

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

**CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN**

Bogotá, D. C., dieciséis (16) de marzo de dos mil veintitrés (2023)

<b>Referencia:</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación:</b>	76001-23-33-000-2015-01411-01 (26643)
<b>Demandante:</b>	Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca
<b>Demandada:</b>	Municipio de Santiago de Cali
<b>Temas:</b>	Devolución. Pago de lo no debido. Impuesto Predial Unificado.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 28 de febrero de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte vencida (f. 215).

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Mediante el acto nro. 2015413100050281, del 16 de julio de 2015, la demandada negó la solicitud de devolución por pago de lo no debido presentada por la actora, respecto de las sumas pagadas por concepto de IPU (Impuesto Predial Unificado) durante los años comprendidos entre el 2011 al 2015 (ff. 116 a 119), porque concluyó que la actora era sujeto pasivo del impuesto, habida cuenta que era propietaria de bienes inmuebles de naturaleza fiscal. Decisión que omitió señalar los recursos procedentes contra la misma, razón por la cual, la demandante acudió directamente ante la jurisdicción contencioso-administrativa, en los términos dispuestos por el ordinal 2.º del artículo 161 del CPACA.

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 9 y 10):

Primera. Que se decrete la nulidad del acto administrativo contenido en la comunicación nro. 2015413100050281, mediante la cual el municipio de Santiago de Cali respondió la petición presentada por la Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca -CVC-, nro. 0100- 06340-2015-01, del 28 de abril de 2015.

Segunda. Que como consecuencia de la anterior declaración se condene al municipio de Santiago

de Cali a excluir del cobro del impuesto predial a los inmuebles de propiedad de la [SIC] y restituir a

la Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca -CVC-, la suma de ochocientos veintiún millones cuatrocientos veintitrés mil cincuenta y cuatro pesos (\$821.423.054) mcte, correspondiente a los valores cancelados por concepto de impuesto predial durante los años 2011 a 2015.

Tercera. Que se ordene la actualización de la anterior suma de dinero a la fecha de ejecutoria de la sentencia que ponga fin al presente proceso.

Cuarta. Que se condene al municipio de Santiago de Cali a pagar los intereses a que haya lugar.

Quinta. Que se condene al municipio de Santiago de Cali a pagar las costas del presente proceso.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 1.º, 2.º, 3.º, 4.º, 121, 122, 123, 150.12, 287, 288 y 338 de la Constitución; 855 del ET; 194 del Decreto Ley 1333 de 1986; 143, 145, 146, 148 y 150 de la Ley 488 de 1998; y 11 y 16 del Decreto 2277 de 2012, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 1 a 14):

Reprochó que la demandada rechazara su solicitud de devolución del pago de lo no debido, pese a que al ser una Corporación Autónoma Regional no había sido sujeto pasivo del IPU durante los períodos en discusión. Al respecto, especificó que las únicas entidades de derecho público que se encuentran sujetas al IPU son los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del estado y las sociedades de economía mixta del orden nacional, puesto que así lo dispuso expresamente el artículo 194 del Decreto Ley 1333 de 1986 (compilatoria del artículo 61 de la Ley 55 de 1985), al señalar que son los bienes inmuebles de propiedad de aquellas tres entidades los que podrán ser gravados con el impuesto predial en favor del correspondiente municipio. Indicó que esta sujeción no podía ampliarse con normas de carácter municipal y, que la tesis que defiende fue avalada por esta Sección y por la jurisprudencia de la Corte Constitucional. Adujo que presentó oportunamente la solicitud de devolución en los términos del artículo 11 del Decreto 2277 de 2012.

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 96 a 103), para lo cual, sostuvo que, de conformidad con la Sentencia del 29 de mayo de 2014 (exp. 19561, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), el aspecto material del hecho generador del IPU se define como la propiedad, posesión, tenencia o usufructo de un bien inmueble, sin hacer ningún tipo de diferenciación en razón a la calidad de entidad de derecho público o privada que ostente el titular del derecho real. Razón por la cual, la disposición consagrada en el artículo 61 de la Ley 55 de 1985, únicamente constituye una reafirmación respecto de que las entidades allí señaladas se enmarcan dentro de los sujetos pasivos del impuesto. Afirmó que, en todo caso, dentro de estas últimas deben entenderse incluidas todas las entidades de derecho público con personería jurídica, porque esta corporación precisó que dicha norma se debe interpretar bajo los parámetros de la organización estatal dispuestos por la Ley 489 de 1998. Agregó que, esta Sección ya ha reconocido que, los únicos bienes que no están sujetos al IPU son los bienes de uso público puesto que, respecto de estos, las entidades de derecho público no ejercen un derecho de dominio privativo. De suerte que, están gravados con el impuesto predial los bienes de uso fiscal cuyo derecho de dominio ejerce cualquier entidad de derecho público con personería jurídica y la actora ostentaba dicha calidad y no discutió la naturaleza de los predios, razón por la cual, se encontraba gravada y fue improcedente su solicitud de devolución.

### **Sentencia apelada**

El tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandante

(213 a 215). Juzgó que, contrario a lo expuesto por la actora, de conformidad con el artículo 60 de la Ley 1430 de 2010 y la sentencia del 09 de marzo de 2017 (exp. 19243, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), el IPU grava a todas las entidades de derecho público con personería jurídica que sean propietarias de bienes de uso fiscal. Por lo que, la actora era sujeto pasivo del tributo en discusión habida cuenta que era propietaria de bienes inmuebles de naturaleza fiscal. En consecuencia, concluyó que la solicitud de devolución por pago de no debido era improcedente.

### **Recurso de apelación**

La demandante apeló la decisión del *a quo* (índice 2)<sup>1</sup>, para lo cual señaló que no era sujeto pasivo del impuesto en discusión, porque, a la luz del artículo 194 del Decreto Ley 1333 de 1986 (compilatoria del artículo 61 de la Ley 55 de 1985), las únicas entidades públicas que causan el IPU son los establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del estado y sociedades de economía mixta del orden nacional que sean propietarias de inmuebles dentro de la jurisdicción del municipio y su naturaleza no correspondía a la de estas entidades. Agregó que, contrario a lo decidido por el tribunal, dichas disposiciones sí continúan vigentes, puesto que no fueron derogadas por el artículo 67 de la Ley 1430 de 2010. Adicionó que, al analizar los pronunciamientos del Consejo de Estado y las normas, así como las leyes 786 del 2012 y 1607 del 2012 y el Decreto Ley 1333 de 1986, se concluye que los únicos bienes de propiedad de entidades de derecho público que se encuentran gravados son los que generan renta o utilidad, y los predios en discusión, si bien tienen la naturaleza de bienes fiscales, no generan ninguna renta por lo que no están gravados. Ello, puesto que están destinados a la protección del medio ambiente a través de la conservación de un parque natural y, por ende, tienen una utilidad pública e interés social, así como un uso y objeto diferente al propio de un bien de propiedad de un particular. Anotó que, dado lo anterior, no resulta lógico imponer el gravamen por el solo hecho del ejercicio del derecho de dominio. Bajo esas premisas, agregó que la adquisición de los bienes tiene como objetivo cumplir los fines del estado de protección y conservación del medio ambiente, por lo que, no pueden ser gravados.

### **Pronunciamientos finales**

La demandante insistió en los argumentos de la apelación (índice 29). La demandada reiteró los argumentos de la contestación de la demanda (índice 34). El ministerio público solicitó que se confirmara la decisión del tribunal, para lo cual, acogió los argumentos expuestos por la Administración (índice 35).

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos enjuiciados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la actora, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas. En concreto, con miras a decidir sobre la procedencia de la devolución pretendida por la demandante, corresponde determinar si la actora era sujeto pasivo del tributo por ser propietaria de predios de uso fiscal dentro de la jurisdicción de la demandada entre el 2011 y el 2015; o, si pese a ese hecho, estaba exenta del mismo por no encontrarse

incluida dentro de las entidades de derecho público que el artículo 194 del Decreto Ley

<sup>1</sup> Del repositorio informático SAMAI.

1333 de 1986 señaló como sujetas al IPU.

En cambio, no habrá lugar a estudiar los cargos de apelación que plantean la no sujeción al tributo a partir de la ausencia de rentas derivadas de los predios en discusión y de la destinación de aquellos bienes fiscales a la protección del medio ambiente, habida cuenta que dichos reparos no hicieron parte de la demanda para controvertir las razones de la decisión de la Administración, que sustentaron la sujeción al tributo a partir de la naturaleza de los bienes. Por ende, al tratarse de cargos que proponen abrir una nueva discusión en esta instancia, abordarlos llevaría a incurrir en un fallo incongruente (artículo 281 del CGP) que, además, violaría los derechos al debido proceso y a la defensa y contradicción de la contraparte.

En consecuencia, la Sala pone de manifiesto que el pronunciamiento que se emite en esta instancia, se circunscribe estrictamente a la cuestión de derecho sobre la sujeción o no al tributo, de la actora, ahora apelante, por ser propietaria de bienes fiscales, así como el alcance del artículo 194 del Decreto Ley 1333 de 1986. Esto, teniendo en cuenta que las partes coinciden en que la demandante es una entidad de derecho público propietaria de bienes inmuebles de naturaleza fiscal en la jurisdicción del municipio y, que, la devolución que persigue corresponde a los pagos que realizó por el cumplimiento del IPU respecto de aquellos bienes.

2- A partir de lo anterior, se advierte que la Sección tiene sentado un precedente acerca de la cuestión jurídica *sub examine*, conforme con el cual, todas las entidades de derecho público con personería jurídica que sean propietarias de bienes de uso fiscal son sujetos pasivos del IPU. Dentro de los pronunciamientos efectuados sobre el particular, cabe citar las sentencias del 24 de octubre de 2013 (exp. 18394, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas); del 29 de mayo de 2014 (exp.19561, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); del 09 de marzo de 2017 (exp. 19243, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); del 25 de mayo de 2017 (exp. 21973, CP: Milton Chaves García); del 29 de abril de 2021 (exp. 24138, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello); del 20 de octubre de 2022 (exp. 25972, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); y del 01 de diciembre de 2022 (exp. 25569, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello). Dada la identidad fáctica y jurídica de los asuntos discutidos en dichos pronunciamientos con el que en esta ocasión se enjuicia se aplicará aquí, en lo pertinente, el razonamiento de decisión allí expuesto.

2.1- Conforme con los análisis desplegados en esos precedentes, para lo que interesa al caso, el impuesto predial, conforme con la interpretación de las diferentes normas que regularon el impuesto predial, (artículos 4.º de la Ley 48 de 1887; 17 de Ley 20 de 1908; 97.39 de la Ley 4.º de 1913; 1.º de la Ley 34 de 1920 y, especialmente, los artículos 2.º de la Ley 29 de 1963), se constituyó como un tributo real que grava los «*los bienes inmuebles o propiedad raíz*». Correlativamente, el artículo 61 de la Ley 55 de 1985 (compilado posteriormente en el artículo 194 del Decreto Ley 1333 de 1986) dispuso que los bienes inmuebles «*de propiedad de los establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta del orden nacional podrán ser gravados con el impuesto predial en favor del correspondiente municipio*». Al respecto, inicialmente, esta Sección concluyó que dicha disposición estableció una autorización para sujetar al impuesto únicamente a las entidades de derecho público enunciadas expresamente en esta norma, puesto que, de manera previa se había prohibido gravar las propiedades públicas (artículos 21 del Decreto 1226 de 1908; 13 del

Decreto 1227 de 1908 y 1.º de la Ley 34 de 1920)<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> Sentencias del 29 de enero de 1993 (exp. 4279, CP: Jaime Abella Zárate); del 10 de marzo de 1994 (exp. 5057, CP: Jaime Abella Zárate); y del 19 de abril de 2007 (exp. 14226, CP: Héctor J. Romero Díaz).

2.2- Posteriormente, la Ley 44 de 1990 fusionó los tributos a la propiedad raíz en el Impuesto Predial Unificado (IPU), sujetando al mismo a los «*propietarios y poseedores de los predios*», sin ningún matiz subjetivo adicional (artículos 14 y 15). Consistente con esto, la Ley 1430 de 2010 en el artículo 54, señaló como sujetos pasivos de los impuestos territoriales, entre estos el impuesto predial, a las personas jurídicas en quienes se realice el hecho gravado, sin diferenciar entre entidades de derecho público o privado. En consecuencia, la previsión de sujeción pasiva al tributo de las entidades de derecho público, dispuesta por el artículo 61 de la Ley 55 de 1985 (compilado posteriormente en el artículo 194 del Decreto Ley 1333 de 1986), a que alude el apelante, quedó subsumida en la fijación general de los sujetos pasivos del IPU efectuado en las regulaciones posteriores que no hicieron distinción respecto a características adicionales que debieran cumplir los administrados para estar sujetos al mismo. Al hilo de aquella postura, esta sección<sup>3</sup> manifestó que, el IPU se causa independientemente de la calidad, pública o privada, del propietario o poseedor, puesto que la norma no hace ninguna distinción al respecto.

2.3- Tras la precisión anterior, la Sala concluyó que los bienes inmuebles de naturaleza fiscal<sup>4</sup> sí están gravados con el IPU porque sobre ellos se ejerce uno de los derechos que se enmarcan en el hecho generador, como el derecho de propiedad y, en consecuencia, se realiza el hecho generador del tributo. Así, han quedado sujetas al gravamen todas las entidades u organismos de derecho público que sean propietarios de dichos bienes. Por el contrario, resaltó que los bienes de uso público no se encuentran gravados, puesto que el parágrafo 2.º del artículo 23 de la Ley 1450 de 2011, señala expresamente que «*todo bien de uso público será excluido del impuesto predial, salvo aquellos que se encuentren expresamente gravados por la Ley*». Diferenciación que se explica, por las características, finalidad y destinación de los bienes, de los cuales se deriva que su uso y goce pertenece a todos los habitantes de la Nación<sup>5</sup>. Por excepción, el legislador determinó que algunos inmuebles de uso público estén gravados, solo que en dichos casos estableció como sujeto pasivo a los terceros que los explotan económicamente, tal es el caso de los artículos 6.º de la Ley 768 de 2002 y 54 de la Ley 1430 de 2010.

Así, según la normativa expuesta y la posición actual de la Sala, todas las entidades públicas con personería jurídica de la Nación y de aquellos entes u organismos autónomos que formen parte de la estructura orgánica del Estado, están gravados con el impuesto predial cuando sean propietarios de bienes de naturaleza fiscal, carácter que, por demás, no discute la apelante.

3- Dado que la tesis que defiende la apelante única, se limita a plantear que, pese a ser una entidad de derecho público propietaria de bienes de uso fiscal, estaba exenta del IPU por no encontrarse incluida dentro de las entidades que el artículo 194 del Decreto Ley 1333 de 1986 señaló como sujetas al tributo, las anteriores consideraciones bastan para desvirtuar su impugnación y, en cambio, respaldar la decisión adoptada por el *a quo*. Por

<sup>3</sup> Sentencias del 29 de mayo de 2014 (exp. 19561, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); del 09 de marzo de 2017 (exp. 19243, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); del 25 de mayo de 2017 (exp. 21973, CP: Milton Chaves García); del 29 de mayo del 2021 (exp. 24138, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello); del 20 de octubre de 2022 (exp. 25972, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); y del 01 de diciembre de 2022 (exp. 25569, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

<sup>4</sup> «*Pertenecen a una persona jurídica de derecho público de cualquier naturaleza y de manera general están destinados a la prestación de las funciones públicas o de servicios públicos, su dominio corresponde al Estado, pero su uso no*

*pertenece generalmente a los habitantes”, es decir el Estado los posee y los administra de manera similar a como lo hacen los particulares con los bienes de su propiedad». Sentencia del 12 de noviembre de 2009 (exp. 50001233100020050021301; CP: Arnulfo Perdomo Oviedo).*

<sup>5</sup> Sentencias del 24 de octubre de 2013 (exp. 18394, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas); del 29 de mayo de 2014 (exp. 19561, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); del 09 de marzo de 2017 (exp. 19243, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); del 25 de mayo de 2017 (exp. 21973, CP: Milton Chaves García); del 29 de mayo del 2021 (exp. 24138, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello); y del 01 de diciembre de 2022 (exp. 25569, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

ese motivo, procede confirmar la sentencia apelada.

4- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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. **Confirmar** la sentencia apelada, de conformidad con lo considerado en esta providencia.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

<i>(Firmado electrónicamente)</i> <b>MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO</b> Presidenta	<i>(Firmado electrónicamente)</i> <b>STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO</b>
<i>(Firmado electrónicamente)</i> <b>MILTON CHAVES GARCÍA</b>	<i>(Firmado electrónicamente)</i> <b>WILSON RAMOS GIRÓN</b>