

SUJECCIÓN PASIVA DE LA ENTIDADES PÚBLICAS AL IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO - Desarrollo normativo / EXENCIONES O EXONERACIONES SOBRE EL IMPUESTO PREDIAL - Desarrollo normativo / IMPUESTO PREDIAL SOBRE BIENES DE USO PÚBLICO – Desde la perspectiva de la nueva legislación contenida en las Leyes 1430 de 2010 y 1607 de 2012 son objeto pasible del impuesto predial en las condiciones que esas normas disponen

El impuesto predial unificado fue establecido en la Ley 44 de 1990 – por la cual se dictan normas sobre catastro e impuestos sobre la propiedad raíz –como impuesto del orden municipal cuya administración, recaudo y control corresponde a los respectivos municipios. Esta normativa tiene sus remotos antecedentes en la Ley 48 de 1887, por la cual se autorizó a los departamentos para crearlo y recaudarlo a título de impuesto real sobre la propiedad inmueble, destinando un porcentaje del 2% en favor de los municipios. De acuerdo con esa facultad, la Ley 20 de 1908 permitió que los municipios cobraran dicho tributo sobre la propiedad raíz pero, paralelamente, el Decreto 1226 del mismo año les prohibió gravar a los bienes de la Nación y a los de los Distritos ubicados en territorio de otro por la municipalidad en donde se hallaren situados (art. 21). Esa prohibición se elevó a la categoría de excepción tributaria para “las propiedades públicas cualquiera que sea la denominación de la persona o entidad que la administre”, según previsión del artículo 14 del Decreto 1227 de 1910. Por su parte, la Ley 4ª de 1913 ordenó que las Asambleas Departamentales reglamentarán el impuesto sobre la propiedad raíz que debían cobrar los departamentos y los municipios. De hecho la Ley 128 de 1941 distinguió al impuesto predial como todo aquél que bajo ese nombre fuera cobrado por tales entidades territoriales, así como el que recaudaran otros municipios bajo la denominación de impuesto de caminos, sobre el valor de los bienes raíces de su respectivo territorio. Con el Decreto 2185 de 1951 dicho impuesto pasó a ser una renta municipal recaudada por parte de los Alcaldes. La Ley 29 de 1963, que fortaleció los fiscos de las entidades territoriales, derogó todas las disposiciones nacionales que decretaban exoneraciones o exenciones respecto del citado gravamen a favor de personas privadas, y permitió conservar las que venían aplicándose a entidades de beneficencia o asistencia pública. También señaló que las exenciones sobre el impuesto predial, decretadas por el legislador con carácter temporal, continuarían vigentes por dos años más, que las exenciones de impuesto predial y gravamen por valorización debían decretarse separadamente y que sólo beneficiaban el inmueble o las actividades económicas o sociales que las motivaron. En el año 1985, la Ley 55 amplió el objeto imponible del impuesto predial, para extenderlo a ciertas entidades del orden nacional El artículo 194 del Decreto Ley 1333 de 1986 – por el cual se expidió el Código de Régimen Político y Municipal - incorporó la autorización legal transcrita, y la Ley 44 de 1990 mantuvo ese tratamiento excepcional para las entidades públicas, en cuanto se abstuvo de derogar el artículo 61 de la Ley 55 de 1985 que, a la luz del principio de legalidad de los tributos y predeterminación de sus elementos esenciales, entre ellos el subjetivo, sólo los inmuebles de las entidades que allí se indican serían pasibles de impuesto predial. El ordenamiento positivo levantó esa exclusividad para los bienes de uso público, mediante i) el numeral 3º del artículo 6 de la Ley 768 de 2002, que adoptó el Régimen Político, Administrativo y Fiscal de los Distritos Portuarios e Industriales de Barranquilla, Turístico y Cultural de Cartagena de Indias y Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta y, ii) los artículos 54 de la Ley 1430 de 2010 y 177 de la Ley 1607 de 2012, por las cuales se dictaron normas tributarias de control y competitividad y se expidieron normas en materia tributaria junto con otras disposiciones, respectivamente. El numeral 3º del artículo 6 de la Ley 768 de 2002 gravó con el impuesto predial las construcciones, edificaciones o mejoras sobre bienes de uso público de la Nación

que estuvieren en manos de particulares, entendiéndose, por el contexto de la ley, que ellos deben ubicarse en el territorio de los distritos para las cuales se adoptó el régimen especial. Al examinar la constitucionalidad de la norma mencionada, la sentencia C-183 de 2003 consideró el hecho de que tales bienes se encontraran en manos de los particulares que los aprovechaban y explotaban económicamente en beneficio propio. En ese sentido, precisó que la norma analizada revestía al hecho generador del impuesto predial de contenido y significación patrimonial, asociándolo a la explotación económica sobre un bien de uso público y a su aprovechamiento por parte de un particular en beneficio propio, avaluable en dinero. Por su parte, el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 y su modificatorio, artículo 177 de la Ley 1607 de 2012, le atribuyeron la calidad de sujetos pasivos de impuestos departamentales y municipales a las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho y todas aquellas que incurrieran en el hecho gravado, a través de consorcios, uniones temporales y patrimonios autónomos. Para el caso del impuesto predial y la valorización de los bienes de uso público y obras de infraestructura, la Ley 1607 de 2012 previó la continuidad de su exclusión, excepto tratándose de áreas ocupadas por establecimientos mercantiles, y reconoció como sujetos pasivos del primero de dichos tributos a los tenedores a título de arrendamiento, uso, usufructo u otra forma de explotación comercial que se hiciera mediante establecimiento mercantil dentro de las áreas objeto del contrato de concesión, correspondientes a puertos aéreos y marítimos. Así pues, desde la perspectiva de la nueva legislación, la explotación económica por parte de los nuevos sujetos pasivos mencionados y en las condiciones que dispone la ley, constituye el elemento determinante para tener a los bienes de uso público como objeto pasible del impuesto predial.

FUENTE FORMAL: LEY 48 DE 1887 / LEY 20 DE 1908 / DECRETO 1226 DE 1908 - ARTÍCULO 21 / DECRETO 1227 DE 1910 - ARTÍCULO 14 / LEY 4 DE 1913 / LEY 128 DE 1941 / DECRETO LEY 2473 DE 1948 / DECRETO 2185 DE 1951 / LEY 29 DE 1963 / LEY 55 DE 1985 - ARTÍCULO 61 / DECRETO LEY 1333 DE 1986 - ARTÍCULO 194 / LEY 44 DE 1990 / LEY 768 DE 2002 – ARTÍCULO 6 NUMERAL 3 / LEY 1430 DE 2010 – ARTÍCULO 54 / LEY 1607 DE 2012 – ARTÍCULO 177

NORMA DEMANDADA: ACUERDO 073 DE 2001 MUNICIPIO DE VILLAVICENCIO - ARTÍCULO 49 (Parcial) (No anulado - condicionado) / ACUERDO 073 DE 2001 MUNICIPIO DE VILLAVICENCIO – ARTÍCULO 52 LITERAL F (No anulado - condicionado)

IMPUESTO PREDIAL - Características / BIENES RAÍCES DE NATURALEZA PÚBLICA - Clasificación / BIEN PÚBLICO - Noción / BIEN FISCAL - Noción / BIENES PÚBLICOS - Características / IMPUESTO PREDIAL SOBRE BIENES DE USO PÚBLICO - Perspectiva jurisprudencial actual / SUJECCIÓN PASIVA DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS AL IMPUESTO PREDIAL - Situación actual / ACUERDO 073 DE 2001 CONCEJO DE VILLAVICENCIO – Legalidad condicionada. Alcance

El desarrollo legislativo visto a lo largo del capítulo anterior caracteriza al impuesto predial como un tributo municipal que recae sobre los bienes raíces ubicados en el territorio del municipio que pretenda gravarlos. En general, algunos bienes raíces pueden tener naturaleza pública por pertenecer a la república. En ese caso el artículo 674 del CC los denomina “bienes de la unión”, como también “bienes públicos” o “bienes públicos del territorio”, cuando el uso de los bienes de la república corresponde a todos los habitantes del territorio (calles, plazas, puentes, caminos, riquezas naturales y culturales, parques naturales, tierras comunales de

grupos étnicos, tierras de resguardo, patrimonio arqueológico, espectro electromagnético, subsuelo, recursos naturales no renovables y los demás que enuncien la Constitución y la ley), o “bienes fiscales”, si el uso no pertenece generalmente a los habitantes. El artículo 63 de la Constitución Política caracterizó dichos bienes como inalienables, en cuanto se encuentran por fuera del comercio y, por ende, no pueden ser objeto de actos jurídicos que impliquen tradición de dominio; inembargables, porque tampoco pueden ser objeto de embargos, secuestros ni, en general, cualquier medida de ejecución judicial que tienda a restringir el uso directo o indirecto del bien, e imprescriptibles, por no ser susceptibles de usucapión. Como se advirtió en el capítulo anterior, el Decreto 1226 de 1908 prohibió gravar a los bienes de la Nación con impuesto predial, el Decreto 1227 de 1910 exceptuó del mismo tributo a las propiedades públicas cualquiera que fuere su administrador y el artículo 61 de la Ley 55 de 1985 permitió gravar los bienes inmuebles de tres tipos de entidades del orden nacional: los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del mismo orden, que el actual régimen sobre organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional identifica como entidades descentralizadas por servicios, integrantes de la rama ejecutiva del poder público (Ley 489 de 1998, arts. 38 y 68). En sentencia del 24 de octubre de 2013, proferida en el expediente 18394, la Sala señaló que aunque la normativa mencionada se promulgó en vigencia de la Constitución Nacional de 1886, continuó aplicándose después de comenzar a regir la Carta de 1991, porque, además de haberse expedido en ejercicio de facultades constitucionales, lo cierto es que en materia de impuesto predial, como el tratado en las normas demandadas, son muchas las leyes que se han encargado de regularlo. Asimismo y de acuerdo con los cambios que produjo la Constitución de 1991 en el modelo estatal colombiano, la Sala indicó que esa norma debe interpretarse de manera amplia, a la luz de los principios de unitarismo, autonomía de las entidades territoriales y reserva de ley, para así coexistir con las normas adoptadas por las entidades territoriales en el marco del artículo 317 constitucional, el cual, según la sentencia C-304 de 2012, no depende de su propio texto, sino también de las normas que hacen de Colombia una república unitaria y que confían al Congreso la labor de hacer leyes y establecer contribuciones fiscales y parafiscales. En ese sentido, dijo que para establecer esa coexistencia, las normas anteriores a la Carta de 1991 deben interpretarse con ponderación, según los principios que acaban de mencionarse. Igualmente, resaltó que al tiempo de que las entidades territoriales gozan de autonomía para regular el impuesto predial dentro de los límites de la Constitución y la ley, el Congreso de la República es autónomo para regular el impuesto predial, de manera general, sin vaciar la competencia normativa establecida por la Constitución a favor de las entidades territoriales. En razón de lo anterior, la Sala cambió el criterio de interpretación exegética y restrictiva que venía dándole al artículo 61 de la Ley 55 de 1985, según el cual, como dicha norma sólo previó el impuesto predial para los bienes inmuebles de los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del mismo orden, por sustracción de materia debía deducirse que los bienes inmuebles de las demás entidades del orden nacional continuaban exceptuados del impuesto referido, bajo el esquema de no sujeción al tributo, máxime cuando el artículo 194 del Decreto 1333 de 1986 había compilado el citado artículo 61 de la Ley 55, sin que la Ley 44 de 1990 lo derogara.(...) En síntesis, los apartes transcritos establecen dos conclusiones en relación con la sujeción pasiva del impuesto predial: Que los bienes fiscales de todas las entidades públicas de la nación con personería jurídica y que formen parte de la estructura orgánica del Estado, están gravados con el impuesto predial. Que los bienes de uso público no están gravados con impuesto predial, salvo cuando son explotados económicamente por terceros, caso en el cual esos

terceros asumen la condición de sujeto pasivo del mismo tributo. Sin embargo, como el análisis de la sentencia mencionada se hizo en el contexto de la sujeción pasiva del impuesto predial de los bienes fiscales administrados por la UAE - Aeronáutica Civil, la sentencia del 29 de mayo de 2014, exp. 19561, precisó los aspectos atinentes a la interpretación del artículo 61 de la Ley 55 de 1985, incorporado en el artículo 194 del Código de Régimen Municipal, para examinar la sujeción pasiva de otro tipo de entidades públicas (...) De esta manera la Sala sentó su criterio frente a la posibilidad de gravar los bienes públicos con impuesto predial, habida cuenta de que dicho tributo se aplica con independencia de la naturaleza jurídica del sujeto propietario del bien y que cobija tanto a los inmuebles de naturaleza fiscal, incluidos los de las entidades enumeradas en el artículo 61 de la Ley 55 de 1985, compilado en el artículo 194 del Código de Régimen Municipal vigente, como a los bienes de uso público explotados económicamente, en los términos del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, modificado por la Ley 1607 de 2012, ya que sobre ellos se ejerce una actividad con ánimo de lucro.(...) A la luz del marco legal y jurisprudencial expuesto, la Sala advierte que las normas demandadas no contravienen el principio de legalidad tributaria siempre que se entienda: Que la sujeción pasiva de las “entidades oficiales de todos los órdenes” opera respecto de todos los inmuebles de naturaleza fiscal, incluidos los de las entidades señaladas en el artículo 61 de la Ley 55 de 1985, y de todos los bienes de uso público explotados económicamente, que se encuentren en concesión y/o estén ocupados por establecimientos mercantiles, en los términos de la ley. Que, concordantemente, “las construcciones del Estado del orden nacional, departamental y municipal” incluidas en la clasificación de predios en suelo urbano para aplicar las tarifas de impuesto predial unificado, corresponden a inmuebles de naturaleza fiscal, incluidos los de las entidades señaladas en el artículo 61 de la Ley 55 de 1985, y a bienes de uso público explotados económicamente por terceros, según lo previsto en el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, modificado por la Ley 1607 de 2012.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 8 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 63 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA – ARTÍCULO 75 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 317 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 332 / CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 674 / LEY 489 DE 1998 - ARTÍCULO 38 / LEY 489 DE 1998 - ARTÍCULO 68

NOTA DE RELATORÍA: Sobre las características de los bienes de uso público se cita la sentencia C-183 de 2003 de la Corte Constitucional, M.P. Alfredo Beltrán Sierra

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., nueve (9) de marzo de dos mil diecisiete (2017)

Radicación número: 50001-23-31-000-2008-00416-02(19243)

Actor: DEPARTAMENTO DEL META

Demandado: MUNICIPIO DE VILLAVICENCIO

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el Municipio de Villavicencio, contra la sentencia del 6 de septiembre de 2011, por la cual el Tribunal Administrativo del Meta decidió la acción de nulidad simple instaurada contra los artículos 49 y 52, en lo que atañe al literal f), del Acuerdo 073 de 2001, que adoptó el Estatuto de Rentas de dicho municipio.

La parte resolutive del fallo apelado, dispuso:

“PRIMERO: Declarar nulo el enunciado “También tiene carácter de sujeto pasivo las entidades oficiales de todo orden” contenido en el artículo 49 y la expresión “todas las construcciones del Estado del orden nacional, departamental y municipal” del literal F del artículo 52, del Acuerdo No. 073 de 2001, por medio del cual se adoptó el Estatuto de Rentas para el Municipio de Villavicencio.”

NORMAS DEMANDADAS

Por Acuerdo 073 de 2001 el Concejo Municipal de Villavicencio adoptó el Estatuto de Rentas para dicha entidad territorial, por el cual reguló el impuesto predial unificado en dicho territorio.

El artículo 49 ibídem, estableció los sujetos pasivos de dicho impuesto, y el artículo 52 ejusdem, dispuso la clasificación de los predios en suelo urbano para efecto de aplicar las tarifas de dicho tributo. Transcriben dichas normas:

“Artículo 49. Sujeto Pasivo.

El sujeto pasivo del impuesto predial unificado, es la persona natural o jurídica, propietaria o poseedora del predio o predios ubicados en la jurisdicción del Municipio de Villavicencio. También tiene el carácter de sujeto pasivo las entidades oficiales de todo orden.

Responderán conjuntamente por el pago del impuesto, el propietario y el poseedor del predio.

Cuando se trate de predios sometidos al régimen de comunidad serán sujetos pasivos del gravamen los respectivos propietarios, cada cual en proporción a su cuota, acción o derecho del bien indiviso.”

¹ Fls. 22-66, c. 1

“Artículo 52. Clasificación de los Predios en Suelo Urbano.

Para efectos de la aplicación de las tarifas del impuesto Predial Unificado, los predios en Suelo Urbano se clasificarán así:

A. Edificados.

Corresponde a los predios ubicados dentro del perímetro urbano, urbanizados y que cuentan con edificaciones permanentes.

(...)

Actividad Institucional: Todas las construcciones del Estado del orden nacional, departamental, y municipal.

(...)

B. Sin edificar.

Corresponde a los predios urbanos urbanizados que no cuentan con edificaciones o cuyas edificaciones son transitorias o inestables, no censadas por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi, Seccional Meta.

(...)”

DEMANDA

EL DEPARTAMENTO DEL META solicitó la nulidad de los apartes subrayados del lit. f) del artículo 49 y del artículo 52 del Acuerdo Municipal 073 de 2001, transcritos en el acápite anterior.

Citó como normas violadas los artículos 150 (Nº 12), 151, 287, 287, 288, 300, 313 (Nº 4); 1 y 194 del Decreto Ley 1333 de 1986, y la Ley 44 de 1990.

Sobre el concepto de la violación, expuso, en síntesis, que las disposiciones demandadas se expidieron sin competencia constitucional ni legal, porque el Concejo Municipal de Villavicencio se arrogó una atribución que, por mandato constitucional, le corresponde al Congreso de la República, máxima autoridad legislativa en la que radica la potestad tributaria.

Indicó que los Concejos Municipales no pueden gravar bienes inmuebles de las entidades territoriales ni de la Nación, como tampoco desconocer que los bienes de los departamentos tienen naturaleza fiscal y régimen jurídico distinto al de los bienes privados.

Señaló que el Departamento tiene la obligación constitucional de brindar apoyo financiero y crediticio a los municipios, de modo que éstos no pueden gravar los bienes fiscales de aquéllos, porque sería tanto como gravar los bienes de la Nación a la que pertenecen todos los bienes públicos, independientemente de que los administren entidades públicas territoriales o descentralizadas, de acuerdo con la función que cumplan o su destinación.

Dijo que el artículo 194 del Código de Régimen Municipal, expedido en ejercicio de las facultades extraordinarias conferidas por el artículo 76 de la Ley 11 de 1986 para codificar las disposiciones constitucionales y legales vigentes sobre organización y funcionamiento de la Administración Municipal, autorizó a los Municipios para gravar con impuesto predial los bienes de propiedad de los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las Sociedades de Economía Mixta del orden nacional, pero no para gravar los bienes inmuebles de los departamentos, de la Nación o de entidades públicas diferentes a las que el mismo código enuncia.

Arguyó que el impuesto predial es de creación legal, que la facultad de reglamentación otorgada a los municipios no comprende la de gravar los bienes inmuebles de los departamentos, y que las disposiciones acusadas recaen sobre bienes fiscales cuya naturaleza jurídica especial obliga a que el gravamen sea impuesto por la ley y no por un acuerdo municipal.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Municipio de Villavicencio se opuso a las pretensiones de la demanda, porque el Municipio era el único competente para fijar el impuesto predial sobre los bienes de las entidades públicas, incluido el Departamento.

Adujo que la autonomía de las entidades territoriales para gestionar sus intereses, administrar sus recursos, establecer los tributos necesarios para cumplir sus funciones y votar los tributos y gastos locales de conformidad con la Constitución y la Ley, opera concordantemente con los mandatos constitucionales que restringen la posibilidad de gravar la propiedad inmueble, sólo a los Municipios, que prohíben al legislador conceder exenciones y tratamientos preferenciales respecto de los tributos de las entidades territoriales, y que le atribuyen a dichas entidades la

propiedad exclusiva de los bienes y rentas provenientes de la explotación de sus monopolios.

Señaló que la autonomía de las entidades territoriales no permite que la ley excluya del pago de impuesto predial a contribuyentes que estarían obligados a hacerlo, ni enuncie quienes no son sujetos pasivos del tributo. Indicó que, por esa razón, la Corte Suprema de Justicia declaró inexecutable el artículo 76 de la Ley 49 de 1990, en cuanto contemplaba como no gravados con impuesto de industria y comercio a los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las Sociedades de Economía Mixta del orden nacional y departamental.

Resaltó que como la autonomía fiscal de los municipios rechaza la posibilidad de que la ley excluya cualquier sujeto pasivo del impuesto predial, incluidas las entidades públicas, no puede exigirse el legislador nacional autorice expresamente a los municipios para gravar esas entidades.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló parcialmente el artículo 49 del Acuerdo 073 de 2001, junto con el literal f) del artículo 52 ibídem. Para ello consideró:

Que las normas demandadas contradicen la Constitución Política y la ley, porque desconocieron los principios del derecho tributario, según los cuales la facultad legal de establecer contribuciones fiscales no puede delegarse en los concejos municipales. Que la facultad constitucional que tienen dichas corporaciones edilicias para votar tributos y gastos locales, es una competencia de naturaleza compartida en cuanto debe ejecutarse con estricto cumplimiento del principio de legalidad.

Que la autonomía municipal para gravar la propiedad inmueble opera en armonía con el artículo 338 de la CP, pues constitucionalmente los municipios no tienen soberanía tributaria.

Que la soberanía para imponer tributos sobre la propiedad inmueble corresponde a la ley y la autorización del artículo 194 del Decreto 1333 de 1986 no puede tomarse como analógica de un poder tributario territorial ilimitado.

Que dicho artículo no contiene una autorización implícita para hacer sujeto pasivo del tributo a las entidades oficiales de todo orden, por el solo hecho de haber autorizado el impuesto para algunas de ellas, pues ello sólo procedería con una ley que estableciera las pautas para hacerlo.

Que el municipio demandado no contaba con la autonomía legal requerida para gravar los bienes inmuebles fiscales o construcciones para actividad institucional de que tratan los artículos demandados.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandado apeló la sentencia, oponiéndose a los argumentos centrales que la motivaron. Al efecto, reiteró los argumentos que expuso en su escrito de contestación.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público solicitó que se confirmara la sentencia apelada, porque la competencia de los municipios no es ilimitada en materia impositiva y, por lo mismo, dichas entidades territoriales no pueden establecer tributos ex novo, dado que la facultad creadora está atribuida al Congreso.

Dijo que lo que sí pueden hacer los municipios es regular los elementos esenciales de los tributos acorde con la ley que los crea y siempre que ésta no los establezca directamente, de modo que aquéllos exceden sus facultades cuando disponen una contribución sin creación legal o se apartan de los elementos establecidos en la ley que la crea.

Anotó que la exclusividad municipal en relación con el impuesto predial es relativa y no puede ejercerse con desconocimiento de la ley que establece los sujetos pasivos del mismo, en el marco del artículo 338 de la CP.

Señaló que imponer dicho gravamen a todos los inmuebles del departamento desconoce el principio de legalidad de los tributos y la organización unitaria que el constituyente previó para la República de Colombia, y que el hecho de que la ley no pueda establecer exenciones sobre los tributos municipales, no puede

confundirse con el hecho de que la ley creadora pueda señalar los sujetos pasivos, en desarrollo del principio de legalidad.

Indicó que las Leyes 48 de 1887 – Código Fiscal Nacional -, 4ª de 1913 y 34 de 1920, reguladoras del impuesto predial a nivel departamental, los Decretos Legislativos 3185 y 4133 de 1951 que lo consolidaron como renta municipal, y las Leyes 14 de 1983, 44 de 1990 y 601 de 2000 no dispusieron que dicho tributo recayera sobre bienes de propiedad de la Nación.

Precisó que el artículo 61 de la Ley 55 de 1985, compilado por el artículo 194 del Decreto Ley 1333 de 1986 extendió el impuesto a los bienes inmuebles de los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las Sociedades de Economía Mixta del orden nacional, ninguno de los cuales pertenece a la Nación y que, por disposición del mencionado artículo 194, sólo se pueden gravar los bienes del orden nacional que allí se mencionan.

Sostuvo que los bienes inmuebles departamentales son bienes fiscales a los que no se aplica el impuesto predial, no obstante lo cual las normas demandadas incluyeron entre los destinatarios del tributo a “las entidades oficiales de todo orden” y al disponer como objeto gravable a “todas las construcciones del estado” que, en estricto sentido, cobija a las construcciones departamentales y municipales.

En consecuencia, el Ministerio Público solicitó que se confirme la sentencia apelada.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se provee sobre la legalidad parcial de los artículos 49 y 52 (lit. f) del Acuerdo 073 de 2001 – Estatuto de rentas del Municipio de Villavicencio.

CUESTIÓN PREVIA

En Sala del 29 de mayo de 2014 fue improbadado el proyecto de fallo presentado por la magistrada sustanciadora, razón por la cual corresponde a este despacho presentar un nuevo proyecto que acoge la posición mayoritaria, sin que se requiera sorteo de conjuez por existir quorum deliberatorio y decisorio para proferir la presente providencia.

En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer si se ajusta a derecho que el Concejo Municipal de Villavicencio, mediante el Acuerdo 073 de 2001, haya gravado con el impuesto predial a las “entidades oficiales de todo orden”, así como a “todas las construcciones del Estado del orden nacional, departamental y municipal” que ejercen actividad institucional, entre la clasificación de predios edificados en suelo urbano, para efectos de aplicar las tarifas de impuesto predial.

Para examinar este problema jurídico, se considerarán los siguientes aspectos:

PERSPECTIVA LEGAL² SOBRE SUJECCIÓN PASIVA DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS AL IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO

El impuesto predial unificado fue establecido en la Ley 44 de 1990³ – por la cual se dictan normas sobre catastro e impuestos sobre la propiedad raíz – como impuesto del orden municipal cuya administración, recaudo y control corresponde a los respectivos municipios.

Esta normativa tiene sus remotos antecedentes en la Ley 48 de 1887, por la cual se autorizó a los departamentos para crearlo y recaudarlo a título de impuesto real sobre la propiedad inmueble, destinando un porcentaje del 2% en favor de los municipios.

De acuerdo con esa facultad, la Ley 20 de 1908 permitió que los municipios cobraran dicho tributo sobre la propiedad raíz pero, paralelamente, el Decreto 1226 del mismo año les prohibió gravar a los bienes de la Nación y a los de los Distritos ubicados en territorio de otro por la municipalidad en donde se hallaren situados (art. 21).

Esa prohibición se elevó a la categoría de excepción tributaria para “las propiedades públicas cualquiera que sea la denominación de la persona o entidad que la administre”, según previsión del artículo 14 del Decreto 1227 de 1910.

Por su parte, la Ley 4ª de 1913 ordenó que las Asambleas Departamentales reglamentarán el impuesto sobre la propiedad raíz que debían cobrar los

² En el marco de la reseña hecha por la sentencia del 24 de febrero de 1994, exp. 5001, C. P. Jaime Abella Zarate.

³ Fusionó el impuesto predial regulado por el Decreto 1333 de 1986 y demás normas complementarias, especialmente las Leyes 14 de 1983, 55 de 1985 y 75 de 1986], el de parques y arborización regulado en el Código de Régimen Municipal], el de estratificación socioeconómica creado por la Ley 9 de 1989] y la sobretasa de levantamiento catastral de que tratan las Leyes 128 de 1941, 50 de 1984 y 9 de 1989.

departamentos y los municipios. De hecho la Ley 128 de 1941 distinguió al impuesto predial como todo aquél que bajo ese nombre fuera cobrado por tales entidades territoriales, así como el que recaudaran otros municipios bajo la denominación de impuesto de caminos, sobre el valor de los bienes raíces de su respectivo territorio⁴.

Con el Decreto 2185 de 1951 dicho impuesto pasó a ser una renta municipal recaudada por parte de los Alcaldes.

La Ley 29 de 1963, que fortaleció los fiscos de las entidades territoriales, derogó todas las disposiciones nacionales que decretaban exoneraciones o exenciones respecto del citado gravamen a favor de personas privadas, y permitió conservar las que venían aplicándose a entidades de beneficencia o asistencia pública. También señaló que las exenciones sobre el impuesto predial, decretadas por el legislador con carácter temporal, continuarían vigentes por dos años más, que las exenciones de impuesto predial y gravamen por valorización debían decretarse separadamente y que sólo beneficiaban el inmueble o las actividades económicas o sociales que las motivaron.

En el año 1985, la Ley 55 amplió el objeto imponible del impuesto predial, para extenderlo a ciertas entidades del orden nacional, según se lee:

“Artículo 61. 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.”

El artículo 194 del Decreto Ley 1333 de 1986 – por el cual se expidió el Código de Régimen Político y Municipal - incorporó la autorización legal transcrita, y la Ley 44 de 1990 mantuvo ese tratamiento excepcional para las entidades públicas, en cuanto se abstuvo de derogar el artículo 61 de la Ley 55 de 1985 que, a la luz del principio de legalidad de los tributos y predeterminación de sus elementos esenciales, entre ellos el subjetivo, sólo los inmuebles de las entidades que allí se indican serían pasibles de impuesto predial.

⁴ Por Decreto Ley 2473 de 1948 se estableció un impuesto adicional del dos por mil sobre toda propiedad raíz, cobrado con el de catastro, exceptuando del mismo a los municipios que tuvieran una tarifa para el impuesto predial o contribución de caminos superior al dos por mil.

El ordenamiento positivo levantó esa exclusividad para los bienes de uso público, mediante i) el numeral 3º del artículo 6 de la Ley 768 de 2002, que adoptó el Régimen Político, Administrativo y Fiscal de los Distritos Portuarios e Industriales de Barranquilla, Turístico y Cultural de Cartagena de Indias y Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta y, ii) los artículos 54 de la Ley 1430 de 2010 y 177 de la Ley 1607 de 2012, por las cuales se dictaron normas tributarias de control y competitividad y se expidieron normas en materia tributaria junto con otras disposiciones, respectivamente.

El numeral 3º del artículo 6 de la Ley 768 de 2002 gravó con el impuesto predial las construcciones, edificaciones o mejoras sobre bienes de uso público de la Nación que estuvieren en manos de particulares, entendiéndose, por el contexto de la ley⁵, que ellos deben ubicarse en el territorio de los distritos para las cuales se adoptó el régimen especial.

Al examinar la constitucionalidad de la norma mencionada, la sentencia C-183 de 2003 consideró el hecho de que tales bienes se encontraran en manos de los particulares que los aprovechaban y explotaban económicamente en beneficio propio.

En ese sentido, precisó que la norma analizada revestía al hecho generador del impuesto predial de contenido y significación patrimonial, asociándolo a la explotación económica sobre un bien de uso público y a su aprovechamiento por parte de un particular en beneficio propio, avaluable en dinero.

Por su parte, el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 y su modificadorio, artículo 177 de la Ley 1607 de 2012, le atribuyeron la calidad de sujetos pasivos de impuestos

⁵ **ARTÍCULO 1o. OBJETO.** La presente ley consagra las normas que integran el Estatuto Político, Administrativo y Fiscal de los Distritos Especiales de Barranquilla, Cartagena de Indias y Santa Marta; su objeto es dotar a estos de las facultades, instrumentos y recursos que les permitan cumplir las funciones y prestar los servicios a su cargo; promover el desarrollo integral de su territorio para contribuir al mejoramiento de la calidad de vida de sus habitantes, a partir del aprovechamiento de sus recursos y ventajas derivadas de las características, condiciones y circunstancias especiales que presentan éstos, considerados en particular.

ARTÍCULO 2o. RÉGIMEN APLICABLE. Los Distritos Especiales de Barranquilla, Cartagena de Indias y Santa Marta, son entidades territoriales organizadas de conformidad con lo previsto en la Constitución Política, que se encuentran sujetos a un régimen especial autorizado por la propia Carta Política, en virtud del cual sus órganos y autoridades gozan de facultades especiales diferentes a las contempladas dentro del régimen ordinario aplicable a los demás municipios del país, así como del que rige para las otras entidades territoriales establecidas dentro de la estructura político administrativa del Estado colombiano.

En todo caso las disposiciones de carácter especial prevalecerán sobre las de carácter general que integran el régimen ordinario de los municipios y/o de los otros entes territoriales; pero en aquellos eventos no regulados por las normas especiales o que no se hubieren remitido expresamente a las disposiciones aplicables a alguno de los otros tipos de entidades territoriales previstas en la C.P. y la ley, ni a las que está sujeto el Distrito Capital de Bogotá, estos se sujetarán a las disposiciones previstas para los municipios.

departamentales y municipales a las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho y todas aquellas que incurrieran en el hecho gravado, a través de consorcios, uniones temporales y patrimonios autónomos.

Para el caso del impuesto predial y la valorización de los bienes de uso público y obras de infraestructura, la Ley 1607 de 2012 previó la continuidad de su exclusión, excepto tratándose de áreas ocupadas por establecimientos mercantiles, y reconoció como sujetos pasivos del primero de dichos tributos a los tenedores a título de arrendamiento, uso, usufructo u otra forma de explotación comercial que se hiciera mediante establecimiento mercantil dentro de las áreas objeto del contrato de concesión, correspondientes a puertos aéreos y marítimos.

Así pues, desde la perspectiva de la nueva legislación, la explotación económica por parte de los nuevos sujetos pasivos mencionados y en las condiciones que dispone la ley, constituye el elemento determinante para tener a los bienes de uso público como objeto pasible del impuesto predial.

PERSPECTIVA JURISPRUDENCIAL ACTUAL EN RELACIÓN CON EL GRAVAMEN SOBRE LOS BIENES DE USO PÚBLICO

El desarrollo legislativo visto a lo largo del capítulo anterior caracteriza al impuesto predial como un tributo municipal que recae sobre los bienes raíces ubicados en el territorio del municipio que pretenda gravarlos.

En general, algunos bienes raíces pueden tener naturaleza pública por pertenecer a la república. En ese caso el artículo 674 del CC los denomina “bienes de la unión”, como también “bienes públicos” o “bienes públicos del territorio”, cuando el uso de los bienes de la república corresponde a todos los habitantes del territorio (calles, plazas, puentes, caminos, riquezas naturales y culturales, parques naturales, tierras comunales de grupos étnicos, tierras de resguardo, patrimonio arqueológico, espectro electromagnético, subsuelo, recursos naturales no renovables⁶ y los demás que enuncien la Constitución y la ley), o “bienes fiscales”, si el uso no pertenece generalmente a los habitantes.

El artículo 63 de la Constitución Política caracterizó dichos bienes como inalienables, en cuanto se encuentran por fuera del comercio y, por ende, no

⁶ CC, art. 674, CP, arts. 8, 63, 75 y 332.

pueden ser objeto de actos jurídicos que impliquen tradición de dominio; inembargables, porque tampoco pueden ser objeto de embargos, secuestros ni, en general, cualquier medida de ejecución judicial que tienda a restringir el uso directo o indirecto del bien, e imprescriptibles, por no ser susceptibles de usucapión⁷.

Como se advirtió en el capítulo anterior, el Decreto 1226 de 1908 prohibió gravar a los bienes de la Nación con impuesto predial, el Decreto 1227 de 1910 exceptuó del mismo tributo a las propiedades públicas cualquiera que fuere su administrador y el artículo 61 de la Ley 55 de 1985 permitió gravar los bienes inmuebles de tres tipos de entidades del orden nacional: los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del mismo orden, que el actual régimen sobre organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional identifica como entidades descentralizadas por servicios, integrantes de la rama ejecutiva del poder público (Ley 489 de 1998, arts. 38 y 688).

En sentencia del 24 de octubre de 2013, proferida en el expediente 18394, la Sala señaló que aunque la normativa mencionada se promulgó en vigencia de la Constitución Nacional de 1886, continuó aplicándose después de comenzar a regir la Carta de 1991, porque, además de haberse expedido en ejercicio de facultades constitucionales, lo cierto es que en materia de impuesto predial, como el tratado en las normas demandadas, son muchas las leyes que se han encargado de regularlo.

⁷ Sobre el particular, C-183 de 2003

⁸ Al tenor de la misma ley, los establecimientos públicos son organismos encargados principalmente de atender funciones administrativas y de prestar servicios públicos conforme a las reglas del Derecho Público, que tienen personería jurídica, autonomía administrativa y financiera, y patrimonio independiente, constituido con bienes o fondos públicos comunes, el producto de impuestos, rentas contractuales, ingresos propios, tasas o contribuciones de destinación especial, en los casos autorizados por la Constitución y en las disposiciones legales pertinentes; las empresas industriales y comerciales del Estado son organismos creados por la ley o autorizados por ésta, que desarrollan actividades de naturaleza industrial o comercial y de gestión económica conforme a las reglas del Derecho Privado, salvo las excepciones que consagra la ley, y que también cuentan con personería jurídica, autonomía administrativa y financiera y capital independiente, constituido totalmente con bienes o fondos públicos comunes, los productos de ellos, o el rendimiento de tasas que perciban por las funciones o servicios, y contribuciones de destinación especial en los casos autorizados por la Constitución; y las sociedades de economía mixta son organismos autorizados por la ley, constituidos bajo la forma de sociedades comerciales con aportes estatales y de capital privado, que desarrollan actividades de naturaleza industrial o comercial conforme a las reglas de Derecho Privado, salvo las excepciones que consagra la ley.

⁹ Sobre la vigencia de las normas tributarias nacionales que regulan el impuesto predial y la contribución de valorización a raíz de la entrada en vigencia de la Constitución de 1991, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado precisó: *"Como la autonomía fiscal de los entes territoriales está regida por preceptos de orden superior y como, de otra parte, la Constitución de 1.991 no derogó en bloque la legislación preexistente sino apenas aquellas normas que resulten incompatibles con sus nuevas disposiciones, en concepto de esta Sala la exclusión de los bienes de uso público consagrada en los regímenes municipal y departamental vigentes desde antes de la expedición de la nueva Carta Política, está plenamente vigente pues no se trata de disposiciones que crean exenciones, ellas sí prohibidas por la Constitución, sino normas que establecen cuáles pueden ser sujetos pasivos del tributo y cuáles no (exclusiones o no sujeciones). Así las cosas, la Sala estima que siendo los aeropuertos y los bienes inmuebles que forman parte de la infraestructura aeronáutica, bienes de uso público por destinación, se encuentran por disposición expresa "excluidos" de la contribución de valorización."* CONSEJO DE ESTADO SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL. Consejero ponente: SUSANA MONTES DE ECHEVERRI. Bogotá D. C., diciembre cinco (5) de dos mil dos (2002). Radicación número: 1469. Actor: MINISTRO DEL INTERIOR Referencia: Bienes de Uso Público. Infraestructura Aeroportuaria: Contribución de Valorización e Impuesto Predial.

Asimismo y de acuerdo con los cambios que produjo la Constitución de 1991 en el modelo estatal colombiano, la Sala indicó que esa norma debe interpretarse de manera amplia, a la luz de los principios de unitarismo, autonomía de las entidades territoriales y reserva de ley, para así coexistir con las normas adoptadas por las entidades territoriales en el marco del artículo 317 constitucional¹⁰, el cual, según la sentencia C-304 de 2012, no depende de su propio texto, sino también de las normas que hacen de Colombia una república unitaria y que confían al Congreso la labor de hacer leyes y establecer contribuciones fiscales y parafiscales.

En ese sentido, dijo que para establecer esa coexistencia, las normas anteriores a la Carta de 1991 deben interpretarse con ponderación, según los principios que acaban de mencionarse.

Igualmente, resaltó que al tiempo de que las entidades territoriales gozan de autonomía para regular el impuesto predial dentro de los límites de la Constitución y la ley, el Congreso de la República es autónomo para regular el impuesto predial, de manera general, sin vaciar la competencia normativa establecida por la Constitución a favor de las entidades territoriales¹¹.

En razón de lo anterior, la Sala cambió el criterio de interpretación exegética y restrictiva que venía dándole al artículo 61 de la Ley 55 de 1985, según el cual, como dicha norma sólo previó el impuesto predial para los bienes inmuebles de los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del mismo orden, por sustracción de materia debía deducirse que los bienes inmuebles de las demás entidades del orden nacional continuaban exceptuados del impuesto referido, bajo el esquema de no sujeción al tributo, máxime cuando el artículo 194 del Decreto 1333 de 1986 había compilado el citado artículo 61 de la Ley 55, sin que la Ley 44 de 1990 lo derogara¹².

¹⁰ “Sólo los municipios pueden gravar la propiedad inmueble...”

¹¹ *Ibidem*

¹² Este criterio se aplicó entre los años 1994 y 2011. Al respecto, sentencias del 24 de febrero de 1994, exp. 5001, 19 de abril de 2007, exp. 14226, 8 de mayo de 2008, exp. 15448, 28 de mayo de 2009, exp. 16685 y 3 de noviembre de 2011, exp. 17851.

Así y en el marco de un proceso de determinación oficial de impuesto predial adelantado contra la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil, la sentencia que se comenta¹³ precisó:

“A partir de la Ley 55 de 1985, entonces, son objeto pasible del impuesto predial los bienes inmuebles de propiedad de las entidades públicas que, para ese año, contaban con personería jurídica y formaban parte de la estructura orgánica del Estado conforme con lo previsto en los Decretos 1050 y 3130 de 1968.

En la actualidad, como cambió la estructura orgánica del Estado, la Ley 55 de 1985 debe interpretarse de manera amplia, en el sentido de que son objeto pasible del impuesto predial los bienes fiscales de las entidades públicas, con personería jurídica, que formen parte de la estructura orgánica del Estado con fundamento en la Ley 489 de 1998 y demás normas que la modifiquen.

Cosa distinta ocurre con los bienes de uso público que, de conformidad con la legislación preexistente a la Constitución de 1991, no eran objeto pasible del impuestos como el predial o la contribución de valorización, pero por la naturaleza jurídica misma de esos bienes, más no por el tipo de entidad pública que los administra.

En esta oportunidad, la Sala considera que la verdadera razón por la que ni la Nación ni sus entidades descentralizadas o vinculadas son sujeto pasivo del impuesto predial es por la naturaleza jurídica de los bienes de uso público que administran.

(...)

La Sala considera que la interpretación del artículo 61 de la Ley 55 de 1985 pudo ser válida hasta cierto momento.

En la actualidad, los cambios legislativos y el precedente jurisprudencial de la Corte Constitucional —que ha decantado lo referente al hecho generador del impuesto predial y la competencia compartida, para regular ese impuesto, que tienen tanto el Congreso de la República como las entidades territoriales— permiten interpretar de manera más amplia el artículo 61 de la Ley 55 de 1985.

¹³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 24 de octubre de 2013, exp. 18394

En efecto, para el año 1985 era pertinente interpretar que la intención del legislador fue la de excluir a las Unidades Administrativas Especiales como sujeto pasivo del impuesto predial por los bienes fiscales que administran porque, para ese año, tales entidades se concibieron como organismos adscritos al nivel central porque las que se crearon no contaban con personería jurídica¹⁴.

Pero cuando se empiezan a crear Unidades Administrativas Especiales con personería jurídica¹⁵, la interpretación teleológica de la ley indica que los bienes fiscales de todas las entidades públicas de la nación con personería jurídica que formen parte de la estructura orgánica del Estado están gravados con el impuesto predial.

.... En otras palabras, son sujetos pasivos del impuesto predial en las mismas condiciones en que la Ley 55 de 1985 autorizó a los concejos municipales para gravar los bienes fiscales de los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las Sociedades de Economía Mixta. Una interpretación en sentido contrario violaría el artículo 13 de la Carta Política porque crearía un trato discriminatorio y desigual entre entidades públicas, sin justificación alguna.

Ahora bien, en cuanto a los bienes de uso público se refiere, ni antes ni ahora podían quedar gravados en cabeza de la Nación, los distritos, los municipios y los departamentos o las entidades descentralizadas de esos órdenes.

Por excepción, en la actualidad, el legislador ha decidido gravarlos tanto con el impuesto predial como con la contribución de valorización, pero haciendo sujeto pasible de tales tributos a los terceros que los exploten económicamente.

En consecuencia, la Sala considera que los municipios sí pueden gravar con el impuesto predial los bienes de uso público, pero en las condiciones establecidas en las leyes que a la fecha se han expedido en ese sentido.

¹⁴ “Esta denominación fue introducida en la reforma administrativa de 1968. Se buscaba que de acuerdo con la ley, pudiera organizarse el funcionamiento de ciertos programas de manera un tanto diferente del ordinario de los ministerios y departamentos administrativos. La expresión, que está recogida en el artículo 1º del Decreto 1050 de 1968, hacía referencia al origen de los recursos, o a la naturaleza de la actividad, que no podían estar bajo el régimen corriente.” Jaime Vidal Perdomo. Derecho Administrativo. Página. 112. Legis. Universidad del Rosario (2005)

¹⁵ En virtud de las atribuciones conferidas al gobierno nacional por el artículo 20 transitorio de la Constitución Política de 1992, se crearon las unidades administrativas especiales con personería jurídica. Entre otras, las siguientes: Superintendencia de Notariado y Registro (D. 2158), Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (D. 2117), Aeronáutica Civil (D. 2171)

(...)

Así mismo, en virtud del artículo 6º de la Ley 768 de 2002¹⁶ los concejos distritales de los Distritos Portuario e Industrial de Barranquilla, Turístico y Cultural de Cartagena de Indias y Turístico y Cultural e Histórico de Santa Marta, quedaron facultados para gravar con el impuesto predial y complementarios, las construcciones, edificaciones o cualquier tipo de mejora sobre bienes de uso público de la Nación, cuando por cualquier razón, estén en manos de particulares.

De manera general, el inciso primero del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010¹⁷ definió quienes podían ser sujetos pasivos de los impuestos municipales y departamentales y, concretamente, respecto del impuesto predial y de la contribución de valorización, dispuso que los sujetos pasivos del impuesto son los tenedores de los inmuebles públicos a título de concesión.

El artículo 177 de la Ley 1607 de 2012 modificó el citado artículo 54 de la Ley 1430 y reiteró que los bienes de uso público seguían excluidos del impuesto predial y de la contribución de valorización, salvo cuando tales bienes se explotaran económicamente...

(...)

En tales eventos, el artículo 177 reiteró que los sujetos pasivos del impuesto predial eran los tenedores de los bienes de uso público a título de arrendamiento,

¹⁶ ARTÍCULO 60. ATRIBUCIONES. <Ver Notas del Editor> Los concejos distritales ejercerán las atribuciones que la Constitución y las leyes atribuyen a los concejos municipales. Adicionalmente ejercerán las siguientes atribuciones especiales:

1. Expedir las normas con base en las cuales se reglamentarán las actividades turísticas, recreacionales, culturales, deportivas en las playas y demás espacios de uso público, exceptuando las zonas de bajamar.
2. Dictar las normas necesarias para garantizar la preservación y defensa del patrimonio ecológico, los recursos naturales, el espacio público y el medio ambiente.
3. <Aparte tachado INEXEQUIBLE> Gravar con impuesto predial y complementarios las construcciones, edificaciones o cualquier tipo de mejora sobre bienes de uso público de la Nación, cuando ~~por cualquier razón~~, estén en manos de particulares.

Los particulares ocupantes serán responsables exclusivos de este tributo.

El pago de este impuesto no genera ningún derecho sobre el terreno ocupado.

*Aparte tachado declarado inexecutable por la sentencia C-183 de 2003.

¹⁷ ARTÍCULO 54. Son sujetos pasivos de los impuestos departamentales y municipales, las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho, y aquellas en quienes se realicen el hecho gravado, a través de consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos en quienes se figure el hecho generador del impuesto. En materia de impuesto predial y valorización, igualmente son sujetos pasivos del impuesto los tenedores de inmuebles públicos a título de concesión.

PARÁGRAFO. Frente al impuesto a cargo de los patrimonios autónomos los fideicomitentes y/o beneficiarios, son responsables por las obligaciones formales y sustanciales del impuesto, en su calidad de sujetos pasivos.

En los contratos de cuenta de participación el responsable del cumplimiento de la obligación de declarar es el socio gestor; en los consorcios, socios o partícipes de los consorcios, uniones temporales, los será el representante de la forma contractual.

Todo lo anterior, sin perjuicio de la facultad de la administración tributaria respectiva de señalar agentes de retención frente a tales ingresos.

*El aparte subrayado fue declarado executable por la Sentencia C-822 de 2011.

uso, usufructo u otra forma de explotación comercial que se haga mediante establecimiento mercantil dentro de las áreas objeto del contrato de concesión correspondientes a puertos aéreos y marítimos.

De manera que estas leyes permiten interpretar que, en la actualidad, es irrelevante que los bienes de uso público sean de la Nación, de los Distritos, de los departamentos o de los municipios. También es irrelevante que esos bienes de uso público sean administrados por cierto tipo de entidades públicas. Lo relevante es que, si esos bienes de uso público son explotados económicamente por terceros, en las condiciones que disponga la ley, tales bienes de uso público son objeto pasible del impuesto predial, y los terceros que los explotan económicamente son los sujetos pasivos del impuesto. Y en esas condiciones pueden ser gravados por las entidades territoriales. (resaltados fuera del texto)”

En síntesis, los apartes transcritos establecen dos conclusiones en relación con la sujeción pasiva del impuesto predial:

Que los bienes fiscales de todas las entidades públicas de la nación con personería jurídica y que formen parte de la estructura orgánica del Estado, están gravados con el impuesto predial.

Que los bienes de uso público no están gravados con impuesto predial, salvo cuando son explotados económicamente por terceros, caso en el cual esos terceros asumen la condición de sujeto pasivo del mismo tributo.

Sin embargo, como el análisis de la sentencia mencionada se hizo en el contexto de la sujeción pasiva del impuesto predial de los bienes fiscales administrados por la la UAE - Aeronáutica Civil, la sentencia del 29 de mayo de 2014, exp. 19561, precisó los aspectos atinentes a la interpretación del artículo 61 de la Ley 55 de 1985, incorporado en el artículo 194 del Código de Régimen Municipal, para examinar la sujeción pasiva de otro tipo de entidades públicas, así:

“4.2.- Si bien desde el año 1994, esta Sección afirmó que el impuesto predial fue creado para gravar la propiedad privada, ello debe entenderse bajo el concepto de derecho de dominio, pues la propiedad privada se define en función del derecho

real que tiene una persona, natural o jurídica, pública o privada, para usar gozar y disponer de un bien inmueble, conforme a las normas que regulen la materia¹⁸.

(...)

4.3.- Por eso, los bienes inmuebles de naturaleza fiscal son susceptibles de ser gravados por el impuesto predial porque sobre ellos también se ejerce derecho de dominio o, en otras palabras, son susceptibles de uso y goce. A contrario sensu, como sobre los bienes de uso público no se ejerce un derecho de dominio o equivalente, en tanto su uso y goce pertenece a todos los habitantes de la Nación y no pueden ser objeto de disposición, estos no se encuentran gravados con el impuesto predial, salvo que sean explotados económicamente por un particular.

Sólo en ese sentido pueden entenderse las exenciones que ha decretado el legislador respecto a los bienes de la Nación, de los Municipios y de los Distritos y, sobre las “propiedades públicas” en general, contenidas en los artículos 21 del Decreto 1226 de 1908, 13 del Decreto 1227 de 1908 y 3 de la Ley 34 de 1920, y la previsión del artículo 61 de la Ley 55 de 1985, que fue compilada en el artículo 194 del Código de Régimen Municipal vigente.

(...)

... el legislador se ha referido de manera general al hecho gravable del tributo – propiedad, posesión, tenencia o usufructo de un bien inmueble-, sin excluir de manera expresa a las personas jurídicas de derecho público, habida cuenta de que lo determinante es la existencia de la propiedad raíz y no el sujeto que ejerce el derecho de dominio.

En ese sentido, se reitera, los bienes inmuebles de naturaleza fiscal de 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. Sólo pueden considerarse exentos de este pago los bienes de uso público, dada su naturaleza y uso.

Y eso es así porque los bienes fiscales o patrimoniales son aquellos que pertenecen a sujetos de derecho público de cualquier naturaleza u orden y que el

¹⁸ Cfr. Código Civil, artículos 665 y 669.

Estado posee y administra en forma similar a como lo hacen los particulares con los bienes de su propiedad¹⁹.

(...)

La regla general hoy, es que están gravados con el impuesto predial los siguientes bienes:

Los inmuebles de los particulares.

Los inmuebles de naturaleza fiscal, incluidos los de las entidades enumeradas en el artículo 61 de la Ley 55 de 1985, compilado en el artículo 194 del Código de Régimen Municipal vigente, no sólo por lo dicho, sino por la claridad que sobre el particular hace la ley en el sentido de gravar expresamente los bienes fiscales de los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del orden nacional.

Los bienes de uso público que sean explotados económicamente, se encuentren en concesión y/o estén ocupados por establecimientos mercantiles, en los términos del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, modificado por la Ley 1607 de 2012, ya que sobre ellos se ejerce una actividad con ánimo de lucro.

Recuérdese que “la exclusión del impuesto predial está ligada a un elemento adicional a la simple titularidad pública del bien, como es el hecho de que se trate de bienes de uso público”²⁰, ya que, como se vio, la finalidad del legislador fue gravar la propiedad raíz o los bienes inmuebles sobre los que se ejerce derecho de dominio, independiente de la naturaleza jurídica del sujeto propietario.

(...)”

De esta manera la Sala sentó su criterio frente a la posibilidad de gravar los bienes públicos con impuesto predial, habida cuenta de que dicho tributo se aplica con independencia de la naturaleza jurídica del sujeto propietario del bien y que cobija tanto a los inmuebles de naturaleza fiscal, incluidos los de las entidades

¹⁹ Al respecto, se puede consultar, entre otras providencia, la sentencia de la Sección Tercera, Subsección B de esta Corporación, del 30 de abril de 2012, Consejera ponente: Ruth Stella Correa Palacio, Radicación número: 2500232600019950070401 (21.699).

²⁰ Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, concepto del 28 de noviembre de 2013, Consejero ponente: William Zambrano Cetina, expediente No. 11001-03-06-000-2013-00206-00, radicado interno: 2145.

enumeradas en el artículo 61 de la Ley 55 de 1985, compilado en el artículo 194 del Código de Régimen Municipal vigente, como a los bienes de uso público explotados económicamente, en los términos del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, modificado por la Ley 1607 de 2012, ya que sobre ellos se ejerce una actividad con ánimo de lucro.

CASO CONCRETO

A la luz del marco legal y jurisprudencial expuesto, la Sala advierte que las normas demandadas no contravienen el principio de legalidad tributaria siempre que se entienda:

Que la sujeción pasiva de las “entidades oficiales de todos los órdenes” opera respecto de todos los inmuebles de naturaleza fiscal, incluidos los de las entidades señaladas en el artículo 61 de la Ley 55 de 1985, y de todos los bienes de uso público explotados económicamente, que se encuentren en concesión y/o estén ocupados por establecimientos mercantiles, en los términos de la ley.

Que, concordantemente, “las construcciones del Estado del orden nacional, departamental y municipal” incluidas en la clasificación de predios en suelo urbano para aplicar las tarifas de impuesto predial unificado, corresponden a inmuebles de naturaleza fiscal, incluidos los de las entidades señaladas en el artículo 61 de la Ley 55 de 1985, y a bienes de uso público explotados económicamente por terceros, según lo previsto en el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, modificado por la Ley 1607 de 2012.

Lo propio entonces, es revocar el ordinal primero de la sentencia apelada para, en su lugar, declarar la legalidad condicionada de las normas municipales acusadas, acorde con lo analizado en la presente sentencia.

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

FALLA

REVÓCASE el ordinal primero de la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Meta el 6 de septiembre de 2011, dentro del proceso de nulidad simple instaurado por EL DEPARTAMENTO DEL META, contra EL MUNICIPIO DE VILLAVICENCIO. En su lugar, se dispone:

“DECLARAR LA LEGALIDAD del artículo 49 del Estatuto de Rentas del Municipio de Villavicencio - Acuerdo 073 de 2001 – en el entendido de que “las entidades oficiales de todo orden” son sujetos pasivos del impuesto predial unificado en el Municipio de Villavicencio, respecto de los inmuebles de naturaleza fiscal de las entidades públicas, conforme a la definición que establece el artículo 674 del CC, incluidos los de las entidades señaladas en el artículo 61 de la Ley 55 de 1985, y de los bienes de uso público explotados económicamente y que se encuentren en concesión y/o estén ocupados por establecimientos mercantiles.

DECLARAR LA LEGALIDAD del literal f), del aparte A. del artículo 52 del mismo Acuerdo Municipal, en el entendido de que “las construcciones estatales del orden nacional, departamental y municipal” incluidas en la clasificación de predios en suelo urbano, corresponden a inmuebles de naturaleza fiscal de las entidades públicas, conforme a la definición que establece el artículo 674 del CC, incluidos los de las entidades señaladas en el artículo 61 de la Ley 55 de 1985, y a bienes de uso público explotados económicamente y que se encuentren en concesión y/o estén ocupados por establecimientos mercantiles.”

Reconócese personería a la abogada Stella del Socorro Guevara Carrillo para que actúe como representante judicial del Departamento del Meta, en los términos del poder que se le confirió, visible en el folio 142 de este cuaderno.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ