el propietario, toda vez que para ser sujeto pasivo es preciso cumplir la condición de solicitar la licencia urbanística. Así, en los negocios fiduciarios, el sujeto pasivo del impuesto de delineación urbana es el fideicomitente, pues por mandato del artículo 6 del Acuerdo Distrital 105 de 2003, es quien puede solicitar la licencia de urbanización.

Con base en el artículo 102 del E.T., que reconoce el principio de transparencia fiscal, al cual remiten las normas distritales, el contribuyente del impuesto de delineación urbana es el fideicomitente o el beneficiario, porque el aporte de los bienes a la fiducia mercantil no constituye una enajenación plena del inmueble, pues subsiste en el titular de los derechos fiduciarios la presunción de propiedad económica sobre el bien.

No es legalmente aceptable acudir a una interpretación aislada del artículo 74 del Decreto Distrital 352 de 2002, porque este se aplica en forma general para los propietarios. No obstante, para el caso de la fiducia mercantil existe una norma especial, que distingue la propiedad formal de la real. En este evento, el sujeto pasivo es el fideicomitente que pidió la licencia de urbanización, que es el hecho generador del impuesto de delineación urbana, y que a la vez es el propietario real de los inmuebles.

Dada la complejidad del negocio fiduciario, en el que existen diferentes propietarios (material y jurídico), el artículo 6 del Acuerdo 105 de 2003 precisó que el fideicomitente o titular de derechos fiduciarios es el sujeto pasivo de los impuestos distritales de los bienes aportados a un patrimonio autónomo que, para el caso del impuesto de delineación urbana, es más evidente si se tiene en cuenta que el hecho generador es la expedición de la licencia y esta la solicitó el fideicomitente.

Como las declaraciones del impuesto de delimitación urbana fueron presentadas por la sociedad ÉDGAR CHAVARRO CONSTRUCTORA LTDA., en calidad de fideicomitente, gozan de plenos efectos.

Las declaraciones del impuesto de delimitación están en firme, pues no se tuvieron como no presentadas

No se puede aceptar la interpretación del demandado en el sentido de que la declaración presentada por un no obligado a declarar no produce efectos legales, pues las declaraciones se presentaron de conformidad con el artículo 6 del Acuerdo 105 de 2003, que obliga al solicitante de la licencia de construcción a declarar el impuesto de delimitación urbana.

Además, el Distrito Capital no tuvo las declaraciones por no presentadas dentro del término de su firmeza, por lo que el pago del impuesto fue satisfecho en su totalidad. Ello, es así, porque en el caso del impuesto de delimitación urbana no es posible separar las obligaciones de declarar y pagar, pues de acuerdo con el artículo 13 numeral 8 del Decreto 807 de 1993 la declaración del impuesto de delimitación urbana debe hacerse con pago.

Si existió alguna irregularidad fue avalada por el propio Distrito Capital, en el momento en que expidió la licencia de construcción por lo cual se convalidó la actuación, como ocurre con el saneamiento de las nulidades relativas.

En la resolución sanción por no declarar y en la liquidación de aforo la Administración manifestó que cuando quien declara es el fideicomitente, las declaraciones deben darse por no presentadas. Sin embargo, olvidó que el procedimiento para dar por no presentada una declaración es el del artículo 580 del E.T. por remisión expresa del Estatuto Tributario de Bogotá, trámite que no se cumplió.

La jurisprudencia del Consejo de Estado ha sido clara en señalar que la Administración Tributaria no puede proferir emplazamiento para declarar si se ha presentado una declaración, puesto que primero debe tenerla por no presentada, para permitir el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente frente a esa decisión. En este caso, el Distrito Capital no adelantó ese trámite en abierta violación al debido proceso (artículo 29 de la Constitución Política)¹⁶.

Además, no es posible entender que las declaraciones del impuesto de delineación urbana presentadas por el Fideicomitente respecto de la licencia de construcción LC-08-2-0328 de 21 de mayo de 2008 fueron tenidas como no presentadas por la Administración, por cuanto sirvieron de fundamento a la liquidación de aforo. Ello, porque el Distrito Capital liquidó el impuesto de acuerdo con la información registrada en dichas declaraciones (base gravable \$3.376.708.000 e impuesto a cargo \$87.794.000).

Por lo tanto, resulta contradictorio que el demandado tome el presupuesto de obra registrado en las declaraciones cuya existencia niega, lo que lleva a demostrar la falsa motivación de los actos demandados.

¹⁶ Sentencias de 11 de diciembre de 2008, exp. 16329, de 10 de septiembre de 2009, exp. 17134 y de 15 de marzo de 2002, exp. 12581.

De otra parte, el artículo 74 del Decreto Distrital 352 de 2002, vigente para la época, fue modificado por el artículo 4 del Acuerdo 352 de 2008, con el fin de armonizar esta norma con la reglamentación sobre licencias urbanísticas de manera que consultara la realidad de la construcción. La modificación consistió en la inclusión de los titulares de la licencia de construcción como sujetos pasivos del impuesto de delineación urbana.

Prevalencia del derecho sustancial sobre el formal

La exigencia del Distrito Capital de que la sociedad fiduciaria declare y pague nuevamente el impuesto de delineación urbana atenta contra los principios de equidad tributaria y la prevalencia de la sustancia sobre la forma y desconoce la jurisprudencia que ha sido enfática en defender el derecho sustancial, al punto de considerar que ello implica la violación simultánea de los principios del debido proceso y derecho a la defensa¹⁷.

Nulidad del proceso de aforo por ausencia del emplazamiento para declarar

El 13 de diciembre de 2011, el demandado profirió el emplazamiento por no declarar, dirigido a la Fiduciaria. Posteriormente, mediante auto de 30 de enero de 2012, pretendió subsanar el error respecto del verdadero sujeto al cual quería practicar el emplazamiento, advirtiendo así que el emplazamiento se dirigía a la Fiduciaria como vocera del fideicomiso de administración del Edificio Venture Point.

¹⁷ Sentencia de mayo 4 de 1999, exp. 6206. M.P. José Fernando Ramírez Gómez

Bajo el mismo rigorismo formal con el que el Distrito Capital desconoce la declaración y pago total del impuesto de delimitación urbana por la expedición de la Licencia de Construcción LC-08-2-0328 de 21 de mayo de 2008, puede afirmarse que no hubo emplazamiento para declarar porque se expidió y notificó a un contribuyente diferente y este error debió corregirse mediante un nuevo emplazamiento. En consecuencia, es nulo el proceso de aforo por ausencia del emplazamiento a la actora, como vocera del fideicomiso.

Ratificación de las declaraciones de delimitación urbana

De insistirse en que el obligado a presentar la declaración de delimitación urbana era la Fiduciaria, el Distrito Capital debe aceptar la ratificación que hizo la actora de las declaraciones del impuesto presentadas por el fideicomitente, de acuerdo con el artículo 142 del Decreto 1651 de 1961, norma que aún se encuentra vigente y que permite la presentación de declaraciones tributarias por parte de mandatarios o apoderados o por personas autorizadas por el contribuyente, aun cuando no sean abogados.

Por lo tanto, el Distrito Capital no puede rechazar la ratificación hecha por la actora (respecto de la declaración inicial y de corrección), pues para esa ratificación no es requisito que la declaración haya sido presentada por un abogado en calidad de agente oficioso.

Sobre las diferencias y finalidades de la agencia oficiosa y la ratificación, el Consejo de Estado precisó que el artículo 142 del Decreto Extraordinario 1651 de 1961 se

encuentra vigente y autoriza que personas que no tengan la condición de representante, mandatario o apoderado del contribuyente presenten por este la declaración de renta, haciéndolos responsables directos de las obligaciones que surjan de su actuación como tal, hasta cuando se verifique la correspondiente ratificación¹⁸.

En consecuencia, deben aceptarse las ratificaciones hechas por la actora respecto de las declaraciones presentadas por el fideicomitente ÉDGAR CHAVARRO CONSTRUCTORA LTDA., y como consecuencia reflejar en la cuenta corriente del impuesto de delineación urbana, el pago del impuesto por la licencia de construcción LC-08-2-328.

Pago de la obligación

Si en gracia de discusión no se aceptan los argumentos expuestos y se insiste en obligar a la actora a la presentación de la declaración de delineación urbana por la expedición de la Licencia de Construcción LC-08-2-0328, el Distrito Capital debe aceptar el pago total y oportuno de la declaración presentada por el Fideicomitente. Lo anterior, con fundamento en su propia doctrina¹⁹ y en la jurisprudencia del Consejo de Estado²⁰.

Sanción por no declarar

¹⁸ Sentencia de 5 de agosto de 1996, exp. 7712.

¹⁹ Concepto 1101 de 12 de julio de 2005

²⁰ Sentencia del 2 de abril de 2009, exp. 25000-23-27-000-2002-90060 M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

No se presentó el hecho sancionable del artículo 60 numeral 7 del Decreto 807 de 1993, ya que la declaración del impuesto de delineación urbana por la expedición de la Licencia de Construcción LC-08-2-0328 fue presentada por quien tenía el deber de declarar y pagar el impuesto. Además, las declaraciones se encuentran en firme.

Dado que en la resolución sanción no se motivó la base de liquidación de la sanción impuesta, la tarifa, ni los meses de supuesta “extemporaneidad”, la actuación de la Administración violó también el derecho de defensa, el debido proceso y los artículos 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo.

El artículo 717 del E.T., al cual remite el artículo 103 del Decreto Distrital 807 de 2003, establece que agotado el procedimiento previsto en los artículos 643, 715 y 716, la Administración puede, dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, determinar al contribuyente mediante, una liquidación de aforo, la obligación tributaria que no haya declarado, es decir, que la liquidación oficial de aforo solo se puede expedir y notificar hasta cuando se agote el procedimiento de imposición de la sanción.

Sin embargo, en este caso, antes de agotar la etapa sancionatoria, el Distrito Capital profirió la liquidación de aforo. En efecto, el 25 de abril de 2012, la actora interpuso recurso de reconsideración contra la resolución sanción y el 17 de mayo de 2012, cuando aún no se había decidido el recurso, la Administración expidió la liquidación de aforo.

Liquidación de Aforo

En el presente caso tampoco se configuró el supuesto previsto en el artículo 103 del Decreto 807 de 1993 para que el Distrito Capital liquidara de aforo el impuesto de delineación urbana, pues, como se expuso, el deber de declarar lo cumplió el Fideicomitente. Por lo tanto, el aforo está falsamente motivado.

De otra parte, el Distrito Capital profirió emplazamiento para declarar, impuso sanción por no declarar y notificó a la actora la liquidación de aforo, sin que previamente hubiera proferido el acto que daba por no presentadas las declaraciones del impuesto de delineación urbana presentadas por el fideicomitente.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El demandado solicitó que se negaran las súplicas de la demanda por los motivos que se sintetizan así²¹:

Para la época de los hechos, era aplicable el artículo 74 del Decreto Distrital 352 de 2002, que establecía que los sujetos del impuesto de delineación urbana eran los propietarios de los predios en los cuales se realiza el hecho generador. Por eso, según el Concepto 1035 de 2004, ni el beneficiario ni el fideicomitente podían presentar la declaración del impuesto predial, pues de ser así, esta se tenía por no presentada.

Con base en lo anterior, y teniendo en cuenta que para el momento de causación del impuesto de delineación urbana, la propietaria de los inmuebles era la actora,

²¹ Folios 101 a 113 c.ppal

como vocera del patrimonio autónomo, le correspondía a ella presentar la declaración.

No puede confundirse el deber formal de declarar el impuesto de delineación urbana por parte de propietario de bien, que para este caso es la Fiduciaria, con la responsabilidad establecida en el Acuerdo 105 de 2003, para los fideicomitentes por el pago de los impuestos y sanciones derivadas de las obligaciones de los patrimonios autónomos.

Tampoco se puede aceptar que ÉDGAR CHAVARRO CONSTRUCTORA LTDA., actuó como agente oficioso de la actora porque, de acuerdo con el artículo 557 del E.T., esta delegación se hace a un abogado, situación que no se presenta en este caso.

Bajo esa misma consideración, no pueden tenerse en cuenta las sentencias citadas por la actora, en las que el Consejo de Estado reconoció la aplicación de la figura de ratificación de las declaraciones, pues en los casos que se plantearon en tales providencias, la presentación de la declaración se realizó por un abogado, lo que en este asunto no ocurrió.

Si bien es cierto que el responsable puede delegar la presentación de la declaración en una persona que no sea representante legal o apoderado especial o general, dicha delegación debe hacerse mediante escritura pública, como lo prevé el artículo 572-1 del E.T. Sin embargo en el presente asunto, tampoco se acreditó el cumplimiento de dicho requisito.

Cuando se trata de ratificación de declaraciones, los representantes, mandatarios especiales o apoderados presentan la declaración como declarantes, no como contribuyentes, situación diferente a la que aquí se estudia, pues al verificarse la cuenta corriente del contribuyente no aparece presentada declaración alguna por la Fiduciaria como vocera del patrimonio autónomo Edificio Venture Point, quien era la responsable de la presentación de la declaración. Lo que aparece registrado es la presentación de la declaración por un ente que no tenía el deber de declarar y no puede suplantar a la Fiduciaria ni tiene la facultad de representarla.

La presentación de la declaración por un no obligado a declarar, en términos del artículos 32 del Decreto 053 de 1990, no produce efecto alguno, razón por la cual no puede manifestarse que tal deber fue cumplido o que se declaró a través del Fideicomitente. Menos aún puede alegarse que la declaración presentada en esas condiciones se encuentra en firme, pues la firmeza de las declaraciones se predica únicamente de las presentadas por los obligados a declarar, que son las que en realidad surten efectos y pueden ser objeto de verificación.

Debido a que la declaración se presentó por un no obligado a declarar (el Fideicomitente), no produce ningún efecto, no requiere de un auto que así lo declare. Además, el pago realizado con base en una declaración que no produce efectos no es debido y puede ser solicitado en devolución y/o compensación.

No se violó el principio constitucional de primacía de la sustancia sobre la forma, porque la actuación de la Administración se sujetó a las normas especiales aplicables a este asunto.

Aunque el Acuerdo 352 de 2008 modificó hacia el futuro el sujeto pasivo del impuesto de delineación urbana, en el sentido de señalar como responsable de tal obligación al titular de la licencia de urbanismo, esta norma no puede aplicarse al caso en examen, puesto que es posterior y la norma preexistente a los hechos analizados es el Decreto 352 de 2002.

Tampoco se puede aplicar la modificación introducida por la Ley 1430 de 2010 y el Acuerdo 469 de 2011, conforme con los cuales los titulares de la licencia de construcción son sujetos pasivos del impuesto de delineación urbana, pues de acuerdo con el Concepto Distrital 1207 de 28 de marzo de 2011, tales modificaciones deben aplicarse a partir del período que comienza después de la vigencia de la nueva ley. Por consiguiente, el procedimiento agotado por la Administración se realizó conforme con la aplicación correcta del derecho tributario vigente.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda por las razones que se resumen así²²:

El artículo 74 del Decreto Distrital 352 de 2002, vigente para la época de los hechos, señala como sujeto pasivo del impuesto de delineación urbana al propietario del predio sobre el cual se realiza el hecho generador, que en este caso es la actora.

²² Folios 334 a 341

Sin embargo, no puede desconocerse la declaración del impuesto presentada por el fideicomitente y titular de la licencia de construcción, habida cuenta que la normativa urbanística faculta al fideicomitente para realizar el hecho generador.

En consecuencia, no proceden la sanción por no declarar y la liquidación de aforo practicadas a la actora, como lo precisó la sentencia de 4 de abril de 2013, en la que el Consejo de Estado resolvió un caso similar y señaló que el fideicomitente puede ser sujeto pasivo del impuesto de delimitación urbana porque la ley le permite solicitar licencias de construcción, para lo cual debe acreditar que declaró y pagó dicho impuesto, de donde resulta, que prohibir que cumpla ese requisito, es tanto como desconocer el efecto útil de las normas²³.

En efecto, la determinación del tributo mediante la liquidación de aforo es improcedente al comprobarse que la actora no se encontraba obligada a declarar y pagar el impuesto de delimitación urbana.

No se condena en costas a la parte vencida por ser este un asunto de interés público, pues se trata de la decisión sobre tributos, que son necesarios para el funcionamiento del Estado.

RECURSO DE APELACIÓN

El **demandado** apeló por las siguientes razones²⁴:

²³ Exp. 18921, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

²⁴ Folios 218 a 220 c.ppal

La sentencia carece de motivación, pues no contiene las razones de hecho y de derecho en las cuales se encuentra sustentada la decisión del a quo, dado que se limitó a reiterar una sentencia del Consejo de Estado, sin explicar las razones por las cuales ese precedente resultaba vinculante para el caso concreto.

Desde la vía gubernativa se argumentó que para la época de los hechos se encontraba vigente el artículo 74 del Decreto 352 de 2002, que señalaba como sujetos pasivos del impuesto de delineación urbana a los propietarios de los inmuebles en los que se realiza el hecho generador.

Con base en dicha norma y en los folios de matrícula se estableció que la actora, como vocera del patrimonio autónomo EDIFICIO VENTURE POINT, incumplió la obligación de declarar el impuesto de delineación urbana por la licencia de construcción LC-08-2-0328, pues para la época de causación del tributo era quien ostentaba la calidad de propietaria de los inmuebles respecto de los cuales se expidió la citada licencia.

No se puede aceptar que el Fideicomitente cumplió con la obligación de declarar el impuesto de delineación urbana por la licencia de construcción LC-08-2-0328, porque este no podía ser agente oficioso de la Fiduciaria, pues no tenía la calidad de abogado. Tampoco que actuó como representante o mandatario de la Fiduciaria, pues no tenía poder especial para ello. En otras palabras, las declaraciones fueron presentadas por un no obligado a declarar, lo que de conformidad con el artículo 32 del Decreto 053 de 1990, no producen ningún efecto y no requiere un acto declarativo en ese sentido.

La actuación de la Administración se sujetó a la correcta aplicación del derecho especial para este proceso. Por lo tanto, el Distrito Capital actuó dentro de su competencia.

No puede darse aplicación al principio de primacía de la sustancia sobre la forma cuando las normas son claras y su inobservancia atenta contra las finanzas distritales. Además, es antijurídico aplicar el Acuerdo 352 de 2008, pues la norma que estaba vigente era el Decreto 352 de 2002, que designó como sujeto pasivo del impuesto de delineación urbana al propietario del inmueble en el que se realiza el hecho generador.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda y sostuvo que el demandado debe ser condenado en costas²⁵.

El **demandado** reiteró los planteamientos del recurso²⁶.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

²⁵ Folios 249 a 257 c.ppal

²⁶ Folios 252 a 254 c.ppal

En los términos de la apelación interpuesta por el demandado, la Sala decide sobre la legalidad de los actos por los cuales este le impuso a la actora, como vocera del patrimonio autónomo, sanción por no declarar el impuesto de delineación urbana por la licencia de construcción LC-08-2-0328 de 21 de mayo de 2008 y le determinó, mediante liquidación de aforo, el referido tributo.

En concreto, precisa si la obligación de declarar el impuesto se entendió satisfecha con las declaraciones (inicial y corrección) que presentó ÉDGAR CHAVARRO CONSTRUCTORA LTDA., en su condición de fideicomitente y titular de la licencia de construcción LC-08-2-0328. En caso negativo, determina si procedían la sanción y el aforo del impuesto de delineación urbana practicados a la demandante.

Sea lo primero precisar que la sentencia apelada sí está motivada en sus razones de hecho y derecho, pues el *a quo* anuló los actos demandados luego del análisis de las normas aplicables al caso, como son los artículos 715 a 719 del Estatuto Tributario, sobre el trámite de aforo, aplicables por remisión del artículo 103 del Decreto 807 de 1993 y 60 del Decreto 807 de 1993, relativo a la sanción por no declarar, al igual que las normas sobre el impuesto de delineación urbana y sobre urbanismo y la sentencia de la Sala de 4 de abril de 2013, en la que se resolvió un asunto similar²⁷, motivo por el cual la invocó como precedente aplicable en este caso.

Con base en las anteriores normas y la sentencia ya referida, el Tribunal concluyó que ÉDGAR CHAVARRO CONSTRUCTORA LTDA., en su condición de fideicomitente del patrimonio autónomo EDIFICIO VENTURE POINT y titular de la licencia de construcción LC 08-2-0328, tenía la calidad de sujeto pasivo del impuesto de delineación urbana (pues para la expedición de esa licencia debió

²⁷ Exp. 18921, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

acreditar previamente el pago del impuesto), y por ende estaba facultado para declarar y pagar el impuesto, como en efecto lo hizo, por lo cual la Administración no podía desconocer que la obligación fue cumplida por quien tenía el deber de hacerlo.

En relación con el aspecto de fondo, la Sala precisa lo siguiente:

El problema jurídico radica en establecer quién es el sujeto pasivo del impuesto de delimitación urbana en el caso de la fiducia mercantil y, por ende, el obligado a declarar y pagar dicho tributo. Sobre este tema, la Sala ha fijado su criterio en varias ocasiones, criterio que reitera en esta oportunidad²⁸.

La demandante sostiene que el sujeto pasivo y obligado a declarar el impuesto de delimitación urbana es el **fideicomitente**, porque es el titular de la licencia de construcción.

El demandado, por su parte, alega que el sujeto pasivo y obligado a presentar la declaración del impuesto es la sociedad fiduciaria, como vocera del patrimonio autónomo, conforme con el artículo 74 del Decreto Distrital 350 de 2002. Por ello, le impuso la sanción por no declarar y le practicó liquidación de aforo del impuesto de delimitación urbana por la licencia de construcción expedida el 21 de mayo de 2008.

El artículo 1226 del Código de Comercio define la fiducia mercantil como el negocio jurídico en el cual el fiduciante o fideicomitente transfiere uno o más bienes al

²⁸ Entre otras, ver sentencias de 22 de marzo de 2013, exp.18798, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, 4 de abril de 2013, exp. 18921, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y 19 de mayo de 2016, exp. 20005, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

fiduciario para que este los administre o enajene, según la finalidad determinada por el constituyente del fideicomiso. El provecho se determina a favor del constituyente o de un tercero, denominado beneficiario o fideicomisario. Los bienes fideicomitidos se mantienen separados del resto del activo del fiduciario y de los que corresponden a otros negocios fiduciarios, y forman un patrimonio autónomo afecto a la finalidad señalada en el acto constitutivo²⁹.

Por la celebración del contrato de fiducia, el fideicomitente adquiere derechos fiduciarios que son bienes inmateriales que representan la participación de este en el patrimonio autónomo³⁰.

El artículo 1 de la Ley 97 de 1913 autorizó al Concejo de Bogotá para crear y reglamentar el impuesto de delineación urbana en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 1. El Concejo Municipal de la ciudad de Bogotá puede crear libremente los siguientes impuestos y contribuciones, además de los existentes hoy legalmente; organizar su cobro y darles el destino que juzgue más conveniente para atender a los servicios municipales, sin necesidad de previa autorización de la Asamblea Departamental:

(...)

g. Impuesto de delineación en los casos de construcción de nuevos edificios o de refección (sic) de los existentes.” (Destaca la Sala)

²⁹ Código de comercio, artículo 1233.

³⁰ Superintendencia de sociedades. Concepto 115007389 de 2010. *“De la celebración del contrato de fiducia surgen a la vida jurídica los derechos fiduciarios, los cuales, al menos en principio, le corresponderán al fideicomitente. Tales derechos no son otra cosa que aquellos que le corresponden al fideicomitente con relación al patrimonio autónomo, derechos que tienen la característica de ser bienes inmateriales”.*

Posteriormente, los artículos 3 y 4 del Acuerdo 20 de 1940 del Concejo de Bogotá, “por el cual se establece el impuesto de delineación y se dictan otras disposiciones sobre construcciones”, dispusieron lo siguiente:

*“Artículo 3. En los casos de construcción de nuevos edificios y refacción de los existentes, **las personas que presenten** a la revisión de la Secretaría de Obras Públicas los planos correspondientes, deberán acompañarlos de un presupuesto detallado y completo y **pagar el impuesto de delineación** que se exigirá sobre el valor del presupuesto aceptado por la Secretaría de Obras Públicas, de acuerdo con la siguiente tarifa:*

(...)

*Artículo 4. La Secretaría de Obras Públicas **no expedirá** la licencia a que se refiere el artículo 1 sin que el **interesado o interesados** presenten el recibo de la Tesorería Municipal en el cual conste que **han consignado el valor del impuesto liquidado conforme al artículo anterior**, y el certificado del Tesorero Municipal que pruebe que el propietario o propietarios de la finca están a paz y salvo con todos los impuestos municipales.” (Destaca la Sala)*

De conformidad con el Acuerdo 020 de 1940, las personas que presentaran los correspondientes planos de la obra estaban obligados a pagar el impuesto de delineación urbana, y la licencia se expedía a los interesados que demostraran el cumplimiento de esa obligación. La norma no señaló que el único que podía solicitar la licencia era el propietario del bien objeto de la licencia de construcción.

Luego, el artículo 9 del Acuerdo 28 de 1995, que adoptó el plan de racionalización tributaria de Santafé de Bogotá, D.C., se refirió al hecho generador del impuesto de delineación urbana, en los siguientes términos:

*“Artículo 9º. Impuesto de Delineación Urbana. El hecho generador del impuesto de delineación urbana **es la expedición de la licencia** para la construcción, ampliación, modificaciones, adecuación y reparación de obras y urbanización de terrenos en el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá. Este impuesto se deberá acreditar **en el momento de la expedición de la licencia.**”* (Destaca la Sala)

La norma anterior no exigió al solicitante de la licencia urbanística la acreditación de una calidad específica. Tampoco previó que el propietario del bien objeto de construcción o remodelación fuera el único que pudiera solicitar la licencia y, en consecuencia, que la obligación de declarar y pagar el impuesto de delineación urbana radicara exclusivamente en los propietarios de tales inmuebles.

Los artículos 71 y 74 del Decreto Distrital 352 de 2002, aplicables al asunto que se debate, prevén lo siguiente³¹:

*“Artículo 71. Hecho generador. El hecho generador del impuesto de delineación urbana **es la expedición de la licencia para la construcción, ampliación, modificación, adecuación y reparación de obras y urbanización de terrenos en el Distrito Capital de Bogotá.**”*

³¹ El artículo 71 del Decreto 352 de 2002 fue derogado por el artículo 18 del Acuerdo Distrital 352 de 2008. El artículo 74 de ese mismo decreto fue modificado por el artículo 4 del mismo acuerdo y debe interpretarse en concordancia con el artículo 16 del Decreto Nacional 564 de 2006.

*Artículo 74. Sujeto pasivo. Son sujetos pasivos del impuesto de delimitación urbana **los propietarios de los predios** en los cuales se realiza el hecho generador del impuesto.” (Destaca la Sala)*

En relación con los titulares del derecho a solicitar la licencia de construcción, el Decreto 1052 del 10 de junio de 1998, vigente para la fecha en que se expidió la licencia de construcción LC-08-2-0328 de 21 de mayo de 2008, dispuso lo siguiente³²:

“Artículo 8. Titulares de licencias. Podrán ser titulares de licencias los titulares de derechos reales principales, los poseedores, los propietarios del derecho de dominio a título de fiducia y los fideicomitentes de las mismas fiducias, de los inmuebles objeto de la solicitud.”

De las normas transcritas se establece que si bien es cierto que el artículo 74 del Decreto 352 de 2002 previó como sujeto pasivo del impuesto de delimitación urbana a los propietarios de los predios sobre los que se realiza el hecho generador, también lo es que el sujeto pasivo no puede ser otro que quien realiza el hecho gravable del impuesto de delimitación urbana, esto es, **la expedición de la licencia de construcción** de la que pueden ser titulares, entre otros, **“los propietarios del derecho de dominio, a título de fiducia y los fideicomitentes de las mismas fiducias”**, de los inmuebles sobre los que recae la solicitud de la licencia.

³² Derogado por el artículo 78 del Decreto 1600 del 20 de mayo de 2000. Dispone la norma: **Artículo 15.** Titulares de las licencias de urbanización, parcelación, subdivisión y construcción. Podrán ser titulares de las licencias de urbanización, parcelación, subdivisión y construcción los titulares de derechos reales principales, los propietarios del derecho de dominio a título de fiducia y los fideicomitentes de las mismas fiducias, de los inmuebles objeto de la solicitud.

También podrán ser titulares las entidades previstas en el artículo 59 de la Ley 388 de 1997 o la norma que lo adicione, modifique o sustituya, cuando se les haya hecho entrega del predio o predios objeto de adquisición en los procesos de enajenación voluntaria y/o expropiación previstos en los Capítulos VII y VIII de la Ley 388 de 1997.

Parágrafo. Los poseedores solo podrán ser titulares de las licencias de construcción.

De igual manera, no puede desconocerse que artículo 9 del Acuerdo 20 de 1940 dispuso que estaban obligados a pagar el tributo de delineación urbana los *interesados* en las respectivas obras o edificaciones, sin que se exigiera la condición de ser propietarios del inmueble objeto de las obras.

De la interpretación sistemática de las normas antes citadas se concluye que el fideicomitente puede ser sujeto pasivo del impuesto de delineación urbana. Esta conclusión parte de la premisa de que si los fideicomitentes pueden solicitar la licencia de construcción, también pueden declarar y pagar el impuesto, requisito *sine qua non* para obtener dicha licencia³³.

En otras palabras, el hecho de negar al fideicomitente el derecho de declarar y pagar el impuesto, sería tanto como prohibirle que cumpla el requisito que exige la ley para obtener la licencia de construcción, lo que iría en contra del efecto útil que deben tener las normas³⁴.

Por otra parte, es preciso señalar que toda declaración de corrección reemplaza a la inicial de acuerdo con el artículo 19 del Decreto 807 de 1993, que dispone lo siguiente:

“Artículo 19.- Corrección de las Declaraciones. Los contribuyentes o declarantes pueden corregir sus declaraciones tributarias, dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, y antes de que se

³³ Sentencia de 4 de abril de 2013, exp. 18921, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

³⁴ *Ibidem*

les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración tributaria que se corrige.

Toda contribución que el contribuyente o declarante presente con posterioridad a la declaración inicial será considerada como una corrección a la inicial o a la última corrección presentada, según el caso.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, el contribuyente o declarante deberá presentar una nueva declaración diligenciándola en forma total y completa, y liquidar la correspondiente sanción por corrección en el caso en que se determine un mayor valor a pagar o un menor saldo a favor. En el evento de las declaraciones que deben contener la constancia de pago, la corrección que implique aumentar el valor a pagar, sólo incluirá el mayor valor y las correspondientes sanciones.

También se podrá corregir la declaración tributaria, aunque se encuentre vencido el término previsto en este artículo, cuando la corrección se realice dentro del término de respuesta al pliego de cargos o al emplazamiento para corregir.

(...)” (Destaca la Sala)

En el caso en estudio están probados los siguientes hechos:

- ÉDGAR CHAVARRO CONSTRUCTORA LTDA., tiene la condición de fideicomitente en el contrato de fiducia de administración para la construcción del Edificio Venture Point sobre el inmueble identificado con la matrícula inmobiliaria 50C-727088, ubicado en KR 13A 98-33 de Bogotá. El contrato se celebró

mediante escritura pública 5318 de 6 de julio de 2007, de la Notaría 71 del Círculo de Bogotá D.C.³⁵

- De acuerdo con el contrato en mención, la sociedad fiduciaria es la demandante, el beneficiario es ÉDGAR CHAVARRO CONSTRUCTORA LTDA. y como consecuencia del contrato se creó el patrimonio autónomo denominado EDIFICIO VENTURE POINT. El objeto del contrato de fiducia es transferir a título de FIDUCIA MERCANTIL DE ADMINISTRACIÓN al patrimonio autónomo FIDEICOMISO DE ADMINISTRACIÓN – EDIFICIO VENTURE POINT, identificado con el NIT 830.053.963-6, cuyo vocero es el FIDUCIARIO, la totalidad de los derechos reales, de dominio y posesión que el Fideicomitente tiene y ejerce sobre el inmueble identificado con matrícula inmobiliaria 50C-727088 de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos de Bogotá Zona Centro.

- Mediante escritura pública 9572 de 27 de noviembre de 2007 de la Notaría 71 del Círculo de Bogotá, ÉDGAR CHAVARRO CONSTRUCTORA LTDA y otras personas transfirieron al FIDEICOMISO EDIFICIO VENTURE POINT, el inmueble identificado con la matrícula inmobiliaria 50C-221159, ubicado en la KRA 13 A 98-21 de Bogotá D.C ³⁶

- El 12 de mayo de 2008, ÉDGAR CHAVARRO CONSTRUCTORA LTDA. en calidad de fideicomitente del patrimonio autónomo Edificio Venture Point y solicitante de la licencia de construcción para el desarrollo de dicho proyecto urbanístico, presentó con pago la declaración del impuesto de delineación urbana, por los inmuebles identificados con las matrículas inmobiliarias 50C-727088 y 50C-221159, con total impuesto a cargo por \$87.794.000³⁷.

³⁵ Folios 301 a 315 c.a.2

³⁶ Folios 316 a 319 c.a.2

³⁷ Folio 19 c.a.1

- El 13 de mayo de 2008, ÉDGAR CHAVARRO CONSTRUCTORA LTDA., corrigió la declaración, para incrementar el área de los sótanos y el área libre del primer piso, sin modificar el total impuesto a cargo liquidado en la declaración inicial³⁸.
- En consecuencia, la declaración inicial del impuesto de delineación urbana, presentada por el Fideicomitente el 12 de mayo de 2008, fue reemplazada por la declaración de corrección que este presentó el 13 de mayo del mismo año.
- El 21 de mayo de 2008, la Curaduría Urbana 2 de Bogotá expidió a favor de ÉDGAR CHAVARRO CONSTRUCTORA LTDA., la licencia de construcción LC 08-2-0328. La parte resolutive de la licencia estableció lo siguiente³⁹:

“OTORGAR LICENCIA DE CONSTRUCCIÓN EN LA(S) MODALIDAD(ES) DE OBRA NUEVA, DEMOLICIÓN TOTAL EN EL PREDIO URBANO LOCALIZADO EN LA(S) DIRECCIÓN(ES) KR 13A 98-21, MATRÍCULA INMOBILIARIA NO. 050C 221159 – KR 13 A 98 33, MATRÍCULA INMOBILIARIA NO. 050C 722088- PROPIETARIOS: ÉDGAR CHAVARRO CONSTRUCTORA LTDA NIT/CC 900031929-4 REP. LEGAL: ÉDGAR CHAVARRO MONTERO CC. 19218810, CONSTRUCTOR RESPONSABLE ÉDGAR CHAVARRO MONTERO (CÉDULA 19218810 MATRÍCULA 2520200304 DE CND). URBANIZACIÓN: CHICO RESERVADO II SECTOR MANZANA 60/61 LOTES DE VIVIENDA ESTRATO 6, ALCALDÍA LOCAL DE CHAPINERO CON LA SIGUIENTES CARACTERÍSTICAS

(...)

12. INFORMACIÓN IMPUESTOS

³⁸ Folio 18 c.a.1

³⁹ Folio 17 c.a.1

Impuesto	Fecha	Valor	Tipo
00000000680534	17-Abr-2008	\$19.517.000	Plusvalía
00000000680535	17-Abr-2008	\$19.811.000	Plusvalía
14008040068501	12-May-2008	\$87.794.000	Delineación
14008020067427	13-May-2008	\$0	Delineación
00677467265109	13-May-2008	\$8.800.000	Plusvalía

(...)

5. TITULARES		
(...)		
a. TITULARES DE LA LICENCIA	b. C.C. o NIT.	c. Firmas
ÉDGAR CHAVARRO CONSTRUCTORA LTDA	900031929-4"	

De lo expuesto, la Sala colige que la obligación de declarar y pagar el impuesto de delineación urbana, por la licencia de construcción LC 08-2-0328 de 21 de mayo de 2008, fue satisfecha con la declaración que presentó ÉDGAR CHAVARRO CONSTRUCTORA LTDA., el 12 de mayo de 2008 y que fue remplazada por la declaración de corrección de 13 de mayo de 2008.

Lo anterior, por cuanto, bajo una interpretación sistemática de las normas tributarias y urbanísticas, quienes realizan el hecho generador del tributo son los solicitantes de las licencias de construcción, entre ellos, los fideicomitentes de los patrimonios autónomos constituidos para el desarrollo de proyectos inmobiliarios, como se presentó en este caso.

En consecuencia, el Distrito Capital no podía exigirle a la actora, como vocera del patrimonio autónomo Edificio Venture Point, que presentara la declaración del impuesto de delimitación urbana por la expedición de la licencia de construcción LC 08-2-0328. Por lo mismo, tampoco podía sancionarla por no declarar ni aforarla por este impuesto, pues la declaración del impuesto fue presentada válidamente por el Fideicomitente.

Como la sanción por no declarar impuesta a la actora y la liquidación de aforo del impuesto de delimitación urbana correspondiente a la licencia de construcción LC 08-2-0328 de 21 de mayo de 2008, están viciadas de ilegalidad porque la obligación tributaria fue satisfecha por el fideicomitente ÉDGAR CHAVARRO CONSTRUCTORA LTDA., sujeto legítimamente habilitado para realizar el hecho generador, procede la nulidad de los actos demandados, como lo dispuso el a quo, motivo suficiente para confirmar la sentencia apelada.

En relación con la condena en costas que el a quo negó porque los asuntos sobre tributos son de interés público, la Sala advierte lo siguiente:

La condena en costas se halla prevista en el artículo 188 del CPACA, que consagra lo siguiente:

*“**Condena en costas.** Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.*

Por su parte, el artículo 361 del Código General del Proceso dispone que *“las costas están integradas por **la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho**. Las costas serán tasadas y liquidadas con criterios objetivos y verificables en el expediente, de conformidad con lo señalado en los artículos siguientes”*.

Así pues, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla que no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Sobre el alcance de la expresión *“procesos en que se ventile un interés público”*, en sentencia de 6 de julio de 2016, la Sala precisó lo siguiente⁴⁰:

“[...] la regla general es que en los procesos de conocimiento de esta jurisdicción, en la sentencia, se dispondrá sobre la condena en costas.

*Esta regla no se aplica para los procesos en los que se ventile un interés público, es decir, **que no hay lugar a condena en costas en las acciones públicas.***

En este sentido se debe entender el alcance de la expresión “procesos en que se ventile un interés público” y no como lo interpretó la UAE - DIAN, porque, se debe tener presente que esta disposición no pretendió hacer distinción alguna entre las partes intervinientes en el proceso y volver al criterio previsto

⁴⁰ Exp. 20486, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

en el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo⁴¹ [prohibición de condena en costas al Estado], antes de la modificación introducida por el artículo 55 de la Ley 446 de 1998⁴² [condena en costas a las partes, sin distinción alguna, con un criterio subjetivo]". (Destaca la Sala)

Asimismo, sobre la no exoneración de costas a la DIAN por el hecho de recaudar tributos, lo que implica un interés público, en la misma providencia, la Sala señaló lo siguiente⁴³:

"Es oportuno recordar que la Corte Constitucional⁴⁴, al estudiar el tema de la exención de condena en agencias en derecho a favor de la Nación y las entidades territoriales previstas en el artículo 1, numeral 198 del Decreto 2282 de 1989, se refirió a las prerrogativas públicas en la Constitución Política en los siguientes términos:

[...] la legitimidad de un privilegio público depende de que éste pueda ser adscrito al cumplimiento o la satisfacción de alguna de las finalidades que la Carta Política le ha confiado al Estado. Adicionalmente, la específica configuración - usualmente legal - que adopte la prerrogativa pública de que

⁴¹ **ARTICULO 171. CONDENA EN COSTAS.** *En todos los procesos, con excepción de los de nulidad y de los electorales habrá condena en costas para el litigante particular vencido en el proceso, incidente o recurso, en los términos del artículo 392 del Código de Procedimiento Civil".*

⁴² **Artículo 55.** *Condena en costas.* El artículo 171 del Código Contencioso Administrativo, quedará así:
"Artículo 171. Condena en costas. En todos los procesos, con excepción de las acciones públicas, el Juez, teniendo en cuenta la conducta asumida por las partes, podrá condenar en costas a la vencida en el proceso, incidente o recurso, en los términos del Código de Procedimiento Civil."

⁴³ Sentencia de 6 de julio de 2016, exp. 20486, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁴⁴ Cfr. la sentencia C-539/99, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, en la que se declaró exequible el inciso 2° del numeral 1° del artículo 392 del Código de Procedimiento Civil (modificado por el numeral 198 del artículo 1° del Decreto 2282 de 1989), salvo las expresiones "agencias en derecho, n)" y "las intendencias y las comisarias" que se declaran inexecutable.

se trate debe adecuarse a los postulados del principio constitucional de proporcionalidad (C.P., artículo 5°), según el cual ésta deba ser útil y necesaria respecto de la finalidad que persigue y no comprometa bienes constitucionales más importantes que los que busca promocionar o proteger.’

Y al realizar el estudio del juicio de proporcionalidad de la exención de condena en agencias en derecho⁴⁵, la Corte expuso lo siguiente:

[...]

Más arriba en esta sentencia se estudió que a la exención de condena en costas a favor de ciertas entidades públicas le ha sido atribuida la finalidad de conceder un privilegio a esos entes estatales por el hecho de serlo, es decir, en razón de su "peculiar personalidad", de su "personalidad pública" o por la garantía del "interés general" que, a los mismos, corresponde cumplir. Aparte de estas finalidades, no ha sido avanzado un fin alternativo directamente comprometido con el cumplimiento de alguno de los objetivos específicos que la Constitución adscribe al Estado. [...] En principio parecería que nada, distinto al hecho de que la parte vencida es el propio Estado, sirve para explicar la excepción estudiada.

En opinión de la Corte, según lo visto en párrafos anteriores, estas finalidades son contrarias al esquema axiológico que encuadra el ejercicio del poder público establecido en la Carta Política (v. supra) y, por tanto, carecen de toda legitimidad.

[...]

28. Podría alegarse que la finalidad de la norma que se estudia es la de proteger los recursos fiscales de las entidades públicas. Ciertamente, la

⁴⁵ *Ib.*

mencionada disposición restringe los costos y expensas de las mencionadas entidades cuando resulten vencidas en un proceso judicial.

[...] No obstante, como fue expuesto en una parte anterior de esta providencia, no basta con que una norma que establece una diferencia de trato persiga una finalidad legítima para que, por ese sólo hecho, se justifique la afectación del principio de igualdad. Adicionalmente se requiere que la norma sea verdaderamente útil, necesaria y proporcionada respecto de la respectiva finalidad.

La medida en cuestión es útil para salvaguardar los recursos fiscales pues evita que las entidades públicas deban pagar las expensas en derecho de la parte que las venció en un proceso judicial. No obstante, en cuanto se refiere al estudio de su necesidad, constata la Corte que existen otro tipo de medidas, menos costosas en términos del principio de igualdad y más acordes con las normas constitucionales, para alcanzar similares objetivos. Así por ejemplo, puede acudir a la ya mencionada figura del llamamiento en garantía, de manera tal que el servidor público causante del daño que originó la condena judicial, le reintegre al Estado, al menos una parte de lo que este debió pagar.

Pero incluso si llegare a sostenerse que la medida es necesaria para proteger los recursos públicos, lo cierto es que es absolutamente desproporcionada. Como fue estudiado con anterioridad, la disposición parcialmente cuestionada consagra un tratamiento desigual para las partes procesales y crea un desequilibrio notorio en la distribución de las cargas públicas sin que lo anterior pueda justificarse en la protección de los recursos fiscales. Es cierto que el patrimonio público debe protegerse contra gastos inocuos, innecesarios o inútiles, pero ninguno de estos adjetivos puede predicarse del pago de las expensas que una persona tuvo que asumir por causa de una acción u omisión ilegítima de la propia administración. En estas circunstancias, el pago de las agencias en derecho está destinado a restablecer la equidad perdida por causa del Estado y no constituye una dádiva o un privilegio a favor de quien tuvo que acudir a un proceso para defender sus derechos o intereses.

Si el legislador considera importante evitar ciertos gastos – como el pago de las agencias en derecho de la parte que ha vencido en un juicio contra las entidades públicas mencionadas -, no puede hacerlo obligando a quien ha resultado lesionado por culpa del Estado a asumir la correspondiente carga. Si ello se permitiera, se estaría aceptando que la sociedad entera se beneficie de una carga impuesta a una persona que, adicionalmente, ha sido víctima de una actuación u omisión ilegítima por parte del Estado. En suma, el sujeto que ha sufrido una lesión por causa de las autoridades públicas debe asumir integralmente una carga económica que de otra manera no hubiera tenido que soportar, a fin de beneficiar a la comunidad. Lo anterior vulnera abiertamente el principio de distribución equitativa de las cargas públicas y, en consecuencia, el derecho a la igualdad consagrado en el artículo 13 de la Carta’.

2.3. Con base en esos mismos argumentos, puede concluirse que no le asiste la razón a la UAE - DIAN, al interpretar que por el solo hecho de estar implícito el interés público en la gestión de recaudo de los tributos, necesariamente se le deba exonerar de la condena en costas’.

En ese orden de ideas, el demandado no estaría exonerado de la condena en costas por el hecho de que la función de gestión de recaudo de los tributos tenga implícito un interés público, pues “*el pago de las agencias en derecho está destinado a restablecer la equidad perdida por causa del Estado y no constituye una dádiva o un privilegio a favor de quien tuvo que acudir a un proceso para defender sus derechos o intereses*”, como lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia parcialmente transcrita por la Sala, que en esta oportunidad reitera⁴⁶.

Pues bien, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

⁴⁶ Sentencia de 6 de julio de 2016, exp. 20486, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

“1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.

Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.

3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.

4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.

5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.

6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.

7. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.

8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción.” (Subraya la Sala)

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 3 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012) para la procedencia de la condena en costas contra la DIAN en segunda instancia, pues la sentencia apelada por esta fue confirmada. Sin embargo, como lo ha precisado la Sala⁴⁷, esta circunstancia debe analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que **“Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”**.

Se advierte que una vez revisado el expediente, no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas a cargo de la demandada.

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,

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

RECONÓCESE personería a Diego Felipe Márquez Arango, como apoderado de la demandante, según poder que está en el folio 248 del expediente.

⁴⁷ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

No se condena en costas.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
BÁRCENAS**

HUGO FERNANDO BASTIDAS

Presidente

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

