



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., ocho (8) de febrero de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2019-00520-01 (26865)
Demandante	EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE BOGOTÁ – EAAB E.S.P.
Demandado	SECRETARÍA DISTRITAL DE HACIENDA DE BOGOTÁ
Temas	Liquidación impuesto predial 2015. Alcance del recurso de apelación. Carga de la prueba. Sujeción pasiva. Corrección de la declaración. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación presentados por las partes contra la sentencia del 31 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió lo siguiente¹:

“Primero: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL de la Resolución DDI005434 del 07 de marzo de 2018, y, a través de la cual la Dirección Distrital de Bogotá – DIB, profirió Liquidación Oficial de Revisión del Impuesto Predial Unificado, por el año gravable, sobre varios de los bienes de propiedad de la demandante y la Resolución DDI005909 del 07 de marzo de 2019, mediante la cual la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá – DIB confirmó la anterior al desatar el Recurso de Reconsideración; por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho ORDÉNESE a la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá, realizar una nueva liquidación en la que:

1. *Se re liquide el Impuesto Predial Unificado, a los predios que cumplan con las siguientes condiciones, de los listados en los archivos “Base predios 100% ZMPA” y “Base Predios Parcialmente ZMPA” que obran en el expediente:*
 - 1.4. *Sobre los cuales la demandante haya aportado “plano de localización Vs Zona de manejo y preservación Ambiental”, en el que se identifique la cercanía o participación del predio en discusión en la Zona de ronda hídrica o zona de manejo y preservación ambiental.*
 - 1.5. *Sobre los predios indicados en el Oficio no. 1-2018-15376 de 27 de abril de 2018, proferido por la Secretaría Distrital de Planeación y su correspondiente archivo Excel, en los que se haya certificado tener un porcentaje dentro de una Zona de ronda o zona de manejo y preservación ambiental.*
 - 1.6. *No será objeto de exclusión, las áreas ocupadas por establecimientos mercantiles, de acuerdo con la información que se registre para cada predio en el Boletín Catastral.*
2. *Se excluya se (sic) la liquidación los predios identificados con chip AAA0040TPHY, AAA0022SPUH, AAA0023FXBS, AAA0078JBUH.*
3. *Conforme lo anterior, deberá efectuar los ajustes que corresponda en la sanción por inexactitud impuesta.*

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

¹ Índice 2 de Samai. “EXPEDIENTE DIGITAL”/“ED_CDFOLIO7_1CDFOLIO71(.rar) NroActua 2”.



Cuarto: Reconózcase personería jurídica como apoderado de la parte demandada a **MARIA MERCEDES SOTO GALLEGO** en los términos del poder visible en el expediente digital.

Quinto: Conforme a los Acuerdos PCSJA2020-11567 de 5 de junio de 2020 y CSJBTA20-60 de 16 de junio de 2020, proferidos por el Consejo Superior de la Judicatura y el Consejo Seccional de la Judicatura de Bogotá, NOTIFICAR ELECTRÓNICAMENTE (...)

Sexto: En firme, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y del excedente de gastos del proceso (...)."

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo requerimiento especial, la Secretaría de Hacienda Distrital profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. DDI005434 del 7 de marzo de 2018, en la que determinó el impuesto predial a cargo de la demandante respecto de 3.428 predios por la vigencia 2015 e impuso sanción por inexactitud.

Posteriormente la demandada mediante resoluciones ordenó excluir los ajustes respecto de 3 predios incluidos en la liquidación oficial².

La actora presentó recurso de reconsideración, desatado en la Resolución Nro. DDI005909 del 7 de marzo de 2019, en el sentido de eliminar los ajustes respecto de 766 predios al considerar que los mismos estaban excluidos del impuesto por tratarse de zonas de uso público, estar ubicados dentro de zonas especiales y, en otros casos, porque la demandante no era el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

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:

"PRIMERA: Que se declare la nulidad de la Resolución **DDI005434** del 07 de marzo de 2018, expedida por la Secretaría Distrital de Hacienda-Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, mediante la cual se profirió Liquidación Oficial de Revisión del impuesto predial de varios predios del EAAB ESP por la vigencia 2015, de acuerdo con los cargos planteados en la demanda.

SEGUNDA: Que se declare la nulidad de la Resolución **DDI005909** del 07 de marzo de 2019, notificada el 05 de abril de 2019, **"Por la cual se resuelve un recurso de reconsideración"**, proferida por la Secretaría Distrital de Hacienda-Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, de acuerdo con los cargos planteados en la demanda.

TERCERA: A título de restablecimiento del derecho que se declare que:

3.1. Dadas las características físicas, jurídicas y ambientales de los 1.383 predios siguientes y su afectación a uno de los motivos de utilidad pública de la Ley 388 de 1993 (sic), como consta en las declaratorias de utilidad pública, se encuentran totalmente excluidos del impuesto predial por tratarse de bienes de uso público, por los que no existía para la EAAB obligación de presentar declaración del impuesto predial por la vigencia 2015³:

3.2. Las declaraciones presentadas en ceros por la EAAB por los chips que a continuación se relacionan no pueden ser tenidas por correcciones de las declaraciones iniciales presentadas

² Según se establece en la Resolución Nro. DDI005909 de 2019

³ La actora enlistó 1.383 predios relacionados con esta pretensión.



con pago, en tanto no medió proyecto de corrección ni liquidación oficial de corrección. Los chips son:

CHIP	NO. FORMULARIO	IMPUESTO PAGADO	FECHA
AAA0008OTFZ	2015301010004687877	\$0	19/06/2015
AAA0014XZTD	2015301010004509598	\$0	18/06/2015
AAA0073ROCN	2015301010004778572	\$0	19/06/2015
AAA0073SZZE	2015301010004527877	\$0	18/06/2015
AAA0073TBCX	2015301010004527891	\$0	18/06/2015
AAA0137OWYN	2015301010003840402	\$0	05/06/2015

3.3. Las declaraciones presentadas con pago por la EAAB por los chips relacionados en el punto anterior se encuentran en firme en tanto no fueron cuestionadas por la autoridad tributaria dentro del término que tenía para hacerlo. Los chips y declaraciones son:

CHIP	NO. FORMULARIO	IMPUESTO PAGADO	FECHA
AAA0008OTFZ	2015301010002222776	\$64.340.000	24/03/2015
AAA0014XZTD	2015301010106149869	\$4.351.000	24/03/2015
AAA0073ROCN	2015301010002223309	\$55.660.000	24/03/2015
AAA0073SZZE	2015301010002225992	\$26.644.000	24/03/2015
AAA0073TBCX	2015301010002226217	\$2.759.000	24/03/2015
AAA0137OWYN	2015201011619514847	\$2.764.000	10/04/2015

3.4. El acueducto no era propietario ni poseedor de los predios que a continuación se señalan para la vigencia 2015, y que por tanto, no le asistía obligación alguna respecto de ellos:

No.	CHIP	No.	CHIP
1	AAA0006SCAF	13	AAA0137OTOE
2	AAA0022REUH	14	AAA0141FUKC
3	AAA0022SPUH	15	AAA0144ZPBS
4	AAA0023FXBS	16	AAA0148LJMR
5	AAA0024KOKL	17	AAA0150POUH
6	AAA0024KONN	18	AAA0150PPHY
7	AAA0026WCBR	19	AAA0150PPWF
8	AAA0040TPHY	20	AAA0105PPXR
9	AAA0078JBUH	21	AAA0150PPYX
10	AAA0123TLYX	22	AAA0150PSZE
11	AAA0136PLUZ	23	AAA0150PTAF
12	AAA0136PLXR	24	AAA0194OFLF

3.5. Los siguientes predios de ubican en suelo protegido como quiera que están destinados a proyectos de infraestructura para la prestación del servicio público de acueducto y alcantarillado, por lo que la tarifa del impuesto predial aplicable es la del 5 por mil correspondiente a predios no urbanizables:

No.	CHIP
1	AAA0022CJBS
2	AAA0022FDSK
3	AAA0022FDUZ
4	AAA0156RMUH
5	AAA0165ADPA

CUARTA: Pretensión subsidiaria: De no acoger la pretensión 3.1. del numeral TERCERO:

4.1. Se declare la exclusión del impuesto predial sobre los siguientes 972 predios en razón a su ubicación total en la zona de ZMPA⁴:

4.2. Se declare la exclusión parcial del impuesto predial del año 2015 por los siguientes 411 predios ubicados parcialmente en zonas de manejo y preservación ambiental, respecto de los cuales solo se tiene obligación del impuesto predial por el área fuera de tal zona⁵:

4.3. Se declare que la tarifa aplicable a las áreas fuera de la ZMPA de los predios relacionados en el numeral anterior debe ser la correspondiente al código hacendario 70 de predio NO URBANIZABLES.

⁴ La actora enlistó 972 predios relacionados con esta pretensión.

⁵ La demandante enlistó 411 predios relacionados con esta pretensión.



QUINTA: Que se condene a la SECRETARÍA DISTRITAL DE HACIENDA- DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS DE BOGOTÁ a cumplir el fallo que ponga fin al presente litigio, dentro del término establecido en el artículo 192 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

SEXTA: Que se condene en costas, gastos y agencias en derecho a la entidad demandada.

SÉPTIMA: Las demás condenas que legalmente procedan y resulten probadas.”

A los anteriores efectos, la parte demandante invocó como violadas los artículos 29 y 83 de la Constitución Política; 674, 669, 762, 775 y 785 del Código Civil; 40 de la Ley 1437 de 2011; 589 del Estatuto Tributario; 20 del Decreto Distrital 807 de 1993; 19 literal f) y 28 literal d) del Decreto Distrital 352 de 2002; 11 y 13 del Acuerdo 11 de 1988; 1 del Acuerdo 105 de 2003; y 146, 445, 446 y 448 del Decreto 190 de 2004. El concepto de nulidad se resume de la siguiente manera:

1. Indebida aplicación del literal f) del artículo 19 del Decreto 352 de 2002

Señaló que, de los predios cuestionados en los actos demandados, 1383 estaban ubicados en zonas de manejo y preservación ambiental, en adelante ZMPA, que por sus especiales características físicas y jurídicas recibían la connotación de bienes de uso público, excluidos del impuesto predial (literal f) del artículo 19 del Decreto 352 de 2002). Esto se demostraba con las resoluciones de utilidad pública, en las que consta la afectación por algunos de los motivos de utilidad pública e interés social de la Ley 9 de 1987, así como la certificación emitida por la Secretaría de Planeación Distrital que daba cuenta de la ubicación de los predios en proporciones superiores al 51% en zonas de ronda hídrica o en ZMPA, pruebas que fueron desconocidas por la Administración.

Se refirió a la definición de bienes públicos y de uso público del artículo 674 del Código Civil, que dijo debe interpretarse conjuntamente con la Ley 9 de 1989 y el Acuerdo 6 de 1990, que señalan los motivos por los que se declara la utilidad pública e interés social de un predio, tales como la ejecución de proyectos de ampliación, abastecimiento, distribución, almacenamiento y regulación de servicios públicos, la construcción de obras públicas y la constitución de zonas de reserva para la protección del medio ambiente y de los recursos hídricos, entre otros.

Así, el uso público que se le otorgó a los inmuebles alegados estaba en línea con el marco normativo y jurisprudencial⁶ sobre la materia, al tener una clara vocación de satisfacer necesidades colectivas destinadas a la protección del medio ambiente. Además, el Plan de Ordenamiento Territorial (Decreto 190 de 2004) reconoció a la ZPMA como aquella destinada a la rehabilitación de zonas ambientalmente sensibles para destinarse al uso público, calidad que fue precisada por la Dirección de Impuestos en el Concepto 2018EE179927 de 2018.

Es por ello, que el criterio de la actora es considerarlos como bienes de uso público en su totalidad, no solo porque en el momento de su adquisición se afectan en un 100% por alguno de los motivos de servicio público, sino porque sobre ellos pesa la respectiva declaratoria de utilidad pública que impide su comercialización, siendo incongruente aplicar una exclusión parcial del impuesto. Por lo anterior, no existió la obligación de presentar declaraciones del impuesto predial por la vigencia 2015 por los 1383 predios ubicados total y parcialmente en ZMPA.

⁶ Citó la sentencia del 24 de octubre de 2013, exp.2007-00652, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, y del 6 de octubre de 2009, exp.2003-00222



2. Indebida aplicación del artículo 1 del Acuerdo 105 de 2003

Indicó que en caso que solo se avalara el cargo anterior para los bienes ubicados en su totalidad en ZMPA, era procedente analizar la legalidad de la liquidación del impuesto de 53 de los 411 predios ubicados parcialmente en estas zonas, en lo relacionado a la tarifa aplicada por la Administración, en tanto que les asignó los códigos de predios residenciales, comerciales, rurales y urbanizables no urbanizados que no correspondían, de manera que el impuesto debía liquidarse a la tarifa del 4 por mil de los predios no urbanizables (código 70), puesto que se destinaron a la protección del recurso hídrico, lo que se demuestra con las respectivas declaratorias de utilidad pública.

Agregó que el Distrito omitió justificar la liquidación del impuesto predial a las tarifas del 6, 7, 8, 10, 12 y 33 por mil y desconoció la naturaleza de los proyectos ejecutados, el objeto social de la empresa de acueducto y las pruebas que daban cuenta de la realidad de los predios.

3. Violación directa de los artículos 29 de la Constitución Política y 40 de la Ley 1437 de 2011

Con la interposición del recurso de reconsideración, la demandante aportó una certificación expedida por la Secretaría de Planeación Distrital que daba cuenta de la ubicación en zona de ronda y ZMPA en áreas superiores al 51% de los predios de la actora, entre los que se encontraban 1.940 de los cuestionados en la liquidación oficial demandada. De manera que, no era lógico que la Administración expidiera el Auto de Pruebas Nro. 2018EE201133 solicitando nuevamente la opinión de la Secretaría de Planeación respecto de las condiciones de los predios recurridos.

Además, con la expedición del auto de pruebas suspendió el término para resolver el recurso por 90 días con fundamento en el artículo 733 del Estatuto Tributario, pese a que esa norma regulaba la suspensión derivada de la práctica de la inspección tributaria; lo que era improcedente debido a que la prueba ordenada no era una inspección, ni fue decretada o practicada con observancia de las formalidades requeridas para dicho medio.

Agregó que no tuvo la oportunidad de conocer el medio probatorio decretado, configurándose un defecto de la actuación administrativa por desconocimiento al debido proceso.

4. Falta de aplicación del artículo 589 del Estatuto Tributario

Explicó que inicialmente se presentaron declaraciones del impuesto predial con pago respecto de 6 predios, y posteriormente, producto de una inconsistencia en la base de datos, se reportaron declaraciones en cero.

Sin embargo, las segundas declaraciones eran inválidas porque no tenían la virtualidad de corregir o afectar las presentadas con pago, comoquiera que no cumplieron con las formalidades previstas en el artículo 589 del Estatuto Tributario, aplicable por remisión expresa del artículo 20 del Decreto 807 de 1993, en tanto nunca se elevó la solicitud a la Administración con el debido proyecto de corrección, ni se expidió la liquidación oficial de corrección por parte de la autoridad, que supliera la liquidación inicial⁷.

⁷ Al respecto citó las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado proferidas en los expedientes 19418 y 15062.



Agregó que las declaraciones iniciales estaban en firme, pues el distrito no propuso modificaciones al respecto, sino que únicamente se refirió a las correcciones, las cuales no tienen validez.

5. Indebida aplicación de los artículos 8 y 15 del Acuerdo 469 de 2011 y 669, 762 y 785 del Código Civil

Afirmó que, respecto de 24 predios, no era responsable del impuesto predial correspondiente al año 2015, toda vez que no ostentaba la calidad de sujeto pasivo en los términos del artículo 8 del Decreto 461 de 2011, ni se le podía atribuir la obligación de presentar la declaración por no estar dentro de los supuestos del artículo 15 del Acuerdo 469 de 2011. La anterior afirmación la sustentó en lo siguiente:

- 18 de los predios se encuadran en el supuesto de no tener anotación alguna en el VUR⁸ a favor de la empresa de acueducto o, que pese a tenerla, impedía concluir que fuera la propietaria legítima del bien o poseedora, al no contar con registro de escritura pública de compraventa o de sentencia que aprobara la expropiación.
- Respecto de los predios con chips AAA0022SPUH y AAA0023FXBS, la demandante adquirió solo las mejoras levantadas por los poseedores con el propósito de ser demolidas como parte de las acciones necesarias para la preservación, conservación y recuperación de las zonas de ronda de diferentes quebradas. Esta adquisición estaba sustentada en los contratos, las actas de entrega o los actos de compensaciones y reconocimiento económico, lo cual no implicaba la propiedad ni la posesión de los inmuebles. Sumado a esto, las mejoras fueron una construcción o edificación dentro de un terreno, razón por la que no se les asignaba folio de matrícula en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos.
- Sobre 3 predios, la actora adquirió en su momento áreas parciales, a través de los procedimientos de enajenación voluntaria o expropiación, por lo que se generaron matrículas derivadas de la matrícula matriz. Lo anterior se evidenciaba en las consultas denominadas “estado jurídico del inmueble y datos básicos” generadas por el VUR. Además, sus predios tenían matrículas inmobiliarias derivadas por las que cumplió su obligación tributaria.
- El predio con el chip AAA0141FUCK no era de propiedad de la empresa al momento de la causación del predial de la vigencia 2015, dado que el proceso de expropiación de ese inmueble culminó el 2 de abril de 2019, fecha en la que el juzgado ordenó inscribir en el folio de matrícula la sentencia de primera instancia que ordenó la expropiación del inmueble a favor del acueducto.

6. Falta de aplicación de los artículos 146, 445 y 446 del Plan de Ordenamiento Territorial

Señaló que para 5 de los inmuebles, si bien se tratan de bienes fiscales sujetos al impuesto predial, la tarifa aplicable era la de 5 por mil de los predios con el código “70-no urbanizables”, y no la del 33 por mil que liquidó la Administración, pues se destinaron al desarrollo de proyectos de producción, ampliación, abastecimiento y

⁸ Ventanilla Única de Registro



distribución del servicio público domiciliario, condición que se advertía en las declaratorias de utilidad pública. Precisó que la tarifa del 33 por mil se asignaba a aquellos bienes ociosos que omitía fines sociales, situación que no se presentaba en los predios referidos, en la medida que en ellos se adelantaban proyectos tendientes a contribuir con el interés público.

De conformidad con la Ley 388 de 1997, los predios destinados para la provisión de los servicios públicos domiciliarios recibían la calificación de suelos de protección, y aquellos necesarios para la futura localización de redes matrices del servicio o para la protección ambiental quedaban cobijados por zonas de reserva, y, en cualquier caso, se restringía sobre ellos la posibilidad de urbanizarse o se limitaba la obtención de licencias urbanísticas.

7. Falta de aplicación del literal d) del artículo 28 del Decreto 352 de 2002

El Distrito sostuvo que la exención contemplada en el literal d) del artículo 28 del Decreto 352 de 2002 no estaba vigente para el año 2015, porque solo duró 10 años por mandato del artículo 10 del mismo decreto, postura que es errada, por cuanto dicha exención era ilimitada, pues su norma creadora (Acuerdo 11 de 1998) omitió prescribir algo al respecto.

Sostuvo que vía decreto era imposible modificar, limitar o derogar exenciones en materia del impuesto predial, en tanto se requería de un acto del Concejo Distrital. Sumado a esto, según los artículos 294 y 317 de la Constitución, en lo que se refiere al impuesto predial, las limitaciones establecidas en la ley no son de aplicación a las entidades territoriales las cuales tienen autonomía respecto de los tributos inmobiliarios⁹. Puso de presente que la posición del acueducto era compartida por la Secretaría de Hacienda Distrital de Hábitat en el Concepto 2-2019-17519.

8. Improcedencia de la sanción por inexactitud por diferencia de criterios

Explicó que sobre el primer cargo de nulidad existió una diferencia de criterios entre las partes, lo que daba lugar a la eximente de la sanción de inexactitud impuesta.

Precisó que las declaraciones en cero de los 1383 predios ubicados total o parcialmente en ZMPA obedecieron a un criterio de la empresa de no dejar ningún predio sin declaración, sin embargo, desde el inicio y durante el proceso de fiscalización se defendió la exclusión del impuesto predial sobre dichos inmuebles en tanto reunían las condiciones para considerarse bienes de uso público.

Señaló que sólo hasta el 23 de agosto de 2018 la Secretaría de Hacienda Distrital, mediante Concepto 2018EE179927, estableció su posición en el sentido que dichas zonas son bienes de uso público, por lo que durante la discusión en sede administrativa la diferencia de criterios fue evidente. Destacó que tuvo conocimiento de ese concepto el 24 de septiembre de 2019, momento para el cual ya se había interpuesto el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión.

Adujo que también se presentó una diferencia de criterios en cuanto a la aplicación de la exención prevista en el literal d) del artículo 28 del Decreto 352 de 2002 (cargo séptimo), pues mientras la actora consideraba que para el período 2015 dicho beneficio aún era aplicable, la administración mantenía su postura en relación a que el mismo no estaba vigente para el período fiscalizado.

⁹ Como sustento de ello citó las sentencias C-506 de 1995, C-467 de 1993 y C-944 de 2003.



Oposición de la demanda

La Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá contravirtió las pretensiones de la demanda en los siguientes términos¹⁰:

Frente al **primer cargo**, expuso que la entidad valoró el material probatorio recaudado durante la actuación administrativa, e interpretó debidamente la norma aplicable al caso, lo que permitió concluir que los bienes cuestionados por la empresa se trataban de bienes fiscales y, por ende, no estaban excluidos del pago de la obligación del año 2015 según el literal f del artículo 19 del Decreto 352 de 2002.

En este caso era improcedente aplicar el Memorando Nro. 2018EE179927 de 2018, invocado por la demandante, toda vez que no cumplía con los requisitos para ser considerado un concepto, sino que se trataba de un documento proferido entre dependencias que omitió el trámite de su publicación, por lo que carecía de importancia jurídica frente a los actos demandados y su nulidad, así como tampoco demostraba la postura de la Administración respecto del carácter de bien fiscal de los inmuebles que se discuten.

Precisó que ni la revocatoria parcial de la liquidación oficial en relación con otros predios, así como tampoco la expedición de autos de archivos respecto a otros inmuebles que inicialmente se investigaron, constituían motivo suficiente para declarar la nulidad de los actos enjuiciados, pues ello solo demostró que el distrito actuó según los principios que gobiernan sus actuaciones al corregir y modificar lo inicialmente planteado.

Manifestó que los 1383 predios objeto de debate y frente a los cuales la sociedad aportó las resoluciones de utilidad pública, en realidad se trataban de bienes fiscales, en tanto constituían instrumentos materiales para la operación de los servicios estatales, mientras que los bienes de uso público tenían como condición estar a disposición de todos los habitantes, situación que no se predicaba de los predios enlistados. Por tanto, al ser inaplicable la exclusión aducida, la cual es de carácter restrictivo, la sociedad debió cumplir con su obligación tributaria.

Sobre el **segundo cargo**, señaló que era improcedente la exclusión total o parcial de los inmuebles señalados por la sociedad, por cuanto eran bienes fiscales, tratamiento que también compartía la UAECD¹¹, ente competente para determinar las características físicas, jurídicas y económicas de los predios del distrito.

Adujo que del cruce de información de las bases de datos del Registro de Información Tributaria (SIT II) y la UAECD, se pudo advertir que ninguno de los predios mencionados por la empresa cumplió con las características para ser tratados como bienes de uso público excluidos del impuesto. De manera que era deber de la actora, en calidad de propietaria y poseedora, verificar que todos sus predios estuvieran incorporados en catastro con la información debidamente actualizada.

Concluyó que los códigos que sirvieron para determinar la tarifa del impuesto estaban justificados y soportados en las pruebas documentales expedidas por la autoridad competente, así mismo, se atendieron las normas que regulan la materia.

¹⁰ Índice 2 de Samai/EXPEDIENTE DIGITAL/ED_CDFOLIO7_1CDFOLIO71(.rar) NroActua 2

¹¹ Unidad Administrativa Especial de Castrato Distrital



Se refirió al **tercer cargo** y expuso que la prueba decretada al interior del proceso de fiscalización fue útil, pertinente y necesaria para establecer la realidad de los inmuebles mencionados en la demanda, pues la aportada por la actora con el recurso hacía referencia al año 2018 y no al fiscalizado, además de que tenía salvedades. Así mismo, destacó la garantía de los derechos de contradicción y defensa de la contribuyente, puesto que tuvo la oportunidad de conocer el expediente y debatir las decisiones administrativas. Puso de presente que el acto que resolvió el recurso de reconsideración se profirió dentro del año siguiente a su interposición.

Respecto al **cuarto cargo**, explicó que las declaraciones en cero fueron presentadas por la sociedad dentro del plazo previsto en la Resolución SDH-000290 de 2014 como límite para declarar y pagar el tributo. Así, no era aplicable el artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional, por ser una norma que se usa respecto de correcciones a realizar en el año siguiente para presentar la autoliquidación, es decir, para las radicadas después del 19 de junio de 2015.

En ese contexto, la facultad fiscalizadora de la entidad respecto de los denuncios privados se concretaba a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para declarar, de forma que un contribuyente podía presentar sin sanción las liquidaciones que estimara pertinentes, bajo el presupuesto de cumplir los requisitos establecidos para el efecto, en tanto se haga dentro del plazo legal. Esto debía interpretarse acorde con el inciso 2º del artículo 19 del Decreto Distrital 807 de 1993, que dispone que toda declaración que el contribuyente presente con posterioridad a la inicial será considerada como una corrección a esta o la última corrección presentada, según el caso.

Por ello, para que operara la corrección, no era exigible el procedimiento reclamado por la actora, debido a que la declaración en cero se presentó antes del vencimiento del término para declarar, por lo que era acertado que la administración las tuviera como correcciones.

Frente al **quinto cargo**, señaló que, si bien la actora manifestó no ser propietaria ni poseedora de los predios enlistados, lo cierto fue que para el año 2015 dicha afirmación se contradice con el hecho de haber presentado las declaraciones para el citado año gravable en la oportunidad legal, lo cual denotó su comportamiento como propietaria o al menos poseedora de los predios.

Señaló que los predios a los que se refirió la actora en el **sexto cargo** fueron reseñados por ella en el recurso de reconsideración como bienes de uso público, no obstante, en sede judicial se contradecía al afirmar que se trataba de bienes fiscales.

En todo caso, la determinación del tributo se enmarcó en las normas que regulan la materia, en la información reportada por la UAECD y en las bases de datos, reiterando que era al propietario a quien le asistía la obligación de mantener actualizada la información de los bienes de su propiedad en el catastro.

Frente al **séptimo cargo**, sostuvo que el beneficio previsto en esta norma aplicó solo hasta el 31 de diciembre de 2012 en razón al límite de vigencia de 10 años dispuesto en el artículo 38 de la Ley 14 de 1983. En igual sentido lo estableció el artículo 258 del Decreto Ley 333 de 1986 y a nivel distrital en el artículo 10 del Decreto 352 de 2002.



Sobre el octavo cargo, explicó que no se configuró la diferencia de criterios como exigente de la sanción por inexactitud, toda vez que los desacuerdos sobre el pago del impuesto predial por la vigencia 2015 obedecieron a elementos fácticos y desconocimiento de la norma aplicable.

Finalmente formuló las excepciones de *i)* legalidad de los actos acusados; *ii)* falta de elementos que desvirtúen la presunción de legalidad de los actos administrativos y *iii)* la de oficio¹².

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, declaró la nulidad parcial de los actos acusados con fundamento en lo siguiente¹³:

1. Indebida aplicación del literal f) del artículo 19 del Decreto 352 de 2002

Luego de mencionar las normas y jurisprudencia que regulan el impuesto predial sobre bienes de uso público y bienes fiscales, precisó que conforme al artículo 139 del Acuerdo 6 de 1990, la ronda hídrica o hidráulica es la zona de reserva ecológica no edificable de uso público, constituida por una franja paralela al lado y lado de la línea de borde del cauce permanente de los ríos, embalses, lagunas, quebradas y canales hasta de 30 metros de ancho.

A su vez, según el artículo 5 del Decreto 1508 de 1998, las rondas hídricas son un elemento constitutivo natural de las áreas para la conservación y preservación del sistema hídrico, lo cual les daba el carácter de público y, por ende, espacio público cuya protección, recuperación y vigilancia era del Estado. Para la protección de la ronda se prevé una zona de manejo y preservación ambiental (ZMPA) que, aunque no está incluida dentro de dicha ronda, es parte del espacio público, la cual contribuye al mantenimiento y preservación ambiental (artículo 142 del Acuerdo 6).

Luego, analizó las pruebas aportadas al expediente, como: *i)* los “*Planos de Localización Vs Zona de manejo y preservación Ambiental*”, a través de los cuales se identificó la cercanía del predio en discusión a la zona de ronda hídrica¹⁴; *ii)* 53 actos administrativos que declararon la utilidad pública de varias zonas afectadas por obras necesarias para la ejecución de proyectos del acueducto; *iii)* Oficio Nro. 1-2018-15376 de 2018, expedido por la Secretaría de Planeación Distrital, que daba cuenta de la ubicación en zona de ronda y ZMPA en áreas superiores al 51% de 2.169 predios de la actora, entre los que se encontraban los cuestionados en la liquidación oficial de revisión; *iv)* el Excel “*Base predios parcialmente ZMPA*” donde se relacionaron datos como el número del chip, la declaratoria de utilidad que lo afecta, la fecha de la declaratoria, soporte y el porcentaje de ZMPA de 411 de los predios alegados; y *v)* Excel “*Base predios 100% ZMPA*” en el que relacionó la misma información para 972 predios.

Estudió la situación de varios de los predios alegados en la demanda con el fin de establecer si hacían parte de una zona de ronda hídrica o ZMPA y, encontró que de las resoluciones de afectación era imposible inferir, sin conocimiento técnico, que los mismos estuvieran cobijados por las zonas de construcción o adecuación de

¹² Mediante auto del 19 de noviembre de 2021, el Tribunal señaló que estas excepciones involucraban el fondo del asunto, por lo que serían resueltas en la sentencia.

¹³ Índice 2 de Samai. “EXPEDIENTE DIGITAL”/“ED_CDFOLIO7_1CDFOLIO71(.rar) NroActua 2”.

¹⁴ A manera de ejemplo tomo el predio con chip AAA0005URDM



obras públicas. Sin embargo, los planos de localización y la información contenida en el oficio de la Secretaría de Planeación indicaban con claridad la ubicación del predio dentro estas zonas y el porcentaje exacto de la participación del predio dentro de las áreas indicadas, información que no fue desvirtuada por la entidad y que además permitía tener certeza de la participación del predio dentro de las zonas consideradas como de uso público. Sin embargo, destacó que algunos predios tenían participación menor al 100% en estas zonas.

Agregó que la información de los boletines catastrales de algunos de los predios no fueron el sustento de los actos demandados, pues la Administración solo consideró que estos inmuebles estaban sujetos al gravamen al clasificarlos como bienes fiscales comoquiera que su uso era restringido a la comunidad, razón por la cual esa prueba era insuficiente para desvirtuar las aportadas por la demandante.

Refirió que, en atención a lo dispuesto en el artículo 177 de la Ley 1607 de 2012, era determinante establecer la existencia de zonas ocupadas por establecimientos comerciales en los predios en discusión que no están clasificados 100% como zona de ronda o ZMPA, pues al ser considerada esta área como no excluida recaía en la actora la obligación de presentar y pagar el predial.

Así, el Tribunal concluyó que el cargo estaba llamado a prosperar parcialmente, por lo que ordenó a la demandada reliquidar el impuesto predial del año 2015, únicamente respecto de los predios enlistados en los archivos “Base predios 100% ZMPA” y “Base Predios Parcialmente ZMPA” y atendiendo las siguientes reglas: i) Sobre los cuales la demandante aportó “plano de localización Vs Zona de manejo y preservación Ambiental”, en el que se identifique la cercanía o participación del predio en discusión en la zona de ronda hídrica o ZMPA; ii) Sobre los predios indicados en el oficio de 2018, proferido por la Secretaría de Hacienda Distrital de Planeación y su correspondiente archivo Excel, en los que se haya certificado tener un porcentaje dentro de una zona de ronda o ZMPA y sólo por ese porcentaje; iii) no será objeto de exclusión las áreas ocupadas por establecimientos mercantiles, de acuerdo con la información registrada en el boletín catastral de cada predio.

2. Indebida aplicación del artículo 1 del Acuerdo 105 de 2003, en lo concerniente a la tarifa aplicada en los actos demandados

Precisó que, según los artículos 35 de la Ley 388 de 1997 y 179, 445 y 447 del Decreto 190 de 2004, las zonas de reserva son áreas del territorio distrital necesarias para la localización y futura construcción de obras públicas, o para la ejecución de programas con inversión pública o protección ambiental. Sobre las mismas podía imponerse una afectación que restrinja la obtención de licencias urbanísticas, construcciones o ampliaciones de obras públicas.

Así, las áreas de reserva tendrían limitada la posibilidad de urbanizarse por efecto de las declaratorias de utilidad pública, por lo que a partir de ese momento tales predios no podían ser destinados al comercio, así como tampoco sobre ellos se podría levantar edificación alguna.

Seleccionó de manera aleatoria varios inmuebles de los enlistados en este cargo, respecto de los cuales analizó el destino, propietario, la cercanía del inmueble con la zona de ronda hídrica y la declaratoria de utilidad, aclarando que: i) sobre los bienes en los cuales la demandante no figuraba como propietaria se omitieron reproches al respecto, no siendo ello objeto de análisis, más aún cuando en



cumplimiento de sus funciones la actora podía tener el bien en calidad de poseedor, lo que la convertía en responsable del impuesto; y *ii*) que la clasificación que utilizó la Unidad de Catastro para determinar el destino de los predios, para el código 62, el cual refirió la demandante, era “URBANIZABLE NO URBANIZADO” y no “comercial” como se alegó en la demanda.

Precisado lo anterior, expuso que los planos de localización dieron certeza de la participación de los bienes listados en este cargo en la zona de ronda o ZMPA, información que también se corroboró con el Oficio Nro. 1-2018-15376 de 2018, por lo que debía entenderse que el bien que no tuviera áreas ocupadas por establecimientos mercantiles estaría excluido del impuesto predial solo por el porcentaje indicado de conformidad con el artículo 177 de la Ley 1607 de 2012.

En relación con la tarifa aplicada, sostuvo que, aunque la declaratoria de utilidad pública daba cuenta de la construcción de obras públicas o interés social, su delimitación estaba dada en coordenadas gráficas, por lo que era imposible para el Tribunal tener certeza de la ubicación del predio en la zona indicada, sin que se allegaran otras pruebas que lo demostraran, razón por la cual no prosperó el cargo.

3. Violación de los artículos 29 de la Constitución y 40 de la Ley 1437 de 2011

Señaló que siguiendo el artículo 744 del Estatuto Tributario y la jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁵, la Administración puede decretar pruebas de oficio, siempre y cuando no se utilicen con el fin de dilatar el procedimiento y ampliar términos, situación que para el caso bajo estudio se entendió superada, en la medida que las decretadas en el auto expedido durante el trámite del recurso de reconsideración, sirvieron de sustento para tomar la decisión que cerró la vía administrativa.

Además, el contribuyente, con la demanda, tenía la posibilidad de presentar nuevas pruebas, mejorar las aportadas, controvertir las practicadas y plantear los argumentos de defensa pertinentes. No prosperó el cargo.

4. Firmeza de las declaraciones

Explicó que el procedimiento del artículo 589 del Estatuto Tributario para corregir las declaraciones tributarias disminuyendo el valor a pagar, operaba únicamente desde el vencimiento del término para su presentación, pues antes le era dable al responsable tributario presentar nuevas liquidaciones cuantas veces considerara, las cuales reemplazarían a las anteriores.

En el caso concreto, el plazo para declarar el impuesto predial del año 2015 feneció el 19 de junio de ese año, de manera que, como las autoliquidaciones en ceros fueron presentadas antes de esa fecha, reemplazaron a las primeras.

Además, el término con el que contaba la administración para notificar el requerimiento venció el 19 de junio de 2017, siendo notificado el 8 de junio de 2017, por lo que tampoco podía predicarse la firmeza de las declaraciones para los 6 predios mencionados en este cargo.

No prosperó el cargo.

¹⁵ Citó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 23 de septiembre de 2010, exp.17425, C.P. William Giraldo Giraldo.



5. Indebida aplicación de los artículos 8 y 15 del Acuerdo 469 de 2001 y 669, 762, 775 y 785 del Código Civil

Predios que nunca han sido negociados por la empresa: Para resolver este asunto el Tribunal tuvo en cuenta la certificación del estado jurídico de los predios - VUR, de lo cual concluyó que para el 2015 algunos predios presentaban anotación por demanda de expropiación u oferta de compra presentada por el acueducto, para otros la anotación fue cancelada en el 2013, 2017 y 2018; y para ninguno de los inmuebles se ordenó el registro de la sentencia de expropiación, por lo que no había certeza de que el proceso de expropiación judicial terminó.

Mencionó que el oficio expedido por la Secretaría de Planeación Distrital indicó que 17 predios de los mencionados en este cargo tenían áreas superiores al 51% en zona de ronda o ZMPA, predios que según la misma demandante eran de su propiedad, reiterando que ninguno presentaba registro de la sentencia o aceptación de la oferta.

Distinta situación se predicada del inmueble con chip AAA0040TPHY, pues, aunque el acueducto presentó su declaración del impuesto por el año 2015 no aparecía en el Excel adjunto al oficio, lo que daba cuenta que no estaba reportado como de propiedad de la demandante y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se indicó que para ese predio “no fue posible determinar la sujeción pasiva”.

Por esta razón consideró que la actora no era sujeto pasivo del impuesto frente al inmueble en cuestión. Concluyó que la actividad probatoria de la sociedad frente a los demás inmuebles fue insuficiente, con lo cual se presumía su responsabilidad en el pago del predial.

Predios por los que la empresa adquirió únicamente las mejoras: Precisó que en este caso las mejoras tuvieron como objeto la recuperación de una zona de ronda y ZMPA, como constaba en las actas aportadas, sumado a que la Administración reconoció que le fue imposible determinar la sujeción pasiva de esos bienes, por lo que los negocios jurídicos de compraventa no correspondieron a títulos traslativos de dominio para considerar al acueducto como propietaria, y menos como poseedora, pues las pruebas arrimadas al proceso fueron insuficientes para demostrar el ánimo de señor y dueño de los predios por parte de la actora.

Por tanto, para el Tribunal la sociedad estaba excluida de la obligación de declarar y pagar el impuesto respecto de los predios AAA0022SPUH y AAA0023FXBS.

Matrículas derivadas: Sostuvo que únicamente para el bien identificado con chip AAA0078JBUH existió certeza de la adquisición de este a favor de la empresa con posterioridad al período fiscal 2015, pues según el estado jurídico registrado en la VUR, solo fue hasta el 20 de diciembre de 2016 que mediante de la figura de expropiación la empresa lo adquirió. De manera que, frente a los demás predios enlistados en este cargo hubo certeza de la propiedad de estos por parte de la actora.

Predio adquirido de manera posterior a la causación del impuesto: Evidenció que por el predio con chip AAA0141FUCK, para el año gravable 2015 la empresa de acueducto ya fungía como propietaria del mismo, dado que, mediante auto del 2 de abril de 2019, proferido por el Juzgado 10 Civil del Circuito, se hizo su entrega



real y material como consecuencia de la expropiación, lo cual se materializó en providencia del 20 de octubre de 2010. Por esta razón, recaía en la actora la obligación tributaria de pago del predial 2015.

Así las cosas, señaló que los reproches formulados en este cargo prosperaron de manera parcial, en tanto se demostró que las mejoras adquiridas en los inmuebles identificados con chip AAA0022SPUH y AAA0023FXBS no otorgaron a la demandante la calidad de propietaria o poseedora de los predios. Así mismo, se probó la inexistencia de relación jurídica con los predios AAA0040TPHY y AAA078JBUH, por lo que no era sujeto pasivo del impuesto para 2015.

6. Falta de aplicación de los artículos 146, 445 y 446 del Plan de Ordenamiento Territorial.

Expuso que las declaratorias de utilidad pública de los predios enlistados por la actora en este cargo, acotan y delimitan unas zonas de Bogotá para la construcción o adecuación de obras, canales o ejecución de proyectos hidráulicos, empero, de su contenido no podía inferirse, sin conocimiento técnico, que los predios estuvieran ubicados dentro de esa zona, razón por la que resultaba imposible determinar si la tarifa aplicada por la Administración fue o no la correcta. No prosperó el cargo.

7. Aplicación de la exención contenida en el literal d) del artículo 28 del Decreto 352 de 2002.

Expuso que la mencionada norma, en su párrafo, fue clara al establecer que la exención del pago del impuesto predial no cobijaba a las empresas de energía, acueducto y teléfonos del Distrito Capital, razón por la cual era improcedente su aplicación. No prosperó el cargo.

8. Sanción por inexactitud

Expuso que la demandante incurrió en inexactitudes al momento de declarar el impuesto predial para la vigencia 2015 respecto de muchos de los predios sobre los que ostenta la calidad de propietaria o poseedora y, en esa medida, era procedente la sanción impuesta por la autoridad en los actos acusados.

No obstante, como los cargos de nulidad prosperaron de manera parcial, ordenó a la Administración, una vez realizara la reliquidación en los términos dictados en la sentencia, efectuar un nuevo cálculo de la sanción por inexactitud.

De otra parte, refirió que, en los alegatos de conclusión, la demandante manifestó que sobre 1.034 de los 1.418 predios enlistados en la demanda, procedió a pagar las obligaciones correspondientes en virtud del artículo 7 del Decreto Legislativo 678 de 2020, de modo que la controversia judicial debía continuar sobre los 384 bienes restantes. Empero, aunque identificó los predios sobre los cuales se acogió al beneficio, omitió aportar al proceso los correspondientes comprobantes de pago que dieran fe de sus afirmaciones, razón por la cual el Tribunal no pudo aceptar la terminación parcial del proceso y analizó los cargos de nulidad sobre la totalidad de los predios mencionados en la demanda.

Puso de presente que la petición planteada por la empresa en los alegatos de conclusión debería ser analizada por la Administración de impuestos y, en caso de que fuera resuelta desfavorablemente, sería objeto de una nueva discusión que excedía la presente controversia.



No condenó en costas por no encontrarlas probadas en el proceso.

Recurso de apelación

Las partes apelaron la decisión de primera instancia¹⁶:

La **demandante** precisó que su recurso de apelación estaba encaminado a los predios sobre los cuales el Tribunal no aceptó los cargos de nulidad, para lo cual tuvo en cuenta lo siguiente:

1. Predios fiscales en suelo protegido con la tarifa del 4 por mil

Afirmó que a los 5 predios enlistados en la demanda para este cargo les correspondía tributar a la tarifa del 4 por mil¹⁷ por tratarse de bienes destinados a proyectos de infraestructura de servicios públicos, los cuales a la luz del POT y la Ley 388 de 1997 eran considerados suelo protegido en los que se restringía la posibilidad de ser urbanizados, reiterando que las declaratorias de utilidad pública demuestran esta calidad así como lo expuesto en la demanda sobre la diferencia entre estos y los no urbanizables no urbanizados (código 70).

Destacó que por el predio con chip AAA0022FDSK se acogió al beneficio previsto en el Decreto Legislativo 678 de 2020, por lo que procedió a pagar las sumas adeudadas aplicando las reducciones permitidas, de manera que, al haber cumplido con el pago de la obligación debía entenderse terminada la discusión judicial sobre dicho predio, como lo dispone el parágrafo 1 del artículo 7 de dicho decreto.

Enfaticó en que, como empresa industrial del Estado de orden distrital y de servicios públicos, tenía un objeto social restringido a la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado, por lo que estaba impedida para adelantar en sus predios proyectos urbanísticos o de cualquier otro tipo diferente a los tendientes al abastecimiento y ampliación del servicio público, por lo que no se podía aplicar la tarifa máxima.

Manifestó que el Tribunal, ante la falta de conocimiento técnico para valorar la información sobre el tema, debió decretar pruebas de oficio o solicitar aclaración sobre las aportadas (artículos 180 y 213 de la Ley 1437 de 2011), con el fin de esclarecer la condición de los predios y de esa manera superar la imposibilidad para determinar si la tarifa aplicada por la Administración era la correcta o no.

Sin perjuicio de lo anterior, aun cuando omitió decretar pruebas de oficio, debió aplicarse el principio "*in dubio contra fisco*", consagrado en el artículo 745 del Estatuto Tributario, según el cual las dudas provenientes de vacíos probatorios se resuelven a favor del contribuyente.

Relacionó un diagrama para cuatro bienes que, a su juicio, daban cuenta de la superposición del polígono acotado en cada declaratoria requerida para el proyecto y la ubicación de los predios en disputa.

2. Predios que no pertenecen a la empresa de acueducto

Sostuvo que la empresa estaba exenta de cancelar el impuesto predial por la vigencia 2015, en razón a que para esa época no era la propietaria ni poseedora de

¹⁶ Índice 2 de Samai. "EXPEDIENTE DIGITAL". "ED_CDFOLIO7_1CDFOLIO71(.rar) NroActua 2"

¹⁷ Cargo sexto de nulidad, pero se pone de presente que en el mismo la demandante hizo referencia a la tarifa de 5 por mil y no 4 por mil como lo expone en el recurso



varios inmuebles. Explicó que las anotaciones en los certificados de los predios tampoco daban cuenta de la propiedad de la actora sobre estos, de igual manera, que el oficio de la Secretaría Distrital de Planeación, y que tuvo en cuenta el Tribunal para su decisión, era insuficiente para probar su condición de titular por los bienes relacionados, puesto que ello era un asunto ajeno a las funciones de esa dependencia, la cual solo servía para certificar la cobertura en la ZMPA.

Si en gracia de discusión se aceptara que el oficio era plena prueba de la propiedad de los inmuebles, los predios allí relacionados y por los que el Tribunal rechazó los argumentos relacionados con la no sujeción pasiva de la empresa, debieron recibir el tratamiento de total o parcialmente excluidos en razón a su ubicación.

Agregó que el certificado de tradición y libertad era el medio de prueba idóneo por el que se podía establecer la condición de propietario de un bien inmueble y debía ser valorado en el presente asunto. Así mismo, que el inventario de predios de la oficina de catastro podía contener errores o estar desactualizado, circunstancia ante la cual prevalecía la información que pudiera ser demostrada por el propietario de los inmuebles. Se refirió puntualmente a los predios que fueron estudiados en la sentencia de primera instancia.

3. El proyecto de corrección era necesario para modificar las declaraciones de 2015 disminuyendo el valor del impuesto

Insistió en que era procedente declarar la firmeza de las 6 declaraciones presentadas con pago y, así mismo, que las autoliquidaciones presentadas en cero de manera posterior no sustituyeron a las iniciales, en la medida que se omitió agotar el procedimiento previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario vigente para el período 2015 (antes de la reforma de la Ley 1819 de 2016), porque no se radicó ante la Administración proyecto de corrección alguno. Además, esta norma nada decía sobre la corrección antes del vencimiento del término para declarar.

Agregó que la presentación de las segundas declaraciones en cero no menoscabó los intereses del distrito, por cuanto el impuesto fue cancelado oportunamente con las declaraciones iniciales, más aún porque tampoco se presentó solicitud de devolución derivada de las segundas declaraciones en las que el impuesto fue cero, por lo que éstas podrían entenderse como un mero error formal de la empresa.

4. Improcedencia de la sanción por inexactitud por diferencia de criterios

Insistió en que se configuraba una diferencia de criterios entre la Administración y la demandante respecto a las exenciones alegadas en este proceso, para lo cual reiteró lo manifestado en el último cargo de nulidad de la demanda.

5. Predios por los que se adoptó el Decreto Legislativo 678 de 2020

Puso de presente que por los 1304 predios en los que se acogió al mencionado decreto, era procedente conminar a la Secretaría de Hacienda Distrital para que allegara las constancias de pago de las sumas adeudadas aplicando las reducciones permitidas, motivo por el cual al haberse cumplido con el pago de la obligación se entendía terminada la discusión judicial, tal como lo establecía el parágrafo 1 del artículo 7 de dicho acto.

La parte **demandada** fundamentó su recurso de apelación en lo siguiente:



Manifestó que en el proceso de fiscalización advirtió inconsistencias en la información suministrada, tanto con la sujeción pasiva como de los porcentajes de las ZMPA, toda vez que, como quedó visto en el fallo apelado, la sociedad no logró demostrar la afectación de sus predios a algunos de los motivos de utilidad pública e interés social de que trata la Ley 9 de 1983 modificada por la Ley 388 de 1993 (sic). Además, *la certificación emitida por la Secretaría de Planeación Distrital daba cuenta de la ubicación afectiva de los predios en proporciones superiores al 51% en zonas de ronda hídrica o ZMPA para la vigencia 2015, respecto de 972 predios en razón a su ubicación total en zona de ZMPA, y 411 ubicados parcialmente en zonas y preservación ambiental.*

Expuso que en la sentencia de primera instancia se debatió la sujeción pasiva de la empresa, configurándose con ello una inferencia jurisprudencial que no daba certeza jurídica a las partes que buscaban dilucidar la obligación de pagar el predial respecto de los predios alegados. Sumado a que la actividad de la empresa fue insuficiente para demostrar las delimitaciones de las zonas de ronda hídrica o ZMPA para ser excluido del pago del predial. Además, se analizaron solo 19 predios, de los cuales tampoco quedó claro que existiera una guía que permitirá establecer si éstos estaban o no en las zonas consideradas como de uso público.

Afirmó que la entidad se apoyó en la información de Catastro Distrital, la cual goza de presunción de veracidad y constituye el medio de prueba idóneo para establecer la realidad de los inmuebles, siendo a su vez el instrumento válido y eficaz para la determinación de la obligación tributaria¹⁸. Por el contrario, fue la actora quien omitió actualizar la información de los predios ante dicha autoridad catastral y aportar nuevos elementos que demostraran la calidad de los predios alegados. A esto se suma que *“los pagos también anunciados por los mismos predios y vigencias, con el fin de obtener los beneficios tributarios reclamados indicaban claramente la sujeción pasiva sobre ellos.”*

Expuso que los bienes de propiedad del acueducto eran fiscales y no de uso público, razón por la cual les era inaplicable la exclusión prevista en el literal f) del artículo 19 del Decreto 352 de 2002. Así mismo, para que los predios ubicados en las zonas de ronda o ZMPA fueran considerados como de uso público, según el Concepto Nro. 2018IE22231 de 2018 de la Subdirección Jurídica Tributaria, debían estar ubicados total o parcialmente en la ZMPA; contar con la declaratoria de utilidad pública o interés social y que el predio se encuentre en cabeza de la entidad pública.

Agregó que los inmuebles no podían gozar de la exención por cuanto ésta estuvo vigente hasta el año 2012 debido a que el Decreto 352 de 2002 en su artículo 10 le impuso un límite de 10 años.

Adujo que de conformidad con el artículo 15 del Acuerdo 469 de 2011, tanto los propietarios como los poseedores eran obligados a presentar y pagar las declaraciones del impuesto predial. En ese sentido, no podía considerarse como obligado únicamente a quien ostentara la condición de propietario registrado en el folio de matrícula inmobiliaria o descartarse como poseedor de un inmueble por la falta de registro de la sentencia de expropiación o la aceptación de la oferta de compra, pues solo bastaba con que estuviere demostrada la posesión del predio a cargo del contribuyente. Señaló que *“aunque la obligación fiscal del pago del impuesto predial recae en forma directa sobre el propietario o el poseedor de los predios, también se puede exigir el pago del impuesto a ciertas personas que, sin haber realizado el hecho imponible, por declaración legal resultan obligadas al pago de la deuda tributaria junto al sujeto o deudor principal.”*

¹⁸ Al respecto citó la sentencia del 4 de septiembre de 2003, exp.2001-0499.



Planteó que frente a las mejoras de los predios con chip AAA0022SPUH y AAA0023FXBS la demandante tenía la obligación de cancelar el impuesto predial, toda vez que por el primer predio existía un acta de compensación del 20 de septiembre de 2005 a nombre de la empresa, y por el segundo inmueble un acta de entrega a la misma desde el 8 de marzo de 2014, es decir, que para la fecha de causación del impuesto por la vigencia 2015, la actora tenía la tenencia y/o posesión de esos predios (mejoras).

Expresó que, para la base gravable de las mejoras por edificaciones en terreno ajeno, debe tenerse en cuenta la Ley 601 de 2000 y la Resolución 070 de 2011 del IGAC, por lo que el poseedor de estas deberá determinarlas mediante avalúo, además informar a la entidad competente para su incorporación en el censo catastral.

Concluyó que la demandante no aportó al proceso administrativo ni judicial, nuevos elementos probatorios que demostraran las calidades alegadas, no por la naturaleza jurídica de la empresa de acueducto, sino de la existencia y sujeción pasiva respecto de los predios por los cuales el Tribunal resolvió declarar la nulidad parcial de los actos acusados, pues insistió en que se tratan de bienes fiscales.

Agregó que la demandante tampoco allegó copia de los pagos anunciados en virtud del Decreto Legislativo 678 de 2020 con el fin de obtener el beneficio tributario, razón por la cual su solicitud de tenerlos en cuenta debía ser analizada en otro proceso.

Oposición a la apelación

La parte demandante¹⁹ se opuso al recurso de apelación presentado por la demandada. Al respecto adujo que la empresa demostró la condición jurídica de los inmuebles frente a los cuales el Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos acusados.

Precisó que la información física, jurídica y fiscal de los predios se informó y reportó en las oficinas de registro, no obstante, era competencia del Distrito establecer las condiciones jurídicas de los inmuebles a fin de determinar la obligación tributaria, sin que fuera procedente la exigencia de procesos administrativos que no estaban contemplados en la ley. Reiteró que la declaratoria de utilidad pública, en los términos de la Ley 142 de 1994 y 388 de 1997, daba cuenta de la existencia de bienes públicos excluidos del pago del impuesto predial, razón por la cual era extraño que la Administración desconociera la naturaleza jurídica de dichos actos y la condición de sujeto no obligado de la sociedad por los predios que eran de uso público.

Finalmente, solicitó le fueran concedidos los argumentos planteados en su recurso de apelación.

La demandada no se pronunció al respecto.

Ministerio Público

El agente del Ministerio Público guardó silencio.

¹⁹ Índice12 de Samai



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir los recursos de apelación interpuestos por la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá EAAB ESP y la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad parcial de los actos acusados.

En primer lugar, se resolverá el recurso de apelación presentada por la demandada, para lo cual la Sala estudiará si los argumentos expuestos controvierten lo dispuesto por el Tribunal y si son suficientes para revocar la decisión.

Como cuestión previa, se pone de presente que la Administración hizo referencia a las actas de 2 predios, con el fin de señalar que la actora era sujeto pasivo por la posesión de las mejoras, indicando que para establecer la base gravable debían tenerse en cuenta la Ley 601 de 2000 y la Resolución 070 de 2011 del IGAC, por lo que el poseedor debía determinarlas mediante avalúo, y debía informar a la entidad competente para su incorporación en el censo catastral.

Sin embargo, advierte la Sala que dicho reparo se trata de un argumento nuevo expuesto únicamente en sede del recurso de apelación, razón por la cual se encuentra inhabilitada para pronunciarse sobre el particular, pues ha sido constante la jurisprudencia en señalar que no le es permitido a las partes la inclusión en sede de apelación de cargos nuevos, desconocidos y ausentes a lo largo del debate judicial, pues supone el planteamiento de asuntos ajenos al objeto de controversia, siendo este un requisito de las normas que regulan el derecho procesal administrativo y las garantías del debido proceso.²⁰

En segundo lugar, se analizarán las inconformidades de la demandante, por lo que le compete a esta Sala revisar *i)* la tarifa aplicable a los predios que ostentan la calidad de no urbanizables; *ii)* la no obligatoriedad de pago de la obligación de la empresa por algunos predios que no son de su propiedad; *iii)* el proyecto de corrección como requisito para corregir declaraciones disminuyendo el saldo a pagar por impuesto; *iv)* la diferencia de criterios como eximente de la sanción por inexactitud y *v)* el pago de la obligación en virtud del Decreto 678 de 2020.

1. Recurso de la demandada

La entidad señala que en el proceso de fiscalización adelantado en contra de la actora se presentó una serie de inconsistencias relacionadas con la sujeción pasiva y los porcentajes de los predios en las ZMPA, puntualmente señaló que *“la certificación emitida por la Secretaría de Planeación Distrital daba cuenta de la ubicación afectiva de los predios en proporciones superiores al 51% en zonas de ronda hídrica o ZMPA para la vigencia 2015, respecto de 972 predios en razón a su ubicación total en zona de ZMPA, y 411 ubicados parcialmente en zonas y preservación ambiental.”* Sin embargo, de lo expuesto no se advierte con claridad la inconformidad planteada al respecto, dado que la misma Administración está reconociendo que está probado, con dicha certificación, el porcentaje que corresponde a ZMPA. No prospera este asunto.

También menciona la exclusión prevista en el literal f) del artículo 19 del Decreto 352 de 2002 y que para que los predios ubicados en las zonas de ronda o ZMPA fueran considerados como de uso público, según concepto de la Subdirección

²⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 23 de febrero de 2023, exp. 26454, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Jurídica Tributaria, debían estar ubicados total o parcialmente en la ZMPA, contar con la declaratoria de utilidad pública o interés social y que el mismo predio estuviera en cabeza de la entidad pública.

Al respecto, se tiene que precisamente esos aspectos fueron los que analizó el Tribunal al momento de resolver el primer cargo de nulidad propuesto por la demandante, pues en su decisión inició por mencionar los bienes de uso público y la norma distrital que los excluye del impuesto; la naturaleza de las zonas de ronda hídrica o ZMPA que contempla el artículo 139 del Acuerdo 6 de 1990, así como el concepto espacio público del Decreto 1508 de 1998. Seguidamente procedió a revisar las pruebas aportadas al proceso, especialmente los planos de localización de las zonas de preservación ambiental, las declaratorias de utilidad pública de varios de las zonas discutidas, un oficio de la Secretaría de Planeación Distrital, entre otros.

De manera que, el estudio de esos aspectos fue lo que llevó a la prosperidad parcial del asunto en el sentido de reliquidar el gravamen teniendo en cuenta la participación de los predios en las zonas de manejo ambiental. Por el contrario, del reproche propuesto por la entidad no es posible identificar su discrepancia con la decisión, pues los requisitos que menciona fueron los que se probaron en el proceso, ni tampoco expone la manera como debieron ser analizadas las pruebas que al respecto tuvo en cuenta el Tribunal, razón por la cual no prospera este asunto.

La Administración igualmente expone que los inmuebles en discusión no podían gozar de exenciones, dado que el Decreto 352 de 2002 en su artículo 10 estableció un límite no mayor a 10 años, por lo que cualquier tipo de beneficio feneció en el año 2012. Al efecto, la sentencia de primera instancia, puntualmente en el cargo séptimo, no aplicó la exención prevista en el literal d) del artículo 28 del Decreto 352 de 2002 que reclamaba la actora, comoquiera que la empresa de acueducto y alcantarillado no estaba cobijada con dicho beneficio por mandato expreso del párrafo de la misma norma. Se tiene, entonces, que el *a quo* no accedió a este cargo de nulidad, por lo que carece de sentido el reparo formulado en el recurso de apelación.

Por otra parte, en cuanto al argumento de la demandada según el cual el responsable del pago del impuesto predial no era únicamente el propietario registrado en la matrícula inmobiliaria, y que no debía descartarse como poseedor de un inmueble porque no estuviera registrada la sentencia de expropiación o la aceptación de la oferta de compra, dado que era suficiente la demostración de posesión del predio, la Sala infiere que el reproche planteado se dirige en contra de la exclusión del pago del impuesto predial de los bienes con chip AAA0040TPHY y AAA0078JBUH, pues frente a estos el Tribunal consideró que para la vigencia fiscalizada no había sido posible verificar la sujeción pasiva.

Al respecto se advierte que la Administración no planteó que dichos predios fueran sujetos del impuesto predial en virtud de la posesión que de ellos efectuara la empresa de acueducto, por el contrario, al resolver el recurso de reconsideración²¹, las razones por las cuales mantuvo la obligación de pagar el impuesto giraron en torno a que por el primer inmueble se presentó una inactividad probatoria para demostrar el verdadero propietario y, frente al segundo, expuso que no eran parte de las zonas de "ronda hidráulica" y, por ende, no estaba excluido del gravamen.

²¹ Ver páginas 117 y 127 de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración.



En ese contexto, resulta improcedente que en sede judicial la demandada pretenda introducir argumentos ajenos que sirvieron de fundamento a la decisión acusada para perseguir el cobro del gravamen. No prospera el recurso de la entidad en lo atinente a este asunto.

Apela la Administración que la empresa no aportó elementos probatorios que demostraran las calidades alegadas a lo largo del proceso administrativo ni judicial, afirmando al respecto que los predios frente a los cuales el Tribunal resolvió declarar la nulidad parcial de los actos acusados se tratan de bienes fiscales.

En este aspecto se reitera que en la sentencia de primera instancia se analizó la naturaleza de las zonas de ronda hídrica y espacio público, así como las respectivas pruebas aportadas consistentes en los planos de localización de las zonas de preservación ambiental, las declaratorias de utilidad pública, conceptos emitidos por la administración, entre otros. De manera que, no resulta suficiente entonces la mera afirmación de la entidad consistente en que los predios objeto de demanda se tratan de bienes fiscales, sin explicar o dar más razones de como debió ser el tratamiento de esos predios. No prospera esta discusión.

Además de lo expuesto, la Sala destaca que la administración en el recurso de apelación se limitó a afirmar de manera general que las pruebas aportadas por la sociedad no eran suficientes para la prosperidad de sus pretensiones; que la información expedida por la oficina de catastro era la idónea al momento de liquidar la obligación tributaria; así mismo se refirió a la naturaleza fiscal de los bienes discutidos y la sujeción pasiva al gravamen de los propietarios y/o tenedores de inmuebles, argumentos que no refutan de manera directa y concreta lo decidido en primera instancia. Por lo anterior, no se dará prosperidad al recurso de apelación de la Administración, con excepción del cargo relacionado con el beneficio consagrado en el Decreto Ley 678 de 2020, donde los argumentos de las partes serán estudiados conjuntamente.

2. Del recurso de la demandante

2.1 Predios fiscales en suelo protegido a los que les aplica la tarifa del 4 por mil de los predios no urbanizables.

Señala la actora que los predios identificados con chip AAA0022CJBS, AAA0022FDSK²², AAA0022FDUZ, AAA0156RMUH y AAA0165ADPA, debían tributar a la tarifa correspondiente²³ al código “70-NO URBANIZABLE” y no a la del 33 por mil (predios urbanizables no urbanizados) como se hizo en los actos acusados, toda vez que estaban destinados a proyectos de infraestructura de servicios públicos, que a la luz del POT y la Ley 388 de 1997 se consideran suelo protegido y se restringe la posibilidad de ser urbanizados.

Dijo que en sede judicial se aportaron las declaratorias de utilidad pública y que, ante la dificultad manifestada por el Tribunal para valorarlas, debió ordenarse de oficio la práctica de otras pruebas que permitieran establecer la condición real de los inmuebles. También hizo mención al hecho que por su objeto social no podía adelantar proyectos urbanísticos.

²² Sobre este predio se destaca que recurrente manifestó que se acogió al beneficio del Decreto Legislativo 678 de 2020.

²³ Se pone de presente que en la demanda se indicó que la tarifa era 5 por mil y en el recurso sostiene que es de 4 por mil



Al respecto se tiene que la sentencia de primera instancia negó este cargo, para lo cual explicó que, si bien en el expediente reposaban las mencionadas actas en las que se acotó y delimitó unas zonas de Bogotá para la construcción y adecuación de obras, canales y ejecución de proyectos hidráulicos, de ellas no se infería que los predios estuvieran ubicados en zonas destinadas al uso público.

Para resolver este asunto, la Sala encuentra que tanto en la demanda como en el recurso de apelación la empresa de acueducto mencionó que por los 5 predios enunciados anteriormente reposaban las siguientes actas de utilidad pública: 1284 del 30 de noviembre de 1999, 1053 del 6 de noviembre de 2007²⁴, 418 del 15 de mayo de 2001 y 0082 del 17 de marzo de 1995.

Revisado el contenido de dichos actos administrativos, tal como lo advirtió el Tribunal, no es posible inferir que los predios relacionados por la actora se encuentren ubicados en dichas zonas declaradas como utilidad pública, así por ejemplo, en la Resolución 1284 del 30 de noviembre de 1999 la EAAB ordenó *“ARTÍCULO PRIMERO: Acótase como zona de afectación para la CONSTRUCCIÓN DEL ALCANTARILLADO DE AGUAS LLUVIAS PARA EL CONTROL DE INUNDACIONES DE LOS BARRIOS MEISSEN Y MÉXICO, de Santa Fe de Bogotá, el área formada por la unión de los puntos cuyas coordenadas según el plano registro No. 1/1 que contiene PLANTA DE SAN BENITO PREDIO EL SAUZAL DECLARATORIA DE UTILIDAD PÚBLICA, de fecha julio de 1.999, el cual forma parte de la presente Resolución (...)”*

Igual situación se predica de las Resoluciones Nro. 1053 del 6 de noviembre de 2007, 0418 del 15 de mayo de 2001 y 0082 del 17 de marzo de 1995, en las cuales de manera general se ordenó la declaratoria de utilidad pública de determinadas zonas, pero ni de la motivación o de la parte resolutive de cada una de ellas se advirtió que los predios en cuestión estuvieran incluidos en esas áreas declaradas como de interés público.

Ahora, si bien la actora en el recurso de apelación insistió en que los planos de localización eran idóneos para ubicar geográficamente la posición de los inmuebles, la Sala pone de presente que los anexos a la declaratoria 1053 de 2007 y 418 de 2001 son ilegibles o no permiten llegar a la conclusión que plantea la demandante, además las declaratorias 1284 de 1999 y 0082 de 1995, no contienen planos anexos. A esto se suma que en las carpetas denominadas *“SALIDAS GRÁFICAS PREDIOS 100% ZMPA”* y *“SALIDAS GRÁFICAS PREDIOS PARCIALMENTE ZMPA”* no se encontró ningún plano de localización para los predios apelados.

Cabe destacar que la interesada desde la demanda omitió aportar otros medios de pruebas que permitieran facilitar la ubicación de los inmuebles en las zonas que alegaba, así como tampoco solicitó la práctica de pruebas que considerara pertinente para ello, pese a que era un asunto de su interés y no simplemente trasladar esa obligación al fallador del asunto, como lo pretendió en el recurso al afirmar que el Tribunal debió ordenar el decreto de pruebas para esos efectos.

Al respecto cabe precisar que el contribuyente que pretenda la declaratoria de nulidad de los actos expedidos por la Administración tributaria, deberá probar, en sede judicial, la verdad de los hechos descritos que reclama como ciertos. En otras palabras, la carga de la prueba también recae principalmente en el obligado, pues, así como sucede en el trámite administrativo, se encuentra en mejor posición para demostrar la veracidad de los hechos que le interesan²⁵.

²⁴ Esta acta cobija dos predios.

²⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 13 de diciembre de 2017, exp.19747, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Así las cosas, y ante la falta de pruebas sobre la ubicación de los inmuebles enlistados para la determinación de la tarifa aplicable, la Sala negará la prosperidad de este cargo.

2.2. Predios que no son de propiedad de la empresa

En el recurso de apelación la actora reprocha la decisión del Tribunal según la cual incumplió su carga de demostrar que no era propietaria o poseedora de los predios enlistados en este cargo, pese a haber aportado para cada uno de ellos el certificado expedido por la Ventana Única de Registro de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos VUR, de donde se podían advertir varias situaciones tales como: *i)* la inexistencia de anotaciones a favor de la EAAB; *ii)* que las existentes eran insuficientes para comprobar su condición de propietaria; *iii)* procesos de expropiación incompletos, por ende, tampoco se había adquirido su derecho de dominio sobre el bien; *iv)* adquisición de áreas parciales y *v)* que la expropiación de uno de los bienes se había dado en vigencia posterior a la fiscalizada.

De manera que, a su juicio, la decisión del *a quo* no respondió a una valoración seria y lógica de las pruebas allegadas. Así mismo, planteó que el oficio de la Secretaría Distrital de Planeación, que sirvió de fundamento para proferir la sentencia apelada, era una prueba inapropiada sobre la titularidad o posesión de la actora sobre los bienes discutidos, pues la finalidad de dicho acto era indicar la ubicación de los predios en las zonas de ronda o ZMPA y su porcentaje de participación en dichas áreas, además de ser una dependencia con competencias ajenas para la determinación del vínculo jurídico de una persona sobre un inmueble.

Para solucionar el presente litigio, la Sala procederá a analizar la situación de cada uno de los predios referidos por la actora en el recurso de apelación, a fin de determinar si para el período fiscalizado ésta ostentaba su calidad de propietaria y, por ende, la obligación de pago del impuesto predial.

Chip del predio	Anotaciones en el VUR	Calidad de propietaria	Observaciones
AAA0006SCAF	Anotación Nro. 3: 4/03/2008 demanda por expropiación por parte de la EAAB en contra de un particular (último registro a la fecha de expedición del certificado 2019).	NO	Para el período fiscalizado la demandante no era propietaria del predio, debido a que la inscripción de la demanda de expropiación no implica la propiedad ni la tenencia real del inmueble. ²⁶
AAA0123TLYX	No reporta anotación alguna a cargo de la actora	NO	La demandante no es sujeto pasivo del predial respecto de este inmueble por el período fiscalizado
AAA0150PPHY	Anotación Nro. 4: 15/09/2005, oferta de compra del bien por parte de la empresa a dos particulares (último registro).	NO	La oferta de compra de un bien inmueble no demuestra la tenencia o el dominio real del mismo.
AAA0024KOKL	Anotación Nro. 3: 18/03/2010, demanda de expropiación de la EAAB en contra de herederos indeterminados (último registro).	NO	Para el período fiscalizado la demandante no era propietaria del predio, debido a que la inscripción de la demanda de expropiación no implica la propiedad ni la tenencia real del inmueble.
AAA0024KONN	Anotación Nro. 3: 18/03/2010,	NO	Para el período fiscalizado la

²⁶ Se destaca que en la sentencia de primera instancia el Tribunal señaló que en el VUR de este predio existían las anotaciones 5 y 7, no obstante, al revisar el certificado del VUR aportado por la demandante no se observó dichas anotaciones. Se pone de presente que a pesar de lo anterior, la interesada no presentó reparo alguno al respecto.



Chip del predio	Anotaciones en el VUR	Calidad de propietaria	Observaciones
	demanda de expropiación por parte de la EAAB en contra de herederos indeterminados (último registro).		demandante no era propietaria del predio, debido a que la inscripción de la demanda de expropiación no implica la propiedad ni la tenencia real del inmueble.
AAA0136PLUZ	Anotación Nro. 17: 23/03/2010, demanda de expropiación por parte de la EAAB a particular (último registro).	NO	Para el período fiscalizado la demandante no era propietaria del predio, debido a que la inscripción de la demanda de expropiación no implica la propiedad ni la tenencia real del inmueble.
AAA0136PLXR	Anotación Nro. 12: 23/03/2010, demanda de expropiación por parte de la EAAB a particular (último registro).	NO	Para el período fiscalizado la demandante no era propietaria del predio, debido a que la inscripción de la demanda de expropiación no implica la propiedad ni la tenencia real del inmueble.
AAA0150PPWF	Anotación Nro. 5: 21/11/2008, demanda de expropiación por parte de la EAAB a particulares (último registro).	NO	Para el período fiscalizado la demandante no era propietaria del predio, debido a que la inscripción de la demanda de expropiación no implica la propiedad ni la tenencia real del inmueble.
AAA0150PPXR	Anotación Nro. 5: 21/11/2008, demanda de expropiación por parte de la EAAB a particulares (último registro).	NO	Para el período fiscalizado la demandante no era propietaria del predio, debido a que la inscripción de la demanda de expropiación no implica la propiedad ni la tenencia real del inmueble.
AAA0150PPYX	Anotación Nro. 5: 17/07/2013, demanda de expropiación por parte de la EAAB a particulares (último registro).	NO	Para el período fiscalizado la demandante no era propietaria del predio, debido a que la inscripción de la demanda de expropiación no implica la propiedad ni la tenencia real del inmueble.
AAA0150PSZE	Anotación Nro.5: 21/11/2008, demanda de expropiación por parte de la EAAB a particulares (último registro).	NO	Para el período fiscalizado la demandante no era propietaria del predio, debido a que la inscripción de la demanda de expropiación no implica la propiedad ni la tenencia real del inmueble.
AAA0150PTAF	Anotación Nro.5: 21/11/2008, demanda de expropiación por parte de la EAAB a particulares.	NO	Para el período fiscalizado la demandante no era propietaria del predio, debido a que la inscripción de la demanda de expropiación no implica la propiedad ni la tenencia real del inmueble.
AAA0026WCBR	Anotación Nro.5: 18/03/2010, demanda de expropiación por parte de la EAAB a particulares.	NO	Para el período fiscalizado la demandante no era propietaria del predio, debido a que la inscripción de la demanda de expropiación no implica la propiedad ni la tenencia real del inmueble. .
AAA0137OTOE	Anotación Nro. 8: 14/05/2009, demanda de expropiación por parte de la EAAB a una sociedad. Anotación Nro.12: 19/02/2013, cancela anotación Nro. 8. Anotación Nro. 14: 14/08/2014 compraventa entre sociedades (último registro).	NO	Para el período fiscalizado la demandante no era propietaria del predio, debido a que la inscripción de la demanda de expropiación no implica la propiedad ni la tenencia real del inmueble. En el 2014 se realizó compraventa entre sociedades en la que no intervino la actora.
AAA0144ZPBS	Anotación Nro. 11: 11/03/2010, demanda de expropiación por parte de la EAAB a particulares.	NO	Para el período fiscalizado la demandante no era propietaria del predio, debido a que la inscripción de la demanda de expropiación no



Chip del predio	Anotaciones en el VUR	Calidad de propietaria	Observaciones
	Anotación Nro.13: 23/08/2013, cancela anotación Nro.11 (último registro).		implica a propiedad ni la tenencia real del inmueble. La demandante no es sujeto pasivo del impuesto predial respecto de este inmueble.
AAA0150POUH	Anotación Nro. 8: 14/09/2006, oferta de compra del bien por parte de la EAAB a particular.	NO	La oferta de compra de un bien inmueble no demuestra la propiedad ni la tenencia o el dominio real del mismo, por ende, la demandante no es sujeto pasivo del impuesto predial respecto de este inmueble por el período fiscalizado.
AAA0148LJMR	Anotación Nro. 8: 16/06/2010, demanda de expropiación de la EAAB a otra empresa.	NO	Para el período fiscalizado la demandante no era propietaria del predio, debido a que la inscripción de la demanda de expropiación no implica la propiedad ni la tenencia real del inmueble. Si bien en la anotación Nro. 10 del 24 de octubre de 2014 se verifica la inscripción de un embargo por parte de la demandante, lo cierto es que no se observa inscripción alguna que demuestra la titularidad de la empresa como propietaria del predio de manera previa a esa fecha, aspecto que tampoco fue advertido ni controvertido por las partes. El embargo no da la calidad de dueño del predio.
AAA0022REUH	Anotación Nro. 2: 23/02/1988, se registró la venta del predio por parte de un tercero a favor de la EAAB.	SI	Para el período fiscalizado 2015 la actora ya contaba con una anotación a su favor sobre este predio. Se destaca que la citada prueba informa dos matrículas derivadas del predio, sin embargo, en los anexos a la demanda la empresa solo aportó el respectivo certificado de la derivada 50S-40742276, en la cual funge como propietaria la demandante, empero, pasó por alto probar que la otra matrícula no fuera de su propiedad.
AAA0194OFLF	Anotación Nro. 5: 09/09/2002, registro de sentencia de expropiación parcial "AREA 2.654,99 MTS2", a favor de la EAAB (último registro).	SI (parcialmente)	La demandante para el período fiscalizado era propietaria solo de la parte del predio que le fue adjudicado producto del proceso de expropiación. Por tanto, solo es responsable del pago del predial frente a los 2.654,99 mts2 que le fueron adjudicados, los cuales dieron lugar a la matrícula derivada 50C-1551736.
AAA0141FUKE		NO	Si bien la actora pone de presente que mediante sentencia del 20 de octubre de 2010 el Juzgado Décimo Civil del Circuito de Bogotá reconoció el derecho de expropiación del predio a su favor, lo cierto es que fue solo hasta la expedición del auto del 2 de abril de 2019 que se ordenó la entrega real y material del predio a favor de la empresa de acueducto.

De conformidad con el anterior recuento, la Sala encuentra que frente a los predios identificados con los siguientes chips no se demostró la calidad de propietaria de la



actora, por lo que no le asiste la obligación de cancelar el impuesto predial por la vigencia fiscalizada de los siguientes inmuebles AAA0006SCAF, AAA0123TLYX, AAA0150PPHY, AAA0024KOKL, AAA0024KONN, AAA0136PLUZ, AAA0136PLXR, AAA0150PPWF, AAA0150PPXR, AAA0150PPYX, AAA0150PSZE, AAA0150PTAF, AAA0026WCBR, AAA0137OTOE, AAA0144ZPBS, AAA0150POUH, AAA0148LJMR, AAA0141FUKC. Ahora bien, por el predio identificado con el chip AAA0194OFLF, la Administración deberá reliquidar el impuesto de manera parcial, es decir, únicamente sobre los 2.654,99 mts² que le fueron adjudicados a la demandante. Prospera parcialmente el cargo de apelación.

2.3. El proyecto de corrección era necesario en la vigencia 2015 para corregir las declaraciones disminuyendo el valor del impuesto.

Previo a resolver este cargo, la Sala pone de presente que, mediante auto del 20 de octubre de 2023²⁷, se decidió aprobar la oferta de revocatoria directa parcial de los actos aquí demandados y se declaró la exclusión del predio identificado con Chip Catastral AAA0137OWYN. De manera que, al quedar por fuera de la discusión el inmueble mencionado, no se emitirá pronunciamiento alguno sobre este en la presente sentencia.

Decantado lo anterior y de conformidad con los reproches de la actora, las correcciones presentadas por los 5 predios restantes objeto del presente cargo no tenían la entidad suficiente para reemplazar las declaraciones iniciales, debido a que se omitió el procedimiento previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario según el cual es necesario la radicación ante la administración del proyecto de corrección. En ese contexto, frente a las declaraciones iniciales con pago debían declararse su firmeza.

En relación con las correcciones que voluntariamente pueden presentar los contribuyentes en las que fuera liquidado un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor, para la época de los hechos el Decreto 807 de 1993 dispuso:

“Artículo 20º.- Modificado por el art. 5, Decreto Distrital 362 de 2002. Correcciones que implican disminución del valor a pagar o aumento del saldo a favor. Cuando la corrección a las declaraciones tributarias implique la disminución del valor a pagar o el aumento del saldo a favor, serán aplicables los cuatro incisos del artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional.

Parágrafo: La sanción del veinte por ciento (20%) a que se refiere el artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional, solo será aplicable cuando la disminución del valor a pagar o el aumento del saldo a favor resulte improcedente. (...)

Por su parte, el artículo 589 del Estatuto Tributario, vigente para el período discutido, consagraba:

“ARTÍCULO 589. Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando al saldo a favor, se elevará solicitud a la Administración de Impuestos y Aduanas correspondiente, dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración.

La Administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá a la declaración inicial. La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contara a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso.

²⁷ Índice 58 de Samai



Cuando no sea procedente la corrección solicitada, el contribuyente será objeto de una sanción equivalente al 20% del pretendido menor valor a pagar o mayor saldo a favor (...)

La oportunidad para presentar la solicitud se contará desde la fecha de la presentación, cuando se trate de una declaración de corrección.

PARAGRAFO. El procedimiento previsto en el presente artículo, se aplicará igualmente a las correcciones que impliquen incrementos en los anticipos del impuesto, para ser aplicados a las declaraciones de los ejercicios siguientes, salvo que la corrección del anticipo se derive de una corrección que incrementa el impuesto por el correspondiente ejercicio.”

Conforme a las disposiciones transcritas el contribuyente que pretendiera disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor determinado previamente en sus declaraciones, debía elevar una solicitud ante la autoridad tributaria, dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración.

En este caso, de conformidad con la Resolución SDH-000290 del 24 de diciembre de 2014 expedida por la Secretaría Distrital de Hacienda, la empresa tenía plazo para presentar las declaraciones del predial por la vigencia 2015, hasta el 19 de junio de ese año. También se advierte, y no es objeto de discusión entre las partes, que las 5 declaraciones de correcciones fueron presentadas por la sociedad entre el 5 y 19 de junio de 2015, es decir, antes del vencimiento del término para cumplir con la obligación de declarar.

En ese contexto, estima la Sala que era improcedente exigir a la actora el agotamiento del procedimiento establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario para la corrección de sus declaraciones iniciales, pues esta norma de manera expresa dispuso la presentación de una solicitud de corrección ante la entidad única y exclusivamente cuando se pretendiera modificar la declaración desde el vencimiento del término para cumplir con esta obligación, situación que como se expuso no ocurrió en el presente asunto. De manera que, al contribuyente le es dable, una vez advierta sus errores, corregir las declaraciones cuantas veces considere necesario, siempre y cuando se encuentre dentro del término legal para hacerlo, es decir, antes del vencimiento del término para declarar.

Esto se reafirma con el término de firmeza de las declaraciones, que según los artículos 744 del Estatuto Tributario y 24 del Decreto 807 de 1993, se contabiliza desde el vencimiento del plazo para declarar o desde la presentación extemporánea de la autoliquidación y es desde esa fecha desde la cual comienza la facultad de fiscalización de la Administración.

Así, en el presente caso las declaraciones inicialmente presentadas no quedaron en firme porque *i)* se corrigieron antes del vencimiento del término para declarar por ello no le era aplicable la exigencia del proyecto de corrección, *ii)* el requerimiento especial le fue notificado a la actora el 8 de junio de 2017²⁸, y el vencimiento del plazo para declarar fenecía el 19 de junio de 2015, es decir, la Administración actuó dentro del plazo legal. En consecuencia, no prospera el cargo.

3. La diferencia de criterios como eximente de la sanción por inexactitud

Aduce la demandante que existió una diferencia de criterios al interpretar y aplicar los literales f) del artículo 19 y d) del artículo 28 del Decreto 352 de 2002, razón por la que no había lugar a imponer la sanción por inexactitud liquidada en los actos acusados.

²⁸ Fecha aceptada por la actora en el hecho 3 de la demanda.



La Sala no dará prosperidad a este cargo, comoquiera que la nulidad parcial de los actos acusados dejó en evidencia que la sociedad incurrió en inexactitudes al momento de liquidar el impuesto predial del año 2015 por varios de sus predios, más aún cuando invocó una exención que según el tribunal no lo era aplicable, aspecto que no fue apelado por la interesada.

4. Predios por los que se adoptó el Decreto Ley 678 de 2020

La actora solicita que se conmine a la demandada para que allegue las constancias de pago de las sumas adeudadas de 1.304 predios en las que se aplicó las reducciones permitidas por el Decreto 678 de 2020. La Sala no dará prosperidad al presente asunto, toda vez que ella contaba con estos documentos y debió aportarlos al proceso de conformidad con lo dispuesto en el artículo 212 de la Ley 1437 de 2011.

Tal como lo dijo la demandada en su recurso de apelación, la parte actora es quien sostiene que se acogió al beneficio, por lo que le corresponde demostrar el cumplimiento de los elementos para acceder a la terminación parcial de este proceso, lo cual se echa de menos.

En consecuencia, no hay lugar a pronunciarse de fondo sobre este asunto.

Finalmente, no habrá condena en costas o expensas del proceso en esta instancia, en razón a que en el proceso no se comprobó su causación como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, norma 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.

FALLA

1. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, en su lugar se dispone:

Segundo: A título de restablecimiento del derecho **ORDÉNESE** a la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá, realizar una nueva liquidación en la que:

- 2.1 Se reliquide el Impuesto Predial Unificado, a los predios que cumplan con las siguientes condiciones, de los listados en los archivos “Base predios 100% ZMPA” y “Base Predios Parcialmente ZMPA” que obran en el expediente:

Sobre los cuales la demandante haya aportado “plano de localización Vs Zona de manejo y preservación Ambiental”, en el que se identifique la cercanía o participación del predio en discusión en la Zona de ronda hídrica o zona de manejo y preservación ambiental.

Sobre los predios indicados en el Oficio no. 1-2018-15376 de 27 de abril de 2018, proferido por la Secretaría Distrital de Planeación y su correspondiente archivo Excel, en los que se haya certificado tener un porcentaje dentro de una Zona de ronda o zona de manejo y preservación ambiental.

No será objeto de exclusión, las áreas ocupadas por establecimientos mercantiles, de acuerdo con la información que se registre para cada predio en el Boletín Catastral.



2.2 Se excluya de la liquidación los predios identificados con chip AAA0040TPHY, AAA0022SPUH, AAA0023FXBS, AAA0078JBUH

2.3 Eliminar los ajustes por los predios identificados con los siguientes chips: AAA0006SCAF, AAA0123TLYX, AAA0150PPHY, AAA0024KOKL, AAA0024KONN, AAA0136PLUZ, AAA0136PLXR, AAA0150PPWF, AAA0150PPXR, AAA0150PPYX, AAA0150PSZE, AAA0150PTAF, AAA0026WCBR, AAA0137OTOE, AAA0144ZPBS, AAA0150POUH, AAA0148LJMR, AAA0141FUKC. Así mismo, se deberá reliquidar el impuesto por el predio con chip AAA0190FLF, en cuanto la actora solo es responsable del impuesto predial frente a 2.654,99 mts2 que le fueron adjudicados producto de la sentencia de expropiación.

2.4 Conforme lo anterior, deberá efectuar los ajustes que corresponda en la sanción por inexactitud impuesta.”

2. **Confirmar** en lo demás la sentencia apelada.
3. Reconocer personería jurídica para actuar a la abogada Martha Lucía Hincapié López como apoderada de la parta demandante, en los términos previstos en el poder visible en el índice 33 de Samai.
4. Sin condena en costas en esta instancia.

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)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

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