



UNIVERSIDAD
ICESI

**EL IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO EN COLOMBIA BAJO LA FIGURA DEL
DESENGLOBE O RELOTEO.**

ARTÍCULO QUE SIRVE COMO TRABAJO DE GRADO.

LUISA FERNANDA ÁLVAREZ BLANDÓN

Tutora.

Dra. KAREN LORENA HERNÁNDEZ BUSTOS

**UNIVERSIDAD ICESI
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
MAESTRÍA EN DERECHO
SANTIAGO DE CALI**

2019

Tabla de contenido

<u>INTRODUCCIÓN</u>	<u>5</u>
<u>1. EL VALOR DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACIÓN EN LA CONFORMACIÓN DE LA OBLIGACIÓN DEL IPU.....</u>	<u>7</u>
1.1. EL VALOR NORMATIVO DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.	7
1.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO.	8
1.2.1. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.	8
1.2.2. PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA Y SUS ALCANCES FRENTE A LA NO RETROACTIVIDAD.	9
1.2.3. PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL.	9
1.2.4. PRINCIPIO DE GENERALIDAD.	10
1.2.5. PRINCIPIO DE EQUIDAD.	11
1.2.6. PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD.	13
1.2.7. PRINCIPIO DE EFICIENCIA.	14
<u>2. FUNDAMENTOS DEL IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO.....</u>	<u>16</u>
2.1. CONCEPTO.	16
2.2. EL OBJETO IMPONIBLE DEL IPU.	16
2.2.1. EL PATRIMONIO INMOBILIARIO COMO OBJETO IMPONIBLE DEL IPU.....	16
2.2.2. ELEMENTO OBJETIVO DEL HECHO GENERADOR.	18
2.2.3. ASPECTO MATERIAL.	19
2.2.4. ASPECTO ESPACIAL.	20
2.2.5. ASPECTO TEMPORAL.	20
2.2.6. ASPECTO CUANTITATIVO.	20
2.2.7. BASE GRAVABLE.	21
2.2.8. TARIFAS.	21
2.3. ELEMENTO SUBJETIVO.	21
2.3.1. SUJETO ACTIVO.	21
2.3.2. SUJETOS PASIVOS.	22
<u>3. ASPECTOS JURÍDICOS Y CATASTRALES QUE RODEAN EL RELOTEO O DESENGLOBE DE UN PREDIO.....</u>	<u>23</u>
<u>4. POSTURA DE LA SECCIÓN CUARTA DEL CONSEJO DE ESTADO FRENTE AL COBRO QUE LA ADMINISTRACIÓN HACE DEL IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO</u>	

RESPECTO A UN INMUEBLE QUE HA SIDO OBJETO DE RELOTEO A PESAR DE LA NOTIFICACIÓN QUE SU PROPIETARIO HACE A LA AUTORIDAD CATASTRAL FRENTE A DICHA MUTACIÓN.....27

CONCLUSIONES.31

BIBLIOGRAFÍA.....34

Resumen.

El trabajo aborda, desde la perspectiva normativa de los principios de la tributación, la problemática de carácter práctico que actualmente se observa en las municipios de Colombia frente a la liquidación del Impuesto Predial Unificado (IPU) frente a los predios que han sido objeto de reloteo o división, fenómeno común al régimen de propiedad horizontal o de parcelación agraria, por solo citar dos ejemplos. La complejidad radica en la determinación del objeto gravable, ya que el estudio permitirá verificar que el IPU, al ser tributo que grava la propiedad inmueble en sus tres componentes: físico, jurídico y de propiedad, no puede entenderse a falta de ninguno de ellos. Sin embargo, frente a predios desenglobados es claro que el elemento físico deja de existir, lo cual permitiría—en sana hermenéutica constitucional—concluir que el hecho gravable también. Sin embargo, ello no sucede así en la práctica de rentas de los municipios, todo lo cual, además de tener claros visos de inconstitucionalidad, genera enormes problemas financieros tanto para el contribuyente como para la Administración. Para tratar de demostrar esta hipótesis, el trabajo se vale de jurisprudencia constitucional, de cuatro sentencias puntuales del Consejo de Estado y de un repaso conceptual y jurídico de las figuras del IPU propiamente dicho y de desenglobe.

Abstract.

The work addresses, from the normative perspective of the principles of taxation, the practical problem that is currently observed in the municipalities of Colombia against the liquidation of the Unified Land Tax (IPU) in front of the properties that have been the object of a disaster. or division, a phenomenon common to the system of horizontal property or land subdivision, just to mention two examples. The complexity lies in the determination of the taxable object, since the study will verify that the IPU, being a tax on real property in its three components: physical, legal and property, can not be understood in the absence of any of them. However, in front of desenglobated estates it is clear that the physical element ceases to exist, which would allow-in sound constitutional hermeneutics-to conclude that the taxable fact also. However, this does not happen in the practice of income of the municipalities, all of which, in addition to having clear signs of unconstitutionality, generates enormous financial problems for both the taxpayer and the Administration. In order to try to demonstrate this hypothesis, the work uses constitutional jurisprudence, four punctual sentences of the Council of State and a conceptual and legal review of the figures of the IPU proper and deglobal.

Palabras clave.

IMPUESTO, INMUEBLE, EXISTENCIA, DESENGLOBE, ELEMENTOS CONSTITUTIVOS.

Key words.

TAX, PROPERTY, EXISTENCE, UNLOCK, CONSTITUTIVE ELEMENTS.

Introducción

El impuesto predial unificado-IPU es el único tributo que puede afectar la propiedad actualmente en Colombia, la Constitución de 1991 le entregó la potestad a los municipios para ser los únicos que gravaran la propiedad, recibieran y administraran este impuesto, de ahí su particularidad e importancia. Actualmente el IPU está concebido como aquel que grava la propiedad inmobiliaria directamente, sin importar quien sea su propietario o poseedor, su finalidad es generar un gravamen sobre la propiedad raíz, a diferencia de muchos impuestos que son de carácter personal; actualmente su regulación es de orden constitucional, cuyo texto prevé la exclusividad de su imposición y en la Ley 44 (1990) la cual regula su aplicación.

Al ser un impuesto de connotaciones tan importantes, a través del cual el Estado entregó exclusivamente a los municipios la potestad de gravar la propiedad inmueble de manera directa y de disponer y administrar la misma, surge en la autora la inquietud de estudiar una problemática que se ha venido reflejando en el día a día de la aplicación de este impuesto por parte de la administración municipal cuando a partir del desglose que se le realiza a una predio, se sigue generando el cobro del IPU a una propiedad raíz que físicamente es inexistente pero que jurídicamente aún figura con una cédula catastral que lo identifica, cuestión que genera actualmente una problemática al contribuyente y a la hacienda pública, la cual, de cara a los principios de la tributación, no encuentra una solución efectiva.

Se parte entonces de la necesidad de encontrar una solución o un planteamiento de cara a la aplicación de los principios que rigen los impuestos en Colombia, que sea realmente efectiva para el contribuyente como para la administración. Por esta razón en el primer capítulo del trabajo procederé a realizar una explicación de cada uno de los principios, y de este modo, a través del desarrollo del documento, armonizar una eventual solución a esta problemática a través del contenido general de los derroteros generales; de igual forma y por el enfoque de este trabajo se pretende desarrollar el fundamento del IPU para conocer con detalle los elementos físicos, jurídicos, económicos y personales que se tienen en cuenta para gravar la propiedad raíz actualmente en Colombia, tema que se aborda en el segundo capítulo, para darle paso al tema que expondrá una parte fundamental y a tener en cuenta respecto al IPU, el cual no se encuentra directamente en su regulación legal, sino que por el contrario, es un tema totalmente independiente

pero que trabaja y se ha planteado como fundamental para la debida aplicación del impuesto, lo cual es la regulación catastral, que a su vez permite abordar el tema del desenglobe de la propiedad raíz en Colombia, estudiar sus efectos jurídicos y catastrales a partir de la aplicación de la facultad de desenglobe para la mutación de un predio que como consecuencia adquiere unas nuevas características que afectan de forma física, jurídica y catastral el predio inicialmente existente, tema que se enfocará su desarrollo en el tercer capítulo de este trabajo, para finalmente darle paso a la postura actual y a la proposición de una posible solución de esta problemática silenciosa pero de aplicación recurrente en la administración municipal.

Esta investigación hará uso de un método principal y dos auxiliares. A nivel principal, el método que se aplica es el deductivo, porque a partir de los componentes jurídicos, teóricos y conceptuales del impuesto predial unificado en concordancia con la definición de inmueble que concibe el ordenamiento civil colombiano, se determinan las situaciones particulares que se pueden presentar frente al desenglobe de predios que van a pasar a ubicarse dentro de un régimen de propiedad horizontal, específicamente frente a la vigencia o no de la identificación catastral del predio global para efectos fiscales.

Es a partir de allí que entran a jugar un papel importante los dos métodos auxiliares. El hermenéutico porque tratará de comprenderse a cabalidad la situación a partir de un estudio interpretativo de la doctrina y la legislación vigentes al respecto, cuestión que se complementará a partir del repaso jurisprudencial de una sentencia reciente de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, la cual aborda, de un modo u otro, una situación similar a la que se plantea en el trabajo, aunque sin las pretensiones de constituir un precedente aún. Finalmente, hará uso del método propositivo porque a partir del diagnóstico obtenido con el estudio realizado, se pretende construir una alternativa normativa de carácter legal a través de la cual se pueda dejar claro que es obligación de la administración actualizar constantemente su base de datos catastral, de modo que las mutaciones de esta índole no sigan influyendo en el recaudo efectivo del gravamen ya mencionado

1. El valor de los principios constitucionales de la tributación en la conformación de la obligación del IPU.

1.1.El valor normativo de los principios constitucionales.

Partiendo del valor normativo de la Constitución, especialmente el que le han otorgado los tribunales constitucionales a su articulado, sería inane emprender discusiones acerca del valor de los principios que estas normas traen consigo. A diferencia de las reglas jurídicas que prevén una consecuencia relacionada con el supuesto de hecho que ella misma determina, los principios responden a una estructura más abstracta que hace más compleja la extracción de consecuencias específicas de ellos. Empero, ello no obsta para que los principios no sean considerados como normas sin valor, mucho menos si los mismos han sido constitucionalizados, ya que por una parte, informan las normas que dicta el legislador, y por el otro, contribuyen a la integración normativa del ordenamiento a través de las soluciones específicas que puedan brindar a los casos difíciles. (Insignares, 2015, p. 122).

Los principios jurídicos también tienen una función prescriptiva que en todo caso no debe confundirlos con las reglas, ya que en palabras de Esser (1977), sí carecen de un grado de concreción y muy raramente conducen a soluciones fidedignas. Aunque se les diferencie de las reglas, es imposible negar su vocación y eficacia jurídicas, en primer lugar como un límite a la acción del legislador y luego, como pautas de interpretación de las normas que ellos inspiran, lo cual, eventualmente, puede permitir integrarlos para suplir lagunas normativas.

Como consecuencia de ello, los principios, al ser considerados normas jurídicas de raigambre constitucional, deben ser tenidos en cuenta a la hora de interpretar el derecho que emana sólo de la norma legal, siendo claro que están un escalón más arriba en la jerarquía de normas que componen el ordenamiento jurídico. De ahí que se pueda afirmar que toda disposición del ordenamiento jurídico se debe atemperar a los principios, motivo por el cual si existe contradicción entre una y otro, prevalecerá el segundo, tornando inconstitucional la primera.

Bajo ese escenario, la Constitución de 1991 dispuso en su artículo 95 numeral 9, artículos 338 y 363, una serie de principios que orientan el ordenamiento tributario colombiano, cuya relevancia es innegable, al punto que ha sido reconocida por la Corte Constitucional desde la sentencia T-406

(1992), a través de la cual se les ha conferido el rol de pautas ineludibles de interpretación y dotadas de la superioridad normativa que emana del artículo 4 del articulado constitucional, junto con la connotación axiológica y jurídica que permite erigir el resto del ordenamiento. Ello supone que ninguna institución del ordenamiento puede reñir con los postulados del principio, con lo cual se reduce el margen de discrecionalidad de los órganos creadores del derecho en su aplicación y producción. (Insignares, 2015, p. 122).

1.2.Principios constitucionales del sistema tributario.

1.2.1. Principio de reserva de ley.

El principio de reserva de ley tributaria se puede definir como el mandato constitucional mediante el cual se establece que la creación y regulación de los tributos depende enteramente de la ley. Este rol fundamental en la formación del sistema tributario se basa, en palabras de Ferreiro Lapatza (2009, p. 32), en el hecho según el cual “la ley representa la voluntad de autonormación de una colectividad que no reconoce otros poderes que los que emanan del conjunto de los ciudadanos que forman parte de ella”. El principio de reserva de ley tributaria ha sido consagrado en la mayoría de constituciones del mundo, con lo cual queda claro que los impuestos sólo pueden ser definidos por el órgano legislativo correspondiente. Lo anterior, sin perjuicio del papel fundamental que cumple el reglamento en estos casos, subordinado al texto legal.

La Constitución colombiana de 1991 dispuso el principio de reserva de ley tributaria en su artículo 338 para la creación de contribuciones fiscales y parafiscales, dictaminando que es al Congreso a quien corresponde en tiempos de paz la creación de las mismas, y disponiendo que esa ley defina los elementos esenciales, tales como sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa. Sin embargo, en materia de tasas y contribuciones existe la posibilidad de que la ley, ordenanza o acuerdo permita que las autoridades definan el monto de la tarifa que cobran por la recuperación del costo del servicio (tasa), o por la participación en una serie de beneficios (contribuciones), siempre que el sistema y el método sean definidos por el texto legal. La Corte Constitucional, en la sentencia C-455 (1994), precisó que frente al método se deben entender:

“una serie de pautas técnicas encaminadas a la previa definición de los criterios que tienen relevancia en materia de tasas y contribuciones para determinar los costos y beneficios que inciden en una tarifa” y por sistema, las “formas específicas de medición económica, de valoración y ponderación de los distintos factores que convergen en dicha determinación”.

1.2.2. Principio de seguridad jurídica en materia tributaria y sus alcances frente a la no retroactividad.

Según la Corte Constitucional (2004, T-642) la seguridad jurídica es la suma de la irretroactividad y de la interdicción de la arbitrariedad, que se concreta, tal como lo dispone la jurisprudencia de esa Corporación, en una triple dimensión: (i) La necesidad de preservar a toda costa el interés público; (ii) como un punto de estabilización cierta, razonable y evidente entre la administración y los administrados y (iii) como la necesidad de tomar medidas transitorias que se ajusten a la necesidad coyuntural que debe ser resuelta de cara a la realidad imperante.

De los principios de seguridad jurídica y buena fe se deriva la confianza legítima como uno de sus componentes. Este principio constitucional implica, según la definición que propone la Corte, que el Estado no puede variar de manera súbita los parámetros de acción que regulan tradicionalmente las relaciones entre los particulares. Tiene como finalidad amparar una serie de expectativas válidas que surgen a partir de la materialización de ciertos hechos a instancia de la administración, así como regulaciones normativas o interpretación de esas mismas normas. (Insignares, 2015, p. 130).

Al respecto, en la sentencia C-131 (2004), la Corte Constitucional expondría que:

[...] el principio de confianza legítima es un corolario de aquel de la buena fe y consiste en que el Estado no puede súbitamente alterar unas reglas de juego que regulaban sus relaciones con los particulares, sin que se les otorgue a estos últimos un período de transición para que ajusten sus comportamientos a una nueva situación jurídica. No se trata, por tanto, de lesionar o vulnerar derechos adquiridos, sino tan solo de amparar unas expectativas válidas que los particulares se habían hecho con base en acciones u omisiones estatales prolongadas en el tiempo, bien que se trate de comportamientos activos o pasivos de la Administración Pública regulaciones legales o interpretaciones de las normas jurídicas. De igual manera, como cualquier otro principio, la confianza legítima debe ser ponderada, en el caso concreto, con los otros, en especial, con la salvaguarda del interés general y del principio democrático”.

1.2.3. Principio de justicia fiscal.

De cara a este principio, la Corte Constitucional reconoce la relación existente entre ingresos y gastos, a la vez que reconoce que en Colombia los principios de justicia financiera y justicia material del gasto sí cuentan con un precedente jurisprudencial a tener en cuenta, a pesar de su no consagración expresa en el articulado constitucional. El principio de justicia fiscal a nivel nacional conjuga el sistema español de ingreso y gasto, junto con la forma de orientación en Colombia, a

través de la cual se encuentran una serie de preceptos atomizados por toda la Constitución. Por ese motivo, no existe un tratamiento unificado del fenómeno fiscal, lo cual, según Insignares (2015, p. 140), constituye una evidente falencia de cara al desarrollo de una verdadera política fiscal, puesto que poco podría contribuirse en ese sentido si se deja de lado el principio de coherencia dentro del estado social de derecho.

El ordenamiento constitucional reconoce de manera expresa el principio de justicia en materia tributaria, toda vez que los tributos constituyen la columna vertebral de los ingresos a nivel nacional, por lo menos en términos cuantitativos. El numeral 9 del artículo 95 establece el deber de todo ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos estatales, alrededor de los conceptos de justicia y equidad. Se debe determinar la eficacia normativa y el alcance de la norma que consagra el principio, cuyo contenido ha sido estudiado por la jurisprudencia constitucional.

Según la Corte, el principio de justicia tributaria consiste en que la carga tributaria a imponer debe tener en cuenta la capacidad económica del sujeto gravable, de tal manera que si la imposición supera evidentemente los recursos actuales o potenciales con los que puede contar el ciudadano para la contribución al gasto público, la norma tributaria estaría justificando un modelo contributivo abiertamente injusto. De esa definición, se colige que la Corte concreta el mentado principio en un concepto adicional, esto es, la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto, entendida como la capacidad económica con la que cuenta una persona para tributar, es decir, la capacidad subjetiva real que depende del músculo económico del sujeto para poder cumplir con su obligación pública. (Insignares, 2015, p. 142).

Empero, el contenido del principio se define a partir de otros principios que inspiran el modelo tributario, tales como el de equidad, progresividad y eficiencia, reconocidos por el artículo 363 de la Constitución. La Corte equipara en algunos de sus fallos la justicia con la equidad, y en otros con el de igualdad o progresividad:

“...los principios de justicia y equidad tributarios (Art. 95.9 y 363 de la Constitución), también imponen la obligación para el Estado de gravar, formal y materialmente por igual, a quienes realmente gozan de la misma capacidad económica, pues aquella es “un presupuesto o premisa inicial de la tributación”. (Corte Constitucional, 1999, C-505).

1.2.4. Principio de generalidad.

La generalidad de la imposición es el primero de los principios constitucionales en materia tributaria que, aplicando directamente el valor justicia, tiene como finalidad la consecución del mayor grado de dicho valor, operando como límite al poder tributario del Estado. En una primera aproximación al principio, Ferreiro Lapatza (2009, p. 41) afirma que el principio de generalidad indica que “todos deben soportar las cargas tributarias”. El principio tiene como finalidad la materialización de la necesidad según la cual nadie puede ser abstraído de ese deber comunitario que es impuesto por la Constitución para sufragar las cargas públicas. La doctrina sostiene que el origen de este principio tiene que ver con la necesidad de eliminar las diferenciaciones o prerrogativas especiales que en determinados momentos históricos implicaron la exclusión total frente al pago de ciertos tributos:

En sus orígenes con dicho principio trataba de proscribirse la existencia de privilegios e inmunidades que dispensaran el pago de tributos. Desde que el tributo fue símbolo de victoria y de poder sobre los pueblos vencidos, humillados, entre otras cosas, a pagar tributos al vencedor, hasta que, como hoy ocurre, no es más que una contribución generalizada socialmente, han transcurrido largas etapas. En su momento, con el constitucionalismo se reivindicó en las Cartas Magnas la vigencia del principio de generalidad. Con el mismo se combatía la arbitrariedad y se evitaban dispensas arbitrarias al pago de tributos, tan frecuentes a lo largo de la historia y debidas, las más de las veces, al capricho regio o el favor del señor feudal. (Queralt, 2008, p. 72).

El numeral 9 del artículo 95 de la Constitución colombiana consagra el principio citado, al establecer que es deber de todos los ciudadanos contribuir a las cargas fiscales del Estado según los conceptos de justicia y equidad. El principio de generalidad en asuntos tributarios encuentra sustento en los principios de capacidad económica e igualdad, lo cual pone en evidencia la armonización entre los diferentes principios tributarios, que tiene ver, tal y como lo señala el Comité Neumark (1963, p. 14):

[...] exige que, por una parte, todas las personas (naturales o jurídicas) —en tanto, tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que tengan en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como la nacionalidad, estamento y clases sociales, religión, raza, etc.—sean sometidas al gravamen tributario y que, por otra parte, no se admitan en el marco de un impuesto en particular otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural, sanitarias o por imperativos de técnica tributaria.

1.2.5. Principio de equidad.

El principio de equidad en materia impositiva está consagrado en el artículo 363 de la Constitución, en los siguientes términos: “el sistema tributario se funda en los principios de

equidad, eficiencia y progresividad”. Como principio, debe equipararse a la igualdad, la cual está dispuesta en el artículo 13 de la Constitución a nivel general y sin involucrarse de entrada con el derecho fiscal.

Esta diferencia permite que autores como Lewin (2002, p. 22) afirmen que en Colombia el principio de equidad esté vinculado exclusivamente a asuntos tributarios, mientras que la igualdad, entendida desde una triple dimensión (principio, derecho y fin esencial del Estado) tiene que ver directamente con la persona, en lo que se refiere a su protección y el trato que debe recibir de las autoridades de cara a los derechos, libertades y prerrogativas que el ordenamiento jurídico les atribuye. Ello quiere decir que la ley debe brindar un tratamiento igualitario a las personas que se encuentren bajo los mismos supuestos de hecho, de manera que se imprima el mismo trato a quienes estén en iguales condiciones (equidad horizontal) y de forma desigual a los desiguales (equidad vertical), todo con la finalidad de evitar cualquier clase de discriminación. (Insignares, 2015, p. 147).

En ese sentido, incorrecto sería equiparar la igualdad tributaria con el principio general de igualdad, tal como lo enseña Rodríguez Bereijo (1976, p. 51):

El principio de igualdad tributaria [...] no se identifica, aun cuando lo integre, con el principio de igualdad [...] sino que, más allá de éste último [...] contiene un mandato de desigualdad o de diferenciación (tratar de manera desigual a lo que realmente es desigual) para lograr precisamente la igualdad real. Permitiendo así, regulaciones cuya desigualdad formal se justifica en la promoción de la igualdad material para reequilibrar la desigualdad originaria de las condiciones económicas sociales o de posesión jurídica de las personas.

No obstante lo anterior, la Corte Constitucional en sentencia C-032 (2005), diría que el principio de equidad tributaria es la manifestación más inmediata del derecho fundamental de igualdad en la materia, de tal suerte que prohíbe cualquier aplicación normativa que implique la imposición de tratamientos tributarios diferenciados e injustificados, bien sea por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento diferenciado, así como cuando se cuestiona el mandato de regulación diferenciada cuando no hay motivos para un tratamiento igual. En otras palabras, la Constitución de Colombia ha consagrado la igualdad tributaria bajo el rótulo de equidad, mucho más afín al derecho fiscal, sin que ello, en realidad, tenga relevancia para el entendimiento de la cuestión:

...el principio de igualdad constituye un claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner

coto a la arbitrariedad y la desmesura. No se trata de establecer una igualdad aritmética. La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y, conforme a ella, determine la carga fiscal, la que ha de asignar con criterios de progresividad, a fin de alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional. (Corte Constitucional, 1998, C-183).

Para la Corte Constitucional entonces, la igualdad tributaria tiene plena relación con los conceptos de capacidad económica y progresividad. Frente al primero, porque la capacidad económica se manifiesta como la obligación de imprimir el mismo trato tributario a quienes se encuentren en situaciones idénticas. Pero en aras a conseguir una igualdad material, el sistema tributario puede tratar desigualmente situaciones que en principio podrían merecer el mismo tratamiento, lo cual es una clara muestra de la aplicación del principio de progresividad. (Insignares, 2015, p. 148).

Siguiendo ese hilo, se podría decir que la igualdad tributaria se materializa si todo el andamiaje impositivo se concibe como un instrumento para obtener los fines del Estado a nivel político, económico y social, todo ello bajo el eje transversal de la justicia tributaria. Cuando la Corte Constitucional ha estudiado el principio de equidad, ha dicho que se debe definir desde una perspectiva objetiva el principio de igualdad general, algo que trasciende a la simple igualdad formal y que se justifica siempre que con el trato injustificado que eventualmente se dé, se contribuya a la consecución de la igualdad material. Criterio reiterado en las sentencias C-221 (1991), C-094 (1993), C-010, C-222 y C-489 (1995), C-036, C-393 y C-412 (1996), C-296 y C-215 (1999), C-1376 (2000), C-508 y C-861 (2006), C-903, C-822, C-635, C-913, C-397 (2011), C-1021 y C-304 (2012) y C-197, C-264 y C-249 (2013). (Insignares, 2015, p. 149).

1.2.6. Principio de progresividad.

El principio de progresividad se fundamenta en el artículo 363 de la Constitución de 1991, según el cual “el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”. Delgado (2008, p. 71) sostiene que la progresividad es la manifestación “más perfecta” del principio de equidad vertical; postura que refrenda la Corte Constitucional, la cual, en sentencia C-776 (2003), entre otras, ha considerado exactamente lo mismo, agregando que la progresividad permite imponer un trato diferente a los contribuyentes de mayor renta, lo cual implica que paulatinamente aporten más ingresos a las arcas estatales.

Por su parte, en la sentencia C-032 (2005), la Corporación, en un estudio minucioso de los alcances de dicho principio, sostuvo que la progresividad complementa el principio de proporcionalidad de la estructura tributaria, ya que para ella (la estructura) no es suficiente con mantener unos niveles porcentuales frente a la capacidad del contribuyente y los montos que con base en ello se le imponen. Para superar esa deficiencia, el constituyente ha dispuesto que quienes cuenten con mayores ingresos y ostentan un patrimonio considerable, deben contribuir en mayor grado a la financiación del gasto público: mientras mayor sea el ingreso y el patrimonio del contribuyente, mayor ha de ser su carga tributaria.

El principio de progresividad apunta a que quienes tengan más capacidad económica sean gravados proporcionalmente a sus ingresos, en relación con quienes cuentan con una capacidad menor. El principio de progresividad va ligado a la capacidad económica, la cual, en algunos países es considerado como un principio autónomo. En Colombia la progresividad es entendida como una manifestación de dicha capacidad. (Insignares, 2015, p. 152).

1.2.7. Principio de eficiencia.

El artículo 363 de la Constitución sostiene que la eficiencia es uno de los pilares del sistema tributario. Insignares (2015, p. 155) sostiene que este principio se debe entender desde una doble perspectiva: desde la óptica de la Administración, cuya finalidad debe ceñirse a lograr el mayor recaudo posible y de la manera menos desgastante; en segundo lugar, desde la perspectiva del contribuyente, quien debe cumplir con la obligación tributaria de la manera más expedita posible.

Al respecto, Restrepo (2009, p. 54) sostiene que si de lograr la eficiencia se trata deben existir controles más rigurosos para impedir el fraude y perfeccionar la manera en la que se da el recaudo, algo que sólo se logra si se le brindan a la Administración todas las herramientas que permitan hacer más eficaz el sistema. Los impuestos, según la teoría post-keynesiana, deben cumplir con un triple objetivo: recaudar los impuestos necesarios para que el Estado funcione: (i) procurando la estabilización económica; (ii) propiciando condiciones para que se materialice la redistribución del ingreso, en beneficio de quienes tienen menor capacidad económica y (iii) sí, y solo si estos dos objetivos se cumplen, la calificación de la eficiencia del sistema tributario podrá ser satisfactoria.

Lo anterior le permite concluir a Insignares (2015, p. 156) que si bien la eficiencia solo se predica del sistema tributario, no es menos cierto la relación de complementariedad que existe entre los conceptos de impuesto y gasto en hacienda pública. Todo lo cual permite afirmar que la aplicación del principio tiene una doble dimensión. Frente a este principio, la Corte Constitucional, en sentencia C-1107 (2001), diría que la Administración se debe preocupar en primer lugar de:

...crear tributos de fácil recaudación, pues no se justifica que el costo de administrar el tributo sea superior al ingreso obtenido, además, una excesiva complejidad administrativa implica el deterioro de la estructura tributaria y el incumplimiento de los objetivos propuestos por las autoridades económicas.

2. Fundamentos del impuesto predial unificado.

2.1. Concepto.

El Impuesto Predio Unificado (en adelante IPU) es un tributo municipal, directo y real que recae sobre el patrimonio inmobiliario, se le clasifica como un impuesto directo porque el pago del importe que se realiza sobre el mismo no es resarcible en cabeza de otro individuo para recuperar lo pagado. La finalidad y la pretensión del impuesto es que sea el contribuyente quien asuma el pago, cuestión que se puede verificar en el artículo 116 de la Ley 9ª (1989), el cual afirma que la obligación del pago del IPU está en cabeza del enajenante y la misma no puede ser transferida al comprador. El IPU se clasifica como impuesto real toda vez que el mismo recae sobre la propiedad inmueble, su finalidad no es gravar una persona como ocurre con el impuesto a la renta que se clasifica como una obligación personal; el IPU tiene como fin último generar un gravamen sobre una cosa y para el caso concreto, sobre la propiedad raíz, lo cual permite que se pueda perseguir la propiedad inmueble sobre la cual recae el impuesto para el recaudo efectivo del mismo.

La Ley 1430 (2010) refrenda la afirmación según la cual, del IPU se desprende una obligación real y no personal, frente a lo cual Acevedo Zapata (2017, p.195) sostiene “Las implicaciones de este cambio son trascendentales pues significa que el sujeto activo de la obligación (municipios y distritos) pueden perseguir el bien para hacer efectivo el pago del impuesto, independientemente de quién sea su propietario y el título al que lo haya adquirido”.

2.2. El objeto imponible del IPU.

2.2.1. El patrimonio inmobiliario como objeto imponible del IPU.

El IPU tiene como objeto imponible el patrimonio, entendido como una de las expresiones de la capacidad económica. Los bienes y derechos (reales y personales) que integran la universalidad de activos de una persona deben ser susceptibles de valoración pecuniaria, requisito indispensable para que dichos bienes integren el patrimonio; respecto a los tributos imponibles al patrimonio, se dividen en el impuesto al patrimonio propiamente dicho, y aquellas imposiciones que recaigan solo

sobre algunos bienes que integren el patrimonio, por ejemplo, el impuesto predial, el cual tiene como fin gravar únicamente la propiedad raíz. (Parra, 2005, p. 21).

El IPU en Colombia tiene como objetivo gravar el patrimonio, no respecto a las ganancias o rentas que haya producido el bien inmueble, sino sobre la existencia de propiedad o posesión del mismo, el cual a su vez integra el patrimonio, es decir que habrá lugar al pago del IPU así el bien genere o no una renta o ganancia; con la anterior afirmación se puede evidenciar la relación y la coincidencia del objeto imponible que hay entre un tributo nacional como el impuesto al patrimonio y un tributo municipal como el IPU. (Jaramillo, 1994, p. 41). Es esencial distinguir entre el objeto imponible del tributo y el elemento objetivo del hecho generador, ya que son conceptos afines, pero conllevan consecuencias:

El objeto imponible, al ser el soporte material de la imposición o la manifestación de capacidad económica que se quiere gravar, puede coincidir en diferentes tributos, y de hecho así sucede, entre otras razones, porque todas las manifestaciones de capacidad económica terminan por concentrarse en la riqueza (patrimonio), el consumo, o la renta de los individuos, y, en últimas, hilando fino, se agotan en la renta (acumulada, gastada, o simplemente obtenida). Entonces, lo que no puede coincidir es la delimitación y traducción efectuada por el legislador de dicha capacidad económica en un proceso jurídico; en otros términos, no puede coincidir la sustantividad o estructura jurídica en dos tributos. (Acevedo Zapata, 2017, p. 196).

De lo anterior se colige que el IPU es uno de los ejemplos de la delimitación impuesta por el legislador al objeto imponible de un impuesto como tal, consagra el artículo 317 de la Constitución Política “sólo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble. Lo anterior no obsta para que otras entidades impongan contribución de valorización”, la Corte Constitucional ha entrado también a estudiar este artículo a través de demandas de inconstitucionalidad contra tributos nacionales y departamentales que de forma directa o indirecta han tratado la propiedad inmueble, adoptando una posición a través de la Sentencia C-275 (1996), en la cual se plantea por parte de esta corporación que el artículo 317 cumple una doble función:

[de una parte] es una garantía para los contribuyentes, en el sentido de que su derecho de propiedad, en cuanto a inmuebles se refiere, no será objeto de varios y simultáneos gravámenes por parte de distintas entidades territoriales [; y de otra,] es una forma adicional de protección a los municipios, cuyas rentas se derivan en buena parte de impuestos como el predial, con el fin de reservar para ellos tan importante fuente de ingresos, dentro de la concepción descentralista de la Carta Política. Es por ello que constitucionalmente se erige a los municipios en únicos y exclusivos sujetos activos de todo gravamen sobre la propiedad inmueble.

Como se puede observar, el alcance de la argumentación que realiza la Corte Constitucional tiene dos enfoques, uno se refiere a la protección del derecho a la propiedad; el segundo enfoque se refiere a la exclusividad que se le otorga a los municipios, siendo estos los únicos llamados a gravar la propiedad inmueble, siendo ésta el hecho generador del impuesto; este alcance de la norma, a su vez, le otorga características especiales, ya que ninguna otra se refiere a un impuesto que emana de la misma Constitución. Este enfoque debe ser interpretado respecto a su aplicación en el aspecto material del hecho generador, es decir, ningún tributo, sea de orden nacional o departamental podrá tener o podrá establecer un impuesto en el cual el supuesto que dé nacimiento a la obligación tributaria sea la propiedad inmueble, su limitación se debe interpretar según la Corte Constitucional respecto a los aspectos del elemento objetivo.

2.2.2. Elemento objetivo del hecho generador.

Para el estudio de la estructura jurídica del IPU, se toma como punto de partida el marco legal que regula este tributo, constituido dicho marco por las leyes 14 (1983) y 44 (1990), en las cuales se delimita el margen de intervención de los consejos municipales y distritales para la definición de los elementos del tributo.

Mediante la Ley 14 (1983) se designó al Instituto Geográfico Agustín Codazzi—IGA—como autoridad encargada del manejo catastral en todo el país, excepto en ciudades como Medellín, Cali y Bogotá las cuales ya contaban con entidades catastrales independientes; igualmente, la norma introdujo actualizaciones catastrales, reajustes de avalúos y determinaciones respecto a la formación, conservación y actualización del catastro. En suma, el conjunto de normas que conforma el marco legal y administrativo del catastro en Colombia, se compone del Decreto 3496 (1983) y la Resolución N° 70 (2011) del IGAC, modificada parcialmente por la Resolución 1168 (2013), las cuales desarrollaron la Ley 14 (1983), al igual que la Resolución 2555 (1988).

A través de la Ley 44 (1990) se crea el impuesto predial unificado eliminando a su vez varios tributos que involucraban la propiedad inmueble dentro de su estructura jurídica. A través de esta norma se determinaron los componentes esenciales del tributo como lo son: el sujeto activo, base gravable, parámetros para el diseño de la estructura tarifaria, el límite al incremento del impuesto

una vez realizado una actualización catastral, el ajuste anual de la base y la operatividad del autoavalúo. Frente a los demás aspectos aplicables al IPU, la Ley remitió a las normas de carácter administrativo que expidiera cada municipio (acuerdos y decretos municipales).

2.2.3. Aspecto material.

Frente al aspecto material del IPU la normatividad colombiana ha sido bastante deficiente a la hora de proporcionar un concepto que sea claro y preciso. Hasta la actualidad a nivel legal los concejos municipales y distritales han tenido que asumir la carga y la obligación de proporcionar una definición del aspecto material del IPU, por esta razón y según las posturas que han tomado tanto concejos como municipios, en la actualidad se identifican dos grandes grupos: aquellos en los cuales se señala como aspecto material “la existencia del predio” y por otro lado, los que gravan directamente “el derecho de propiedad sobre un predio o la posesión del mismo”.

En cuanto al grupo que ha determinado como aspecto material del IPU la existencia del predio, el IGAC a través de Resolución 70 (2011), sostiene que debe entenderse por predio o tiene calificación de predio un “inmueble no separado por otro predio público o privado, con o sin construcciones y/o edificaciones, perteneciente a personas naturales o jurídicas”; las definiciones mediante las cuales se pretende amparar el aspecto material del IPU en la “existencia del predio”, realizan un énfasis en la individualidad del inmueble y en el derecho de dominio como criterio de delimitación de los mismos. El mas grande desafío que trae consigo esta definición, es la determinación de la “existencia del predio”, por la ambigüedad en el concepto, ya que torna especialmente complejo determinar en qué momento inicia o no la existencia, toda vez que la existencia del predio no se genera cuando se realiza su inscripción catastral, sino mucho antes, razón por la cual hace necesario recurrir a la normativa catastral para determinar este concepto que puede llegar a ser ambiguo y puede dejar espacio a la no determinación del aspecto material. (Acevedo Zapata, 2017, p. 198).

Caso contrario se verifica con la definición que ha determinado el Distrito de Bogotá, la cual ha sido reproducida por muchos municipios según sus necesidades específicas; para la Secretaría de Hacienda Distrital (2015), no puede haber lugar a confusión respecto a la existencia del predio,

toda vez que, cada inmueble exige verificar dos existencias: la primera, que es de carácter físico o material y la segunda, la existencia jurídica, la cual no se da sino hasta el momento en el que se realiza la inscripción y matrícula del predio, asignándosele así un folio de matrícula inmobiliaria, solo en este momento nace la obligación de pago del impuesto predial. Por su parte, algunos municipios sostienen que el aspecto material del IPU se establece directamente como la propiedad o posesión de predios ubicados dentro de su jurisdicción, concepto más claro y apropiado al momento de determinar con claridad la relación de propiedad entre la persona y el inmueble. (Galvis, 2014, p. 38).

2.2.4. Aspecto espacial.

El aspecto espacial del IPU se circunscribe a todos aquellos bienes que se encuentren en el municipio, es decir, que todo bien inmueble que se encuentre en el territorio geográfico del municipio estará dentro del espacio delimitado para la realización del hecho generador; de esta situación no hay discusión alguna desde 1951, año desde el cual se introdujo el carácter municipal del IPU, razón por la cual no se podrá realizar dos o más veces el hecho generador sobre el mismo supuesto.

2.2.5. Aspecto temporal.

El aspecto temporal del IPU nace de la regulación que cada concejo defina a nivel municipal, toda vez, que en la Ley no se encuentra regulado ni establecido como será la causación y exigibilidad de éste. Los acuerdos municipales y distritales han establecido que el aspecto temporal del IPU se causa el primero de enero del respectivo período fiscal, se liquida anualmente y se paga dentro de los plazos establecidos por el municipio.

2.2.6. Aspecto cuantitativo.

El aspecto cuantitativo a diferencia de otros aspectos si se encuentra regulado en las Leyes 14 (1983) y 44 (1990), mediante las cuales se regula sus dos elementos, base gravable y tarifa.

2.2.7. Base gravable.

Respecto a la base gravable, la misma se configura a partir del avalúo de los bienes inmuebles, y una vez obtenida, se obtiene la liquidación de la tarifa; es decir, es el valor del predio comprendido entre suelo y mejoras, el que servirá como base gravable del impuesto y que se obtiene a través del proceso de formación y actualización catastral. De igual forma, el ordenamiento jurídico ha permitido que no solo sea la valoración catastral la que sirva base gravable del IPU, sino también el autoavalúo del bien inmueble, lo que permite que el impuesto a cargo sea liquidado directamente por el contribuyente, y no como ocurre con el avalúo catastral, caso en el cual el impuesto es liquidado por la Administración.

2.2.8. Tarifas.

Son los municipios libres de imponer la tarifa del IPU, claro esta respetando el límite establecido en el artículo 4 de la Ley 44 de 1990, ley que impone los límites cuantitativos y cualitativos de este tributo. En cuanto a la tarifa, en sí la Ley dispone los siguientes límites: la tarifa deberá oscilar entre el 5 y el 16 x 1.000 y tendrá como excepciones: a) “los lotes urbanizados no edificados o urbanizables no urbanizados, para los cuales las tarifas pueden ser hasta el 33 x 1.000, como una forma de castigar el uso improductivo” y b) “propiedad inmueble urbana con destino económico habitacional, o rural con destino económico agropecuario estratos 1,2 y 3, y cuyo precio sea inferior a 135 smlmv, respecto de los cuales los concejos pueden aplicar tarifas desde 1 x 1.000”.

2.3.Elemento subjetivo.

2.3.1. Sujeto activo.

Tal como determina la Constitución (1991) el sujeto activo del IPU está constituido por los municipios y los distritos, es decir, el legislador es competente para diseñar el marco normativo general del impuesto, pero no podrá decidir su destinación, ya que es una facultad reservada a los municipios y distritos, quienes tendrán la administración, recaudo y control del tributo dentro de su jurisdicción.

2.3.2. Sujetos pasivos.

La Ley 1607 (2012) estableció de forma general: “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”. Según los concejos municipales y distritales, son sujetos pasivos del IPU las personas naturales o jurídicas propietarias o poseedoras de predios ubicados dentro del municipio, dicha distinción entre propietario y poseedor no los hace excluyentes entre sí, por el contrario pretende la responsabilidad solidaria del pago del impuesto, sin poderse catalogar al poseedor como sustituto o único responsable. En el caso del usufructo se debe contemplar que la propiedad se encuentra desmenbrada y el derecho real del usufructo desplaza la nuda propiedad, trasladando la obligación del pago impuesto al usufructuario.

3. Aspectos jurídicos y catastrales que rodean el reloteo o desenglobe de un predio.

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado (2016), en una interpretación particular de los conceptos inherentes a la propiedad inmueble, ha sostenido que:

El desenglobe es el acto de disposición mediante el cual el titular de derecho de dominio, determina una porción de su inmueble, que se segrega de otro de mayor extensión, por efecto de su identidad registral. El Consejo de Estado ha considerado, de conformidad con la normativa que inspira el impuesto predial, que dicho gravamen se genera a partir del 1° de enero del año siguiente al que se materializó el desenglobe. Consejo de Estado (2016). Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 22 de septiembre de 2016, expediente 19866.

Al respecto, la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá (2000, p. 1) afirma que el catastro es el inventario de los bienes inmuebles de cualquier municipio o distrito, obtenido a partir del estudio de los elementos físico, jurídico, económico y fiscal de los mismos. IGAC (1988). Resolución 2555 de 1988. Respecto a los aspectos que deben incluirse en el análisis de los predios, el mismo acto administrativo los relaciona de la siguiente manera:

ARTÍCULO 2. ASPECTO FÍSICO. El aspecto físico consiste en la identificación de los linderos del terreno y edificaciones del predio sobre documentos gráficos fotografías aéreas u ortofotografías y la descripción y clasificación del terreno y de las edificaciones.

ARTÍCULO 3. ASPECTO JURÍDICO. El aspecto jurídico consiste en indicar y anotar en los documentos catastrales la relación entre sujeto activo del derecho, o sea el propietario o poseedor, y el objeto o bien inmueble, de acuerdo con los artículos 656, 669, 673, 738, 739, 740, 756 y 762 del Código Civil, mediante identificación ciudadana o tributaria del propietario o poseedor y de la escritura y registro o matrícula inmobiliaria del predio respectivo.

ARTÍCULO 4. ASPECTO FISCAL. El aspecto fiscal consiste en la preparación y entrega a las tesorerías municipales y a las Administraciones de Impuestos Nacionales respectivas, de los avalúos sobre los cuales ha de aplicarse la tasa correspondiente al impuesto predial y demás gravámenes que tengan como base el avalúo catastral, de conformidad con las disposiciones legales vigentes.

ARTÍCULO 5. ASPECTO ECONÓMICO. El aspecto económico consiste en la determinación del avalúo catastral del predio.

A pesar de lo anterior, el Impuesto Predial Unificado sin perjuicio de tener en cuenta dichos elementos para 1° de enero de cada año fiscal, no impone verificar si el predio se encuentra inscrito o no en el registro de catastro, toda vez que la facultad de la administración para cobrar el gravamen no emana de la inscripción sino de la existencia del inmueble. Así lo dispone el artículo 159 de la

Resolución 2555 (1988) expedida por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi para todo el territorio nacional:

“ARTÍCULO 159. VERIFICACIÓN DE LA INSCRIPCIÓN CATASTRAL. El propietario o poseedor está obligado a cerciorarse de que todos los predios de su propiedad o posesión hayan sido incorporados en el catastro; no valdrá como excusa para la demora en el pago del impuesto predial y complementarios la circunstancia de faltar alguno de sus predios.”

No es el registro en el catastro lo que determina la existencia del inmueble para efectos fiscales, ya que el artículo 11 de la Resolución referenciada trae una definición de predio que permitiría comprender cómo se determina la fecha a partir de la cual se puede hablar de la existencia del mismo:

ARTÍCULO 11. PREDIO. Se denomina predio, el inmueble perteneciente a una persona natural o jurídica, o a una comunidad, situado en un mismo municipio y no separado de otro predio público o privado.

Por su parte, el artículo 656 del Código Civil define los inmuebles de la siguiente manera:

ARTICULO. 656.- INMUEBLES O FINCAS O BIENES RAÍCES son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro; como las tierras y minas, y las que adhieren permanentemente a ellas, como los edificios, los árboles.

Las casas y las heredades se llaman predios o fundos.

Igualmente, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2000), define predio como una especie de “heredad, hacienda, tierra o posesión inmueble”. Al revisar la definición de heredad, proporcionada por el mismo Diccionario, se encuentra que hace referencia a una “porción de terreno cultivado perteneciente a un mismo dueño. Hacienda de campo, bienes raíces o posesiones”. (p. 346).

La Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá (2000, p. 3) sostiene que en las anteriores definiciones confluyen los siguientes elementos de cara al entendimiento del concepto de predio:

- Un elemento material o físico comprendido por los terrenos, edificaciones, cultivos, etc., que se diferencia de otros a través de unos linderos dentro de los cuales ejerce dominio el propietario o poseedor, lógicamente con una ubicación espacial específica.
- El elemento jurídico, el cual tiene que ver con el vínculo de propiedad que existe entre el elemento físico y un elemento externo que si bien no hace referencia exacta a la definición de predio, sería difícil hablar de relación de propiedad sin él.

- El elemento económico o de utilidad, sin el cual no tendría razón de ser el vínculo jurídico entre el propietario y el inmueble sobre el cual ejerce dominio, el cual, en todo caso, debe ser valorado en dinero. Bogotá. Dirección Distrital de Impuestos (2000). Concepto 861 de 23 de mayo de 2000.

El derecho de propiedad no se puede materializar si no confluyen los elementos extremos de dicho vínculo, esto es, un bien físico que determina los derechos reales dentro de los que se incluye el derecho de propiedad inmobiliaria, por un lado, y por el otro, el titular de dicho derecho. El elemento económico tampoco se podría dar si del predio no es posible obtener utilidad o un beneficio valorable en dinero, el cual se convierte en base para el avalúo catastral del inmueble en caso de no tener acceso a sus rasgos físicos. Para la Dirección Distrital de Impuestos (2000, p. 4), es necesario discriminar cada uno de los elementos que componen el derecho de dominio, es decir, “título”, “animus” y “corpus”:

“Título”. Origen o fundamento jurídico de un derecho u obligación y demostración auténtica del mismo. Se dice por lo común del documento en que consta el derecho a una hacienda o un predio...”

“Animus”. Palabra latina equivalente a propósito o intención. Constituye el elemento que debe tenerse en cuenta para establecer la naturaleza de algunas situaciones jurídicas. Es, pues, el propósito que mueve a una persona para realizar el acto de que se trate. En ese sentido se habla, por ejemplo, de animus domini como la intención que esa persona tiene de proceder con respecto a una cosa como propietaria de la misma, tanto si su propósito es justificado como si no lo es...”

“Corpus”. Elemento material de la posesión, por el cual se designa el poder de hecho que se ejerce sobre una cosa.”. (Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, 2000).

Una vez se comprende esta descomposición de los elementos del dominio o la propiedad, es fácil concluir que dicha propiedad se determina a partir del componente físico del inmueble, ya que simplemente sin él no podría hablarse de su existencia. Así las cosas, si el derecho de dominio no existe, difícilmente se podría hablar del elemento fiscal, ya que el hecho generador, es decir, el derecho que se grava en el caso del impuesto predial es precisamente la propiedad inmobiliaria, comprendida como un concepto amplio que incluye los otros vínculos reales que ya se han esbozado y que le son inherentes. Lo anterior permite afirmar que para que pueda haber lugar al impuesto predial no basta con que el predio esté inscrito en la oficina de registro de instrumentos públicos sino que necesariamente se debe hablar de bienes susceptibles de aprehensión y/o beneficio. Bogotá. Dirección Distrital de Impuestos (2000). Concepto 861 de 23 de mayo de 2000.

En el caso de los predios que se generan a raíz de la constitución de un régimen de propiedad horizontal, el elemento físico de las unidades que se generan no se limita a la construcción de cada unidad privada, sino que se complementa a través de un coeficiente real que corresponde a los bienes comunes dentro de los cuales se debe incluir, lógicamente, el predio global del cual emana el reglamento. A cada unidad predial que se genera por el nuevo régimen (desenglobe) le corresponden tanto metros cuadrados de construcción como metros cuadrados de terreno, los cuales se determinan de conformidad con el coeficiente de propiedad que el mismo reglamento disponga, adicionando las construcciones de propiedad común que a la vez tendrán incidencia en cada unidad particular:

En este orden de ideas, a pesar de que en un desarrollo urbanístico por propiedad horizontal no se hubieren construido las unidades individuales, el elemento predio en su sentido amplio ya conforma un elemento físico representado por el terreno sobre el cual se pretende llevar a cabo el proyecto así como también por las construcciones físicas de uso común en las cuales el derecho de copropiedad definido por el reglamento establece un vínculo físico, jurídico y económico real susceptible por ende de producir efectos fiscales. Bogotá. Dirección Distrital de Impuestos (2000). Concepto 861 de 23 de mayo de 2000.

Para evitar la continuidad en la generación del tributo, si los promotores del reglamento de propiedad horizontal no desean continuar con su construcción, deben modificarlo de tal manera que las unidades privadas se puedan suprimir y se pueda proceder a la redistribución de los coeficientes, lo que debe ir de la mano de la cancelación de los folios de matrícula inmobiliaria y gestionando, en la medida de lo posible, que el predio deje de figurar ante la autoridad catastral. Siempre los efectos de la modificación se deben contemplar a futuro.

Cuando se trate de inmuebles efectivamente construidos, se supone que confluyen todos los elementos que conforman el concepto de propiedad, tales como el elemento físico y el avalúo de las construcciones, lo que sin duda da lugar a la imposición y cobro del gravamen, sin que para ello importe si se ha inscrito o no en el catastro municipal. Para la Dirección Distrital de Impuestos (2000, p. 5) la Administración sí puede cobrar el impuesto predial por todas y cada una de las unidades generadas, siempre y cuando el particular no acredite que las mismas son inexistentes a partir de la modificación del reglamento de propiedad horizontal, lo que necesariamente implica la cancelación de los folios de matrícula inmobiliaria y la supresión de las cédulas catastrales cuando las mismas se hubieran logrado a asignar, o sean preexistentes, según el caso.

4. Postura de la Sección Cuarta del Consejo de Estado frente al cobro que la Administración hace del Impuesto Predial Unificado respecto a un inmueble que ha sido objeto de reoteo a pesar de la notificación que su propietario hace a la autoridad catastral frente a dicha mutación.

Uno de los pocos precedentes jurisprudenciales sobre el tema en particular lo constituye la sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta de fecha 22 de septiembre de 2016, expediente 19866, Consejero Ponente, Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, a través de la cual la Corporación conoció de la nulidad de la liquidación de aforo proferida por la Dirección Distrital de Impuesto de Bogotá contra Marval S.A.

Según el precedente jurisprudencial de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, la cual ha venido aplicando las normas que regulan la creación y causación del impuesto predial unificado, tales como la Ley 44 (1990) “Por la cual se dictan normas sobre catastro e impuestos sobre la propiedad raíz, se dictan otras disposiciones de carácter tributario, y se conceden unas facultades extraordinarias” y para el caso particular del Distrito Capital, el Decreto Ley 1421 (1993), “Por el cual se dicta el régimen especial para el Distrito Capital Santafé de Bogotá”, el impuesto predial unificado es un gravamen real que se impone frente al valor del inmueble sin consideración a la calidad del sujeto pasivo y sin que para ello influyan los demás gravámenes o pasivos que debe soportar el predio¹.

Es por eso que la misma Sala, a partir de una interpretación histórica de las normas que regulan este tributo, ha dejado claro que dicho gravamen “no se creó para gravar la propiedad privada únicamente, sino que su finalidad ha sido, siempre, gravar la propiedad raíz, los bienes inmuebles, independientemente de la persona que ostente la calidad de propietario, poseedor, usufructuario o tenedor”. Consejo de Estado (2014). Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 29 de mayo de 2014, expediente 19561.

En virtud de lo dispuesto en los artículos 13 y 14 de la Ley 44 (1990), el hecho generador del impuesto predial unificado “está constituido por la propiedad o posesión que se ejerza sobre un bien inmueble, en cabeza de quien detente el título de propietario o poseedor de dicho bien, quienes,

¹ Entre otras, se pueden consultar las siguientes sentencias de esta Sección: sentencia del 29 de marzo de 2007, Radicación: 250002327000200101676 01(14738), C.P.: Ligia López Díaz; sentencia del 4 de febrero de 2010, Radicación número: 250002327000200301655 02(16634).CP. (E): Martha Teresa Briceño de Valencia.

a su vez, tienen la obligación, según corresponda, de declarar y pagar el impuesto”. En concordancia con ello, el artículo 60 de la Ley 1430 (2010) dispuso que “el impuesto predial unificado es un gravamen real que recae sobre los bienes raíces, podrá hacerse efectivo con el respectivo predio independientemente de quien sea su propietario, de tal suerte que el respectivo municipio podrá perseguir el inmueble sea quien fuere el que lo posea, y a cualquier título que lo haya adquirido”.

Por su parte, el Decreto 3496 (1983) dispone que la función catastral está a cargo de las autoridades que tengan que ver con las labores de formación, conservación y actualización catastral, la cual está ligada a la correcta identificación de los inmuebles. Según el Consejo de Estado (2016) la formación catastral consiste:

“...consiste en el conjunto de operaciones destinadas a obtener la información sobre los terrenos y edificaciones en los aspectos físico, jurídico, fiscal y económico de cada predio. A su turno, la conservación catastral consiste en el conjunto de operaciones destinadas a mantener al día los documentos catastrales de conformidad con los cambios que experimente la propiedad raíz en sus aspectos físico, jurídico, fiscal y económico. En la etapa de conservación catastral hay lugar a revisar y rectificar los errores cometidos en la formación o actualización, o bien, pueden presentarse las llamadas mutaciones catastrales, que son los cambios sobrevinientes respecto de los elementos físicos, jurídicos o económicos del predio, que deben ser informados por los propietarios o poseedores a las oficinas de catastro...”. Consejo de Estado (2016). Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 22 de septiembre de 2016, expediente 19866. (Subrayado es mío).

En la misma providencia, la Sección Cuarta ha dicho que cuando se trate de mutaciones catastrales, las mismas deben ser acreditadas ante la autoridad fiscal en medio del trámite de determinación del impuesto predial, correspondiéndole a quien esté interesado en demostrar que la información catastral no está actualizada asumir la carga de la prueba de su alegato. No obstante, la misma Sala ha establecido que si bien el catastro da cuenta de los elementos que permiten determinar las características del impuesto y que en ese sentido es la principal fuente de información a la que se acude para cuantificar el impuesto, ante una diferencia entre lo que reporta catastro y las circunstancias reales del inmueble al momento de su causación, deberán prevalecer las particularidades del predio, observables a 1° de enero, incluso sobre la información catastral que puede diferir de la realidad.

El desglobe es el acto de disposición mediante el cual el titular de derecho de dominio, determina una porción de su inmueble, que se segrega de otro de mayor extensión, por efecto de su identidad registral. El Consejo de Estado ha considerado, de conformidad con la normativa que

inspira el impuesto predial, que dicho gravamen se genera a partir del 1° de enero del año siguiente al que se materializó el desenglobe. Eso obliga al demandante a presentar una declaración por cada uno de los inmuebles al igual que el pago del impuesto, también por cada uno.

Cuando el propietario presente una sola declaración y pague el impuesto sobre el predio pero en las condiciones en las que se encontraba antes del desenglobe, no se puede decir que está faltando a la obligación formal de declarar el hecho generador, sino que la misma no se ajusta a la realidad. En virtud de la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, principio consagrado en el artículo 228 de la Constitución de 1991, a pesar de presentarse una declaración que tenga en cuenta las condiciones en las que se encontraba el inmueble antes del desenglobe, lo importante es determinar si se satisfizo el pago o no del impuesto, aspecto sobre el cual, lógicamente, existe un incumplimiento por parte de muchos contribuyentes.

Aunque no se configura la sanción por no declarar porque la declaración, en términos reales, sí se hace, lo cierto es que ante una declaración en ese sentido el pago del impuesto predial puede llegar a ser menor que el que puede resultar si se liquidara con base en el avalúo de los predios desenglobados, situación que necesariamente debe llevar a la administración a buscar la forma en la que puede acabar de recaudar el impuesto que se ha generado, sin que sea dable, en todo caso, imponer sanciones por no declaración, ya que, se insiste, lo importante es verificar si el impuesto ha sido liquidado con base en la realidad catastral del inmueble objeto de desenglobe.

El problema surge cuando el propietario que ha desenglobado su predio omite informar a la autoridad catastral la mutación que el mismo ha padecido, cuestión que necesariamente desemboca en que el hecho generador del impuesto predial no se ajusta a las reales características del inmueble, lo cual, de entrada, supone un déficit fiscal debido a que la liquidación del aforo se seguirá haciendo indefinidamente sólo con base en el avalúo del predio global, lo cual, eventualmente, podría generar un incumplimiento del deber consagrado en el artículo 95 numeral 9 de la Constitución por parte del contribuyente.

Por el otro lado, si el propietario del bien inmueble informa sobre la situación a la autoridad catastral, pero ésta omite hacer la corrección o el ajuste necesario de cara a los nuevos predios que deben figurar en su base de datos para efectos fiscales, es decir, si bien registra el desenglobe, omite cancelar la cédula catastral del predio global, el cual, necesariamente, sigue generando el impuesto hasta que la cancelación se dé, o en su defecto, hasta el momento en que se reportó el

cambio de situación catastral. Es un verdadero problema para el propietario, quien confiado en el reporte que hizo acerca de la mutación catastral y pagando cumplidamente el impuesto predial unificado sobre los predios desenglobados, esperaría en cualquier momento obtener un paz y salvo al respecto, pero la sorpresa es inmediata cuando la autoridad catastral le informa que esa pretensión no es procedente porque aún figura una deuda fiscal frente al predio global, la cual, o se sigue acumulando, o simplemente se acumuló hasta el momento en que se verificó el desenglobe.

Sin embargo, este es un problema que también lo debe afrontar la administración, porque esa presunta deuda que siguió generando el predio global simplemente es ilusoria, ya que si se atiende a la esencia del impuesto predial unificado, la deuda fiscal que se desprenda del primer inmueble no se podría perseguir debido a que ya el mismo no existe como predio global, lo cual, en términos prácticos, torna ilusoria la pretensión de recaudo del tributo sin perjuicio de las consecuencias presupuestales que ello pueda tener en las haciendas municipales, las cuales, basadas en cálculos inexactos frente a la realidad catastral del respectivo municipio, pueden proyectar presupuestos anuales deficitarios. No existe solución jurídica en la actualidad, y el problema, que como se vio está en doble vía, es más común de lo que parece, aun en grandes centros urbanos en donde las megaconstrucciones sometidas al régimen de propiedad horizontal pueden llegar a constituir hechos notorios para la Administración.

Conclusiones.

1-El impuesto predial unificado tiene como pretensión principal gravar la propiedad raíz, es decir, que su hecho generador parte de la existencia de un predio sin tener en cuenta la calidad del propietario o poseedor o alguna otra circunstancia; no dependerá inclusive si se encuentra inscrito en la oficina de catastro correspondiente, toda vez que dicha obligación siempre está a cargo de su propietario, poseedor o tenedor, sin que ello pueda objetarse para justificar el no pago del valor a cargo de impuesto.

2-El desenglobe de un predio trae como consecuencia directa que las características físicas, jurídicas y económicas del predio cambien, pero es obligación directa del propietario verificar rigurosamente que dichos cambios sean efectivamente aplicados en la oficina catastral encargada de la actualización predial año tras año, entre ello, los cambios que se generan a partir de un desenglobe, de ahí la importancia de la oficina de catastro municipal. Los cambios de un predio serán jurídicamente visibles cuando los mismos sean reportados ante esta Oficina, esto es, que el directamente interesado comunique a la autoridad catastral la mutación de la cual ha sido objeto su predio, para que las mismas se reflejen a partir del primero de enero de la siguiente vigencia fiscal, sin perjuicio de la facultad oficiosa que en ese sentido le es atribuible a la Administración.

3-El efectivo recaudo del impuesto predial unificado está condicionado por varios factores, principalmente a la situación físico-jurídica que ostente la propiedad raíz al primero de enero del año gravable, toda vez, que tal cómo lo estableció el Consejo de Estado, el IPU grava la propiedad raíz sin importar algún otro factor, y es esta situación la que da pie a que se genere un inconveniente en el cual confluyen omisión de las obligaciones del propietario o contribuyente y de la Administración; del primero, cuando omite declarar las mutaciones que han tenido los predios para el año gravable siguiente, y frente a la segunda cuando se omite tener en cuenta todos los factores que confluyen en la propiedad raíz al momento de su actualización catastral.

4-Al leer la jurisprudencia del Consejo de Estado, se concluye, finalmente, que la omisión del contribuyente es aquella que conlleva a la generación del impuesto sobre un predio que ya no existe y cuya mutación no fue reportada, o que quizás exista bajo un régimen de propiedad horizontal, donde se generan unos derechos sobre un coeficiente que representa una unidad privada sobre el bien común. No obstante, la autora, mas allá de preguntarse si realmente es o no una omisión del

contribuyente o del estado, se cuestiona en este caso cómo se está aplicando el principio de eficiencia del IPU en estos casos. En efecto, dicho principio se desdibuja cuando en los casos de predios desenglobados o sujetos a un régimen de propiedad horizontal, se continúa generando y liquidando la carga tributaria a partir de la cédula catastral del predio existente antes de la división, lo cual, además de generar enormes dolores de cabeza al propietario/contribuyente, el cual, seguramente, se verá enfrentado a procesos de cobro e incluso aplicación de medidas cautelares en su contra, genera una “expectativa tributaria” para la Administración que no se puede cumplir, toda vez que al no existir la propiedad en los términos estudiados, esto es, en su existencia física, jurídica y la relación de propiedad que debe existir entre estos dos factores con quien se repute propietario o poseedor, difícilmente podrá el respectivo municipio recaudar el aforo del impuesto, aun con las consecuencias adversas que se pueden desprender de la imposibilidad de perseguir el predio precisamente por la falta de su aspecto físico. En la actualidad, dicho problema no se observa en pocos predios, sino que se convierte en una problemática que podría estar generando unas consecuencias presupuestales bastantes significativas para la hacienda municipal y, eventualmente, para los contribuyentes.

En efecto, el contribuyente también se puede ver afectado, ya que confiado de la información que reporta y gestiona una dependencia de la Administración como lo es la oficina de catastro municipal, se le genera una falsa expectativa respecto a su cumplimiento fiscal, ya que por regla general el contribuyente paga el impuesto por los predios nuevos que se generaron sin pensar que tiene una deuda fiscal que nunca le permitirá poder disponer de alguno de los bienes que se crearon con el desenglobe. Lo anterior, porque la administración no certifica un estado de paz y salvo de los nuevos predios, como consecuencia de la deuda fiscal del predio principal del cual se desenglobó, predio inexistente físicamente y que por ende no cumpliría con los requisitos del IPU desde el mismo momento en el que jurídica y físicamente se realiza el desenglobe.

Finalmente, la autora, una vez estudiada esta problemática que puede estar pasando desapercibida tanto para la Administración de muchos municipios como para los contribuyentes, con las consecuencias que ello implica para ambas partes, puede afirmar categóricamente que dicha problemática no tendrá fin hasta que se realice una regulación directa, tanto a la norma catastral, como a la norma fiscal, que en últimas es aquella que le permite al municipio realizar la aplicación

del hecho generador de un impuesto y de este modo, contar con el recaudo efectivo del mismo y realizar un presupuesto anual según sus pretensiones de recaudo.

Bibliografía.

- Acevedo, S. (2017). *Impuesto predial. La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*, Piza, J. (Editor). Colección de Derecho Tributario Fernando Hinestrosa. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Bogotá. Dirección Distrital de Impuestos (2000). Concepto 861 de 23 de mayo de 2000.
- Comunidad Económica Europea (1963). *Comité Neumark sobre la armonización de impuestos societarios*. La Haya.
- Delgado García, A. y Cuello, O. (2008). Nuevas tendencias en la política de fomento de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica. En *Crónica Tributaria* (núm. 128).
- Esser, J. (1977). *Principio y norma en la elaboración jurisprudencial del Derecho Privado*. Berlín.
- Ferreiro Lapatza, J. (2009). *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario. Los tributos en particular*. Cuarta Edición. Madrid: Marcial Pons.
- Galvis Gaitán, F. (2014). *Manual de Derecho Urbanístico*. Bogotá: Editorial Temis.
- Insignares, R. (2015). Los principios constitucionales del sistema tributario., en *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*, Piza, J. (Editor). Colección de Derecho Tributario Fernando Hinestrosa. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Instituto Geográfico Agustín Codazzi (1988). Resolución 2555 de 1988.
- Lewin, A. (2002). *Principios constitucionales del derecho tributario. Análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Parra, H. (2005). La reforma al impuesto predial en Bogotá en el 2004, *Revista de Derecho Fiscal*, n° 3. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Piza, J. y Restrepo, J.C. (2009). Hacienda pública o derecho fiscal. *Revista Docencia e Investigación en Derecho Fiscal* (24-26). Bogotá: Universidad Externado.
- Queralt, J. (2008). *Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria*. Barcelona: Tecnos.
- Rodríguez Bereijo, A. (1976). *Introducción al estudio del derecho financiero: un ensayo sobre los fundamentos teóricos del derecho financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Jurisprudencia.

- Consejo de Estado (2014). Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 29 de mayo de 2014, expediente 19561.
- Consejo de Estado (2016). Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 22 de septiembre de 2016, expediente 19866.
- Corte Constitucional (1992). Sentencia T-406, M.P. Dr. Ciro Angarita Barón.
- Corte Constitucional (1995). Sentencia C-455, M.P. Dr. José Gregorio Hernández Galindo.

Corte Constitucional (1996). Sentencia C-275, M.P. Dr. José Gregorio Hernández Galindo.

Corte Constitucional (1998). Sentencia C-183, M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz.

Corte Constitucional (1999). Sentencia C-505, M.P. Dr. Alejandro Martínez Caballero.

Corte Constitucional (2001). Sentencia C-1107, M.P. Dr. Jaime Araújo Rentería.

Corte Constitucional (2003). Sentencia C-776, M.P. Dr. Manuel José Cepeda Espinosa.

Corte Constitucional (2004). Sentencia C-131, M.P. Dra. Clara Inés Vargas Hernández.

Corte Constitucional (2004). Sentencia T-642, M.P. Dr. Rodrigo Uprimny Yepes.

Corte Constitucional (2005). Sentencia C-032, M.P. Dr. Jaime Córdoba Triviño.