

El impuesto predial sobre los bienes públicos. Análisis normativo y jurisprudencial

Property tax on public assets. A regulatory
and jurisprudential analysis.

O imposto predial sobre os bens públicos.
Análise normativa e jurisprudencial.

*ESTEFANÍA BRICEÑO CÁRDENAS*¹

Para citar este artículo / To reference this article

Estefanía Briceño Cárdenas. *El impuesto predial sobre los bienes públicos. Análisis normativo y jurisprudencial*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 78. Mayo de 2018. At. 145.

Fecha de recepción: 1 de noviembre de 2017

Fecha de aprobación: 12 de diciembre de 2017

Página inicial: 145

Página final: 171

Resumen

El impuesto predial en Colombia, es un impuesto que grava la propiedad inmueble privada y pública, sin incluir dentro de estos últimos los bienes de uso público. A partir de lo que ha previsto la Constitución de 1991, el ordenamiento jurídico tributario, el régimen jurídico sobre la propiedad de los bienes públicos, y la doctrina del Consejo de Estado, identificamos que no es categórica la premisa anterior.

En este sentido, cuando la jurisprudencia afirma que lo que se grava es la propiedad de un bien inmueble, es decir, el derecho de dominio, primero es creadora del aspecto material generador de impuesto, y además conforme al ordenamiento jurídico, la doctrina y la jurisprudencia implicaría que todos los bienes

1 Abogada de la Universidad Externado de Colombia y especialista en Derecho Tributario de la misma Universidad. Investigadora del Centro del Centro Externadista de Estudios Fiscales de la misma Universidad. Consultora de la firma Piza & Caballero Consultores. Con experiencia en litigio tributario y asesoría tributaria en los sectores público y privado.

públicos tanto de uso público como fiscales están sujetos al IPU, como quiera que la propiedad pública es su base común.

Palabras Claves

Impuesto predial – hecho generador – aspecto material – no sujeción – exención – bienes de uso público – bienes fiscales – impuestos territoriales – propiedad privada – propiedad pública.

Abstract

In Colombia, property tax (impuesto predial) is a tax levied on private and public real property, the latter not including property used by the public. Based on the provisions of the 1991 Constitution, the tax law, the legal regime on the ownership of public property and the doctrine of the Council of State, we consider that the above premise is not categorical.

In this regard, when case law states that what is taxed is the ownership of a property, that is, the right of ownership, it first creates the tangible event triggering the tax, and furthermore, according to the legal regime, doctrine and jurisprudence, this would imply that all public goods, both fiscal and of public use are subject to the Unified Property Tax (Impuesto Predial Unificado – IPU), since public ownership is their common base.

Keywords

Property tax - triggering event - tangible aspect - no subject - exemption - property of public use - tax assets - land tax - private property - public property.

Resumo

O imposto predial na Colômbia, é um imposto que grava a propriedade imóvel privada e pública, sem incluir dentro destes últimos os bens de uso público. A partir do que tem previsto a Constituição de 1991, o ordenamento jurídico tributário, o regime jurídico sobre a propriedade dos bens públicos, e a doutrina do Conselho de Estado, identificamos que não é categórica a premissa anterior.

Neste sentido, quando a jurisprudência afirma que o que se grava é a propriedade de um bem imóvel, é dizer, o direito de domínio, primeiro é criadora do aspecto material gerador de imposto, e para além conforme ao ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência implicaria que todos os bens públicos tanto de uso público quanto fiscais estejam sujeitos ao IPU, como seja que a propriedade pública é sua base comum.

Palavras-Chave

Imposto predial – fato gerador – aspecto material – não fixação – isenção – bens de uso público – bens fiscais – impostos territoriais – propriedade privada – propriedade pública.

Sumario

1. Estructura jurídica del impuesto predial, 1.1. El elemento objetivo del hecho generador, 1.2. Supuestos de no sujeción y exención. 2. Elemento subjetivo del hecho generador, 2.1. Sujeto activo. Distribución del poder tributario en la constitución de 1991, 2.2. Sujetos pasivos del impuesto predial sobre los bienes públicos, 2.3. Evolución normativa, 3. El impuesto predial sobre los bienes públicos, 3.1. Régimen de los bienes públicos en Colombia, 3.2. Fundamentos jurídicos y efectos tributarios de la clasificación de los bienes públicos en bienes de uso público y bienes scales, 3.3. La propiedad es la base común de los bienes públicos, 3.4. La propiedad pública se aplica a los bienes de uso público, 3.5. La propiedad pública frente al impuesto predial, 4. Análisis normativo y jurisprudencial de la doctrina del Consejo de Estado frente al impuesto predial sobre los bienes públicos, Conclusiones, Bibliografía

1. Estructura jurídica del impuesto predial

1.1. El elemento objetivo del hecho generador

El hecho generador o el hecho imponible está compuesto por dos elementos, el elemento objetivo, que corresponde a los actos o hechos generadores del impuesto que comprende los aspectos; material, espacial, temporal y cuantitativo, y el elemento subjetivo que corresponde a la relación de un sujeto con el cumplimiento de la obligación tributaria, y otro sujeto acreedor del tributo.

Cabe advertir que algunos aspectos de la estructura del impuesto predial unificado no cuentan con definición legal, con lo cual, y según la jurisprudencia que veremos, dicha regulación le compete a los municipios y distritos.

1.2 Supuestos de no sujeción y exención

Las exclusiones y exenciones son mecanismos para delimitar el aspecto material del impuesto y se concretan en la desgravación de supuestos subjetivos y objetivos.

La Constitución, además, de otorgar la potestad exclusiva a los municipios de gravar la propiedad inmueble (Art. 317 CP), también prohíbe que la ley establezca exenciones o tratamientos preferenciales sobre los tributos de las

entidades territoriales (Art. 294 CP). La Corte Constitucional ha señalado que del poder impositivo del legislador previsto en el artículo 338, no se infiere que con base en este se pueda establecer frente a los impuestos de propiedad exclusiva de las entidades territoriales, exenciones o tratamientos preferenciales (Sents. C-177 de 1996 y C-393 de 1996).

En relación con los bienes de la Nación, adelantándonos al asunto de fondo del presente escrito, el Consejo de Estado señaló (Sentencia CE-19561 de 2014), a partir de la división de los bienes públicos del Código Civil (Art. 674) en bienes de uso público y bienes fiscales, que los primeros se encuentran excluidos, -aunque con algunas excepciones que veremos más adelante- y lo segundos, gravados, en tanto existía – para el Consejo de Estado- una exención subjetiva, pues solo estaban gravados los bienes fiscales cuando se trataba de bienes de propiedad de las empresas industriales y comerciales del Estado, de los establecimiento públicos o de las sociedades de economía mixta (Art. 61, Ley 55 de 1985)

Con ocasión de las normas previstas en la Carta Política, y de la interpretación que de las mismas ha hecho la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, el Concejo Distrital de Bogotá en el literal f) del artículo 19 del Decreto 352 de 2002, consagró que “[e]n consideración a su especial destinación, los bienes de uso público de que trata el artículo 674 del Código Civil” están excluidos del impuesto predial.

La premisa de que los bienes de uso público de la Nación están excluidos del impuesto, reconocida ampliamente por la jurisprudencia no se había sustentado en una norma con rango de ley que así lo determinara, -toda vez que con la Ley 1430 de 2010 se podría afirmar que este vacío ha sido zanjado-, sino por la previsión de que los bienes de uso público, en tanto su uso es de todos los habitantes no son objeto de dominio –supuesto de estudio más adelante-. Por lo tanto, estando comprendidos estos bienes en el supuesto de hecho de la norma generadora del impuesto, están gravados con el IPU.

Por lo anterior, en tanto hayan normas de orden municipal que les conceda una exención se puede considerar que no hay lugar al impuesto sobre estos bienes, aunque no existen normas en tal sentido, y cada vez más supuestos de desgravación subjetivos, con lo cual, la diferencia de bienes públicos y fiscales para determinar la imposición ha carecido de eficacia.

En conclusión, la forma de aclarar este asunto sería mediante la configuración expresa del hecho generador del impuesto, pues como lo precisamos anteriormente no existe norma de rango legal que lo establezca y suponiendo que exista no le es dable tal competencia al legislador de conformidad con el ordenamiento constitucional (Art. 294) y la interpretación de la Corte (PIZA RODRÍGUEZ, 2010, p, 152).

2. Elemento subjetivo del hecho generador

2.1. Sujeto activo. Distribución del poder tributario en la constitución de 1991

Teniendo en cuenta la triple dimensión del poder fiscal (poder normativo, poder de gestión, y poder de disposición) (ACEVEDO *et al.*, 2016, p. 230), en el impuesto predial el *poder normativo*, es decir, la competencia para regular los elementos del tributo, le pertenece a los municipios y distritos, con fundamento en la disposición constitucional que concede a estas entidades la facultad para gravar la propiedad inmueble con excepción de la contribución de valorización. Es así, como las organizaciones públicas de elección popular intervienen en la construcción normativa del tributo, dependiendo del espacio dejado por el legislador, quien es la entidad siempre de creación de los tributos.

En cuanto al *poder de gestión*, el artículo 2° de la Ley 44 de 1990 dispone que el IPU es un tributo municipal, cuya administración, recaudo y control le pertenece a cada municipio, es decir, al alcalde que junto con sus dependencias administrativas vela por el cumplimiento y recaudo del impuesto. Por último, el *poder de disposición de los recursos* es propio de cada entidad territorial y depende de su organización presupuestal.

En conclusión, el titular de la obligación tributaria que surge de la realización del hecho generador del IPU, es la entidad territorial y específicamente las dependencias como las secretarías de hacienda o las tesorerías municipales.

2.2. Sujetos pasivos del impuesto predial sobre los bienes públicos

El artículo 2° del Estatuto Tributario Nacional establece que el contribuyente es el sujeto “...respecto de quien se realiza el hecho generador de la obligación sustancial”, es decir, quien despliega el supuesto de hecho descrito en la ley y que por ese hecho se convierte en el obligado directo del pago del tributo (PIZA RODRÍGUEZ *et al.*, 2010, p. 347). Esta disposición carece de aplicación frente al IPU, pues como ya se señaló no existe dentro del ordenamiento jurídico previsto por el legislador una norma que prescriba el aspecto material de este impuesto.

Los concejos municipales y distritales entonces, han señalado de manera general a las personas naturales o jurídicas propietarias o poseedoras de predios ubicados dentro de la jurisdicción municipal, como los sujetos pasivos de este impuesto.

El ordenamiento jurídico tributario, en cuanto a la sujeción pasiva del IPU ha tenido varias regulaciones en los últimos años. Así, la Ley 1430 de 2010, estableció que:

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 (Art. 54, Ley 1430 de 2010, modificado por el artículo 177 de la Ley 1607 de 2012).

Las leyes 1430 de 2011 y 1607 de 2012 establecieron la sujeción pasiva en el impuesto predial, respecto de los bienes de uso público que son explotados económicamente por particulares. La Ley 1430 de 2010 señaló como sujetos pasivos del IPU, a los tenedores de inmuebles públicos a título de concesión. La Ley 1607 de 2012, modificó esta disposición y señaló que los bienes de uso público y obra de infraestructura continuarán excluidos del IPU, excepto las áreas ocupadas por establecimientos mercantiles.

En cuanto al análisis de constitucionalidad realizado sobre esta disposición (Art. 54 Ley 1430), la Corte Constitucional al declarar la exequibilidad consideró:

(E)l legislador goza de amplia libertad en materia tributaria y puede por razones de conveniencia y de política fiscal, establecer los tributos que considere en un momento dado, sin que ello afecte la confianza legítima y el principio de buena fe que ha de prevalecer entre el Estado y los administrados (Sentencia C-712/12).

La anterior disposición de la Ley 1430, señala un tema que aunque no es objeto de este trabajo, llama la atención al señalar que estarán gravados los bienes de uso público ocupados por establecimientos mercantiles, posiblemente se está en presencia de una nueva relación jurídica tributaria diferente al derecho de dominio, con un objeto imponible distinto al de la riqueza o el patrimonio, como lo es la renta obtenida por la actividad económica, lo que estaría desnaturalizando el impuesto predial y sus fundamentos jurídicos.

El criterio aceptado por la doctrina y la jurisprudencia en cuanto a la sujeción pasiva del IPU, es que cubre a propietarios, poseedores y usufructuarios, aunque los acuerdos municipales no señalan expresamente o no son claros en establecer cuál es la relación de estos frente a las Administraciones municipales, si se trata de sujetos pasivos en calidad de contribuyentes, sustitutos o responsables (ACEVEDO et al., 2016, p. 169).

En conclusión, de llegar a contar con un elemento material del hecho generador expreso, se definirían los sujetos pasivos obligados al impuesto predial. No obstante, por el momento nos compete adentrarnos en el análisis de las entidades públicas como sujetos pasivos del impuesto predial y vislumbrar si los bienes públicos son objeto del impuesto predial, a falta de un régimen administrativo claro sobre dichos bienes.

2.3. Evolución normativa

El origen del impuesto predial se remonta al año 1887, cuando el legislador, en el artículo 4º de la Ley 48 de ese año, permitió que los departamentos gravaran con un impuesto anual los bienes inmuebles o raíces de su jurisdicción.

En el mismo sentido encontramos el artículo 129-32 de la Ley 149 de 1888 (Régimen Político y Municipal), que incluyó entre las atribuciones de las Asambleas Departamentales, la relativa al establecimiento y reglamentación del *“impuesto sobre los inmuebles”*.

Posteriormente, el artículo 17-4º de la Ley 20 de 1908, que reformó la Ley 149 de 1888, determinó que el *“impuesto sobre la propiedad raíz”* formaría parte de las rentas municipales y que se cobraría de acuerdo con la reglamentación que establecieran los departamentos.

El artículo 21 del Decreto 1226 de 1908 previó que los bienes de la Nación no serían gravados con contribuciones por las municipalidades: *“Los bienes de la Nación no serán gravados con contribuciones por las municipalidades; tampoco lo serán los bienes de los distritos ubicados en el territorio de otro por la municipalidad donde se hallan situados”*

Esta es la primera referencia normativa que otorgó un trato diferencial a los bienes de propiedad de la Nación para efectos de ser gravados por tributos territoriales. No obstante, fue el artículo 13, literal e) del Decreto 1227 de 1908 que exceptuó expresamente del pago del impuesto predial, las propiedades públicas: *“Quedan exceptuadas del pago del impuesto predial las propiedades siguientes: c) Las propiedades públicas, cualquiera que sea la denominación de la persona o entidad que las administre”*.

La Ley 29 de 1963 derogó todas las disposiciones de carácter nacional que decretaron exoneraciones o exenciones del impuesto predial para las personas privadas: *“artículo 2º. Deróganse todas las disposiciones de carácter nacional que decreten exoneraciones o exenciones del impuesto predial y complementarios para las personas privadas”*.

Respecto a las entidades públicas, la Ley 55 de 1985 autorizó, de manera expresa, en el artículo 61, la posibilidad de gravar con el impuesto predial en favor del correspondiente municipio, los bienes inmuebles de propiedad de los establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta del orden nacional. Dicha disposición fue reproducida en el artículo 194 del Decreto Ley 1333 de 1986, Código de Régimen Municipal.

Con la Ley 44 de 1990 se creó el *“impuesto predial unificado”*, con el cual se simplificaron los diferentes tributos que para la fecha tenían como hecho generador la propiedad inmueble.

Las leyes 1430 de 2011 y 1607 de 2012 establecieron la sujeción pasiva en el impuesto predial, respecto de los bienes de uso público que son explotados económicamente por particulares, esta disposición pretende finalizar la incertidumbre jurídica respecto de la sujeción al IPU de los bienes de uso público, considerando que seguirán estos excluidos excepto los bienes ocupados por particulares (Inc. 2, art. 54), cabe resaltar que no ha existido anteriormente una disposición expresa que los excluya del IPU, generando a su vez, otro análisis jurídico –el ya señalado–, y al mismo tiempo la posible afirmación de que solo los bienes fiscales están gravados con el IPU.

De conformidad con el recuento normativo, se observa que no se encuentra una referencia explícita a la naturaleza privada o pública del predio, por el contrario, sí existen disposiciones que establecen que los inmuebles de la municipalidades no están gravados, que derogan los beneficios sobre los predios de propiedad privada, y que autoriza gravar con el predial los bienes de las Empresas Industriales y Comerciales de Estado, los Establecimientos Públicos y las Sociedades de Economía Mixta, con lo cual parece lógico pensar que solo los bienes privados estarían gravados con el IPU, pero que con la disposición de la Ley 1430 parece traer confusión más que claridad. Por todo lo anterior, ha sido la jurisprudencia quien se ha encargado de analizar y determinar si tanto los bienes públicos como privados son objeto del impuesto predial.

3. El impuesto predial sobre los bienes públicos

3.1. Régimen de los bienes públicos en Colombia

El régimen de los bienes públicos en Colombia como lo veremos más adelante, tienen una presentación binaria, como tradicionalmente se tienen en las categorías jurídicas que intentan explicar en contraposición unas de otras su concepto o característica. Así, se consideró en un momento que en el régimen de la personalidad jurídica del Estado, este contaba con dos personalidades, una de derecho público y otra de derecho privado, con lo que surgieron categorías como la de empleados públicos y trabajadores oficiales, contratos administrativos y otros de derecho privado de la administración, y unos bienes de uso público y fiscales; con lo cual según lo anterior, el Estado en ocasiones actúa como un particular (PIMIENTO ECHEVERRI *et al.*, 2011, p. 208), que para el caso del impuesto predial, así lo consideró el legislador al gravar con este impuesto los bienes de las empresas industriales y comerciales del Estado, los establecimientos públicos y las sociedades de economía mixta (Sents. CE-15448 de 2008 y CE-16685 de 2009).

Entonces, con la división de los bienes públicos podemos pensar en definir una propiedad pública y una propiedad privada del Estado, y es este el interés

y punto de estudio de este acápite para efectos de definir si según el ordenamiento jurídico y la doctrina del Consejo de Estado es categórica la división de los bienes públicos para efectos de definir su imposición al impuesto predial y, además, si a partir del derecho de propiedad privada como lo ha reconocido el Consejo de Estado se puede entender que los bienes fiscales están gravados con el impuesto predial, cuando es el legislador quien debe delimitar los elementos esenciales del tributo, conforme al principio de legalidad.

3.2. Fundamentos jurídicos y efectos tributarios de la clasificación de los bienes públicos en bienes de uso público y bienes fiscales

La fuente teórica de la división de los bienes públicos, según ANDRÉS BELLO, se refiere a la existencia de una propiedad pública dividida en dos categorías, unos destinados al uso de todos los habitantes y otros destinados a un servicio público, con lo cual, la división del Código Civil se hizo a partir del uso de los bienes y no de su régimen jurídico. (BELLO, 1832, p, 82)

La división de los bienes públicos en bienes de uso público y bienes fiscales prevista por el artículo 674 del Código Civil, como se señaló, ha sido una división fundada en la titularidad del uso de los bienes públicos, en tanto prevé la norma que son bienes públicos eso cuyo uso pertenece a todos los habitantes de un territorio, y fiscales aquellos cuyo uso no pertenece generalmente a todos los habitantes. Esta división no encuentra dentro del ordenamiento un régimen jurídico claro, como quiera que en ocasiones tanto los bienes de uso público son entregados a particulares como ya lo señalamos, o los bienes fiscales entregados a particulares para la prestación de servicios públicos, con lo cual, existen bienes que cuentan con características particulares especiales, o que vistos desde la categoría divisoria ya señalada, igual siguen las mismas medidas de protección como la inembargabilidad y la imprescriptibilidad (PIMIENTO ECHEVERRI, 2010, p. 24). Con lo que la clasificación del Código Civil de 1888, hoy por hoy, ha perdido vigencia por la evolución, en la forma de detentar, utilizar y administrar los bienes públicos por parte del Estado.

Ante la ausencia de una norma precisa del derecho positivo, en particular que responda a la evolución del papel del Estado y del uso de los bienes que siendo de propiedad del Estado, devienen en bienes de uso público, explotados o administrados por particulares para servicios públicos que en todo caso, por masivos, se convierten en bienes de interés público, como el caso del transporte público o los aeropuertos, por tanto, ha sido la jurisprudencia y la doctrina quienes han asumido la teoría de la clasificación de los bienes públicos a partir de dos

critérios, el de la propiedad de los bienes públicos y el de su régimen jurídico (PIMIENTO ECHEVERRI, 2010, p. 218).

En cuanto a la propiedad de los bienes de uso público, la jurisprudencia (Corte Constitucional, T-566/92, T-572/94, C-536/97 y C-126/98; CE-404 de 1996) ha señalado desde antes y después de la Constitución de 1991, que estos bienes no son objeto de propiedad, toda vez que, es incompatible con las características del derecho de dominio; que en palabras de la Corte Suprema de Justicia:

(...) el destino común, esencial en los bienes de uso público, se opone a la movilidad jurídica característica de aquellos sobre los cuales recae el dominio, y es además, incompatible con la presencia de un derecho exclusivo, real, pleno y absoluto de su titular. Por ello se habla con más exactitud de una potestad administrativa o supervigilante sobre ellos, en manos de las entidades de derecho público (Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil, 31 de mayo de 1961).

Ahora, en el caso de los bienes fiscales ha sostenido la jurisprudencia, de igual forma desde antes y después de la Constitución de 1991, que estos bienes los posee y administra el Estado como lo haría un particular (Corte Suprema de Justicia, Sala de negocios generales, 27 de septiembre de 1940; Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, 31 de mayo de 1961; Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil y Agraria, 29 de julio de 1999, Rad. S-029. Corte Constitucional C-251/1996).

El problema jurídico que se plantea el derecho tributario es si el aspecto material del elemento objetivo, es la propiedad de los inmuebles, y si en tal caso es relevante, el derecho de propiedad que sigue siendo público o el uso; cuestión que la Ley 1430 especifica desde ahora para unos bienes determinados bajo ciertas condiciones concretas.

En cuanto al régimen jurídico, los bienes fiscales se rigen, según la jurisprudencia, por las reglas del derecho privado, como quiera que está previsto en la legislación civil sin contar con un régimen administrativo propio de estos bienes, en tanto, ha señalado que las entidades públicas ejercen "*las atribuciones propias de los particulares*" (CE Sala de Consulta y Servicio Civil, 30 de agosto de 2001. Rad. 1341) sobre estos bienes y como "*norma general se rigen por la legislación común*" (CE Sala de Consulta y Servicio Civil, 29 de noviembre de 1995. Rad. 1341).

En cuanto a los bienes de uso público, el Código Civil ha establecido a partir del artículo 2519 la imprescriptibilidad de estos bienes. En cuanto a la inalienabilidad, no existe una norma dentro de Código Civil, que indique que los bienes de uso público se encuentran fuera del comercio (PIMIENTO ECHEVERRI, 2010, p. 220), lo cual, sumado a la previsión de la Constitución de 1886 que señalaba que en el territorio colombiano no habría bienes inmuebles de carácter inalienable y

a la establecida en la Ley 88 de 1882 que permitía la venta de los bienes baldíos declarados de uso público, dilucida el vacío jurídico en cuanto al régimen jurídico de estos bienes en su clasificación binaria desde esos.

La misma conclusión anterior, para estos tiempos, si se tiene en cuenta que la Constitución de 1991 establece para varios bienes tanto públicos como privados su propio régimen jurídico, tal es el caso, los bienes privados que se encuentran dentro del Sistema Nacional de Parques Naturales, y por disposición constitucional (Art. 63) son inalienables, inembargables e imprescriptibles. Así lo ha señalado el Consejo de Estado, al precisar que:

[C]on la entrada en vigencia de la Constitución de 1991, esa clasificación tradicional entre bienes fiscales y bienes de uso público se quedó corta, toda vez que existen categorías de bienes que cuentan con características particulares que no se acomodan a los de una y otra especie (CE Sala de Consulta y Servicio Civil, 5 de diciembre de 2002. Rad. 1469).

No obstante lo anterior, la Corte Suprema de Justicia sostuvo, antes de la jurisprudencia señalada en el párrafo anterior, es decir, en 1978, lo siguiente:

[A]mbas clases de bienes estatales forman parte del mismo patrimonio y solo tienen algunas diferencias de régimen legal, en razón del distinto modo de utilización. Pero a la postre, por ser bienes de la hacienda pública tienen un régimen de derecho público aunque tengan modos especiales de administración (Corte Suprema de Justicia, Sala Plena, 16 de noviembre de 1978).

Pronunciamiento anterior, mucho más sabio que el de la jurisprudencia posterior a la de 1991, porque se aproxima a las conclusiones que hoy se pueden hacer en un estudio que intente revelar el vacío jurídico en cuanto al régimen jurídico de los bienes públicos, pues precisa que cada bien tiene modos especiales de administración, pero que en todo caso hacen parte del régimen de derecho público, que hilando más delgado y adelantándose, son susceptibles de propiedad pública con su propio ordenamiento, tesis de PIMIENTO ECHEVERRI (PIMIENTO ECHEVERRI, 2015), y asunto que para los fines de este trabajo es relevante, pero que tradicionalmente, como lo señala PIMIENTO ECHEVERRI, la doctrina nacional le ha dado un enfoque privatista a los bienes públicos como ARTURO VALENCIA ZEA, ÁLVARO ORTIZ MONSALVE (VALENCIA Y ORTIZ, 2007) y LUIS VELÁSQUEZ JARAMILLO (VELÁSQUEZ, 2008); aunque se ha avanzado en un análisis de este asunto a partir de las teorías como el trabajo de GUSTAVO PENAGOS (PENAGOS, 1998), JAIME ORLANDO SANTOFIMIO (SANTOFIMIO, 2008) y PEDRO PABLO MORCILLO (MORCILLO, 2007).

Entonces, la clásica división de los bienes públicos en bienes fiscales y de uso público prevista en el Código Civil, y señalada y desarrollada por la jurisprudencia y

por la doctrina clásica de JOSÉ J. GÓMEZ, en donde los bienes fiscales se dividen en bienes fiscales propiamente dicho y bienes fiscales adjudicables como línea divisoria para establecer la propiedad y el régimen jurídico de los bienes públicos, no es suficiente, pues a partir de la Constitución de 1991, existen nuevos elementos para analizar los bienes públicos, su propiedad y régimen jurídico, que a partir de la función social de la propiedad (Art. 58 CP), la aplicación de un régimen exorbitante para los bienes de uso público, los parques naturales, el patrimonio arqueológico de la Nación y los que determine la ley (Art. 63 CP), las acciones populares para la protección del patrimonio, el espacio y la moralidad pública (Art. 88 CP), la propiedad del estado sobre el territorio y los bienes públicos que forman parte (Art. 102 CP), permiten, aunque borrosa, una nueva evocación sobre lo que es el régimen de la propiedad pública en Colombia y su régimen jurídico (PIMIENTO ECHEVERRI, 2010, p. 20). Además, de la categorización del IPU sobre los bienes de uso público en derecho tributario a partir de la Ley 1430.

3.3. La propiedad es la base común de los bienes públicos

El régimen jurídico de los bienes públicos diferenciador de los de uso público y fiscales, han sido los instrumentos de protección, inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad, con lo cual los bienes de uso público sometidos a este régimen se comprenden como aquellos no susceptibles del derecho de propiedad, por lo que se han concebido fuera del comercio. Y en contraposición, los bienes fiscales al estar sometidos a esta figura se han entendido que son objeto de una propiedad similar a la de los particulares respecto a la circulación de los bienes dentro del comercio, y por tanto susceptible de ser gravado con el IPU. No obstante lo anterior, existe tanto en el derecho colombiano como en la doctrina un fundamento jurídico base y punto de partida para establecer un régimen jurídico de los bienes públicos. Es decir, en cualquier caso, el derecho de propiedad es del Estado, y para ligar de una vez con el aspecto material del elemento objeto del impuesto predial, es la propiedad lo que se grava, no las modalidades de tal derecho o los demás atributos que inspiraron en su momento la clasificación en fiscales y de uso público, o por lo menos el legislador tributario nunca ha afinado esta diferencia en la configuración del impuesto predial.

La jurisprudencia del Consejo de Estado como se verá más adelante, con base en la propiedad “similar” de los bienes fiscales a la propiedad privada, ha señalado que son objeto del impuesto predial, con lo cual el objeto de este capítulo es entender esta premisa a partir de lo previsto en el ordenamiento jurídico con base en el principio de legalidad, lo que establece el legislador al configurar el aspecto material del impuesto predial, la jurisprudencia y doctrina al respecto. Y además de lo anterior, conocer si los bienes de uso público se entienden sujetos

al derecho de propiedad como quiera que se ha entendido que por la inalienabilidad no está sujeto a este derecho dado que no es susceptible de circular en el tráfico jurídico, es decir, ¿La propiedad pública de los bienes fiscales es similar a la de los particulares?, y ¿La propiedad pública se aplica a los bienes de uso público? Estas consideraciones pueden tener valor para determinados fines más no para la configuración del impuesto predial.

3.4. La propiedad pública se aplica a los bienes de uso público

El régimen jurídico de estos bienes en cuanto a la inalienabilidad, imprescriptibilidad, e inembargabilidad se aplica y fundamenta en la misma propiedad, ya que la inalienabilidad es una prohibición para el propietario para transferir el derecho de propiedad de un bien, partiendo de la premisa de que el derecho de propiedad existe, así como hay bienes privados que aunque son susceptibles de derecho de propiedad, están sometidos por el ordenamiento jurídico a las medidas de protección, como los bienes privados que se encuentran dentro del Sistema Nacional de Parques Naturales.

Por otra parte, como fundamento para contradecir que los bienes de uso público son susceptibles de derecho de propiedad, es la contraposición entre la exclusividad de uso de los bienes por parte del propietario y el uso público, que con el artículo 676 del Código Civil, se entiende superada como quiera que esta disposición prevé que existen bienes privados como los puentes y caminos construidos a expensas de particulares en donde los dueños permiten el uso y goce a todos los habitantes de un territorio, lo que entendemos jurídicamente como una nuda propiedad.

De igual forma, el Código Civil prevé expresamente en el artículo 674 que son bienes públicos “aquellos cuyo dominio pertenece a la República” y el artículo 669, señala que la expresión dominio público es sinónimo de propiedad, lo que indica que desde el ordenamiento positivo los bienes de uso público son objeto de propiedad pública como derecho de dominio que le asiste a las entidades públicas, asimilando dominio y propiedad que por el mito de la propiedad privada absoluta impedía asimilar dominio público y propiedad pública (PIMIENTO ECHEVERRI, 2015, p. 200).

En cuanto a la relación jurídica de los bienes de uso público con las personas de derecho público, considerar que la relación no obedece a un derecho real sino a la de soberanía, no es adecuado porque este es un concepto político y no jurídico, pues la relación jurídica de titularidad y propiedad permite explicar, primero que existe un bien jurídicamente apropiable, y además, que “*los constructores que realizan cesiones deban titular estos bienes a nombre del municipio y no de la Nación*” (PIMIENTO ECHEVERRI, 2011, p. 224), o el pueblo, términos propios

de la teoría de la soberanía, lo que implica que la práctica y la ejecución de las actividades para el cumplimiento de los fines de la función administrativa, implica observar a los bienes de uso público como bienes jurídicamente apropiables.

Por lo anterior, el derecho de propiedad no es incompatible con los bienes de uso público, por el contrario, existe la propiedad pública sobre estos bienes, entendida por el ordenamiento como dominio público a cargo o cuyo titular son las entidades públicas.

3.5. La propiedad pública frente al impuesto predial

Siguiendo a PIMIENTO ECHEVERRI, la propiedad pública se define como:

[E] derecho que tienen las personas jurídicas de derecho público de gozar y disponer de sus bienes –de uso público o fiscales según la distinción tradicional- en el marco de los principios de “igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad imparcialidad y publicidad” atendiendo las finalidades del interés general (arts. 2 y 209 C.P) (PIMIENTO ECHEVERRI, 2011, p. 226).

En cuanto a la asimilación de la propiedad de los bienes fiscales a la propiedad que detentan los particulares sobre sus bienes, como fundamento para gravar dichos bienes fiscales, difiere en cuanto a los fines que persiguen los bienes fiscales y además en cuanto al ejercicio de los bienes fiscales, puesto que están sometidos a un régimen diferente al de los bienes privados, de conformidad con la afectación dada por el ordenamiento jurídico a cada bien.

La propiedad pública tiene como objeto la realización de los fines del Estado de conformidad con el artículo 2° de la Constitución Política, afectación que convierte a la propiedad pública en funcional al servicio del interés general, como el uso público, el desarrollo económico, ambiental y cultural (PIMIENTO ECHEVERRI, 2011, p. 224). Entonces la propiedad pública de los bienes fiscales se caracteriza por ser finalista, ya que el propietario es una entidad pública que actúa en cumplimiento de los fines del Estado, y funcional cuando los bienes están afectos a una actividad específica a cargo del Estado; características sustancialmente diferentes y opuestas a las de la propiedad privada, esta última que se caracteriza por no estar destinada al interés general, con lo cual, si cuentan con su propio régimen jurídico.

Cabe tener en cuenta que aunque la Ley 1430 de 2010, quiso poner fin a la incertidumbre sobre si los bienes de uso público están gravados o no con el IPU, señaló textualmente que continuarían como si previamente existiera una disposición en tal sentido, y además lo que conduce dicha disposición como ya se señaló es que posiblemente se está configurando otra relación jurídica tributaria y se está desvirtuando la naturaleza del IPU, lo que afirma nuestra tesis de

que cada bien público afectado a una actividad particular cuenta con su propio régimen jurídico.

4. Análisis normativo y jurisprudencial de la doctrina del Consejo de Estado frente al impuesto predial sobre los bienes públicos

Este capítulo tiene como fin, describir la evolución doctrinal que ha asumido el Consejo de Estado frente al impuesto predial en los bienes del Estado, además de abrir un punto de discusión e investigación alrededor de la doctrina de esta entidad.

Tal como se ha precisado, ni la Ley 14 de 1983, ni la Ley 44 de 1990, prevén expresamente el aspecto material generador del IPU, aunque se permita leer de los artículos 13 y 14 de la Ley 44 que tanto el propietario y poseedor del inmueble son los sujetos pasivos, lo que le ha permitido a las entidades territoriales, a partir de su facultad impositiva derivada prever como hecho generador del impuesto predial, la propiedad sobre los inmuebles.

A partir del 2013, el Consejo de Estado señala que la sujeción pasiva de los bienes públicos se determina por su división en bienes fiscales y públicos, aunque más exactamente señala el aspecto material del hecho generador como la propiedad privada, entendida como el derecho de dominio, con lo cual el interrogante que surge es si puede el Consejo de Estado establecer el hecho generador del IPU y, además, si solo los bienes fiscales por considerar que son los bienes objeto de dominio se consideran gravados con el IPU, no así, los bienes de uso público.

En 1994, el Consejo de Estado en Sentencia CE-5001 del 24 de febrero de 1994, analizó la legalidad de los actos administrativos expedidos por la Oficina de Catastro del Municipio de Rionegro, que liquidó a cargo del Fondo Aeronáutico Nacional el impuesto predial sobre los bienes que conforman el Aeropuerto Internacional José María Córdova.

En esta Sentencia, el Consejo de Estado señaló que el hecho generador del impuesto predial es la propiedad raíz, considerando que para establecer el sujeto pasivo se debía establecer primero quién es el propietario del bien.

En ese orden de ideas, concluyó que pese a la naturaleza jurídica de establecimiento público del Fondo Aeronáutico Nacional, este no era el sujeto pasivo como quiera que no era el titular del derecho de dominio de los inmuebles del aeropuerto, pues de conformidad con el artículo 13 de la Ley 3 de 1977 el Fondo Aeronáutico cedió a la Nación los inmuebles que figuraban a su nombre, y que de haber sido el propietario si habría sido sujeto pasivo con ocasión de la Ley 55 de 1985, que señala que los bienes de los establecimientos públicos, las empresas

industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta están sujetos al impuesto predial (Art. 61).

En esta Sentencia, el Consejo de Estado señaló que la Nación no es sujeto pasivo del impuesto predial, con lo cual solo con la Ley 55 los entes territoriales están facultados para gravar los bienes públicos, pues el impuesto predial solo estaba concebido para gravar la propiedad privada, como quiera que de la Ley 29 de 1963 que derogó todas las disposiciones que decretaban exoneraciones del impuesto predial para las personas privadas, se puede inferir que el impuesto estaba concebido para particulares. Así lo señaló el Consejo de Estado en la sentencia analizada:

En ningún momento las normas que crearon el tributo, que en sus comienzos fue nacional, establecieron expresamente el gravamen para los inmuebles de propiedad de las entidades públicas, y por el contrario de las normas que derogaron aquellas que concedían exenciones [se] permitía inferir que aquel (sic) solo gravaba a la propiedad privada.

Además de lo anterior, y en cuanto al poder tributario de los municipios, el Consejo de Estado parte de la premisa de que los bienes públicos no están gravados, con lo cual las entidades públicas no lo pueden hacer sin autorización legal, así:

Para la Sala la razón fundamental radica en que siendo la facultad impositiva de los municipios una atribución secundaria que debe ejercerse de acuerdo con la Constitución y la ley, no podían los municipios gravar los bienes públicos sin expresa autorización legal y menos con el impuesto predial, cuyo desarrollo normativo lo señalaba a cargo de las propiedades de los particulares.

En conclusión, el Consejo de Estado señaló tres asuntos importantes, por una parte, que el hecho generador del impuesto predial es la propiedad raíz, que solo los bienes de las entidades previstas en el artículo 61 de la Ley 55 de 1985 están gravados con el impuesto predial, que el impuesto estuvo concebido en principio para la propiedad privada, con lo cual existe una exclusión concebida para las propiedades públicas.

Lo señalado por el Consejo de Estado se sustenta en que el ordenamiento jurídico desde 1908 prevé que los bienes de la Nación no serían gravados con contribuciones por las municipalidades (Art. 21 del Decreto 1226 de 1908) y además que las propiedades públicas no están gravadas con el impuesto predial cualquiera fuera la denominación de la entidad que las administre (Lit. e), (Art. 13 del Decreto 1227 de 1908). Además, en cuanto a la exención de la propiedad pública se entiende, en tanto que existe una norma que señala el IPU solo para algunas entidades estatales (Art. 65 de la Ley 55 de 1985), entendiéndose que los demás bienes públicos no están gravados.

Posteriormente, la Sentencia CE-14226 del 19 de abril de 2007, así mismo, al estudiar la legalidad de los actos administrativos del Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina liquidó el impuesto predial a cargo de la Unidad Administrativa Especial de la Aeronáutica Civil por los inmuebles en donde funcional el aeropuerto, concluyendo que no es sujeto pasivo con ocasión de su naturaleza jurídica.

La Sección además de traer como argumento lo previsto en el Ley 55 de 1985, reiterando la doctrina de la Sentencia anterior, señala que *“los aeropuertos públicos como bienes de uso público que, en general, son, no se encuentran gravados con el impuesto predial, no solo porque son inajenables, imprescriptibles e inembargables, sino porque la ley no facultó a los municipios para gravarlos con el impuesto en mención, y solo en la Ley radica la potestad tributaria”*. Precisión con la cual, la jurisprudencia introduce el criterio del bien de uso público a partir de sus características para establecer que no se encuentran gravados con el impuesto predial y, además, con base en dicha afirmación señala que solo en la ley radica la potestad de gravar con el impuesto predial los bienes de uso público, precisión que no va de la mano con la jurisprudencia señalada sobre poder tributario de las entidades territoriales con ocasión de la interpretación de las normas de la Constitución, la cual señala que solo las entidades territoriales pueden establecer exenciones sobre sus tributos.

En Sentencia CE-15448 del 8 de mayo de 2008, el Consejo de Estado señaló que la disposición prevista en el artículo 61 de la Ley 55 de 1985 debía ser acatada por todos los municipios, señalando que las entidades territoriales tienen una potestad tributaria derivada, lo que indica que la previsión normativa no es para el Consejo de Estado una autorización y una facultad potestativa de las entidades territoriales de gravar o no los inmuebles de los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta.

En la Sentencia CE-16685 del 28 de mayo de 2009, con ocasión a su vez de la sujeción al impuesto predial de la Unidad Especial de Aeronáutica Civil, el Consejo de Estado, empieza a moderar su doctrina prevista en 1994, al señalar que la previsión del artículo 61 de la Ley 55, no puede entenderse como una exención ni como un tratamiento preferencial respecto del tributo de propiedad de las entidades territoriales.

En la Sentencia CE-17851 del 3 de noviembre de 2011, el Consejo de Estado no hace mención al carácter de bien de uso público sobre los aeropuertos públicos para efectos de determinar si el aeropuerto era objeto del impuesto predial, pues la Sección se concentró en el análisis del artículo 61 de la Ley 55, reiterando de nuevo que como no se encontraba dentro de las entidades previstas por el legislador en esta ley para ser sujeto pasivo del IPU.

La Sección Cuarta profirió la Sentencia CE-18394 del 24 de octubre de 2013, por medio de la cual no reiteró exactamente los argumentos del 2007 al 2011, sino que precisó como criterio determinante para establecer si un bien está gravado con el impuesto predial, la división entre bienes de uso público y bienes fiscales. El Consejo de Estado amplió la interpretación del artículo 61 de la Ley 55, al establecer que esta debe interpretarse de conformidad con la Ley 489 de 1998, con lo cual consideró que todos los bienes fiscales de las entidades públicas con personería jurídica, que formen parte de la estructura orgánica del Estado, están gravados con el impuesto predial. A partir de lo anterior señaló que los bienes de uso público nunca han sido objeto del impuesto predial, tan solo con la excepción de que sean objeto explotación económica por parte de particulares.

De conformidad con lo anterior, observamos como la doctrina del Consejo de Estado en un primer momento (1994), señalaba que el impuesto predial estaba concebido para los bienes objeto de propiedad privada y que los bienes de propiedad pública se encontraban exentos con excepción de los bienes de las entidades previstas en el artículo 61 de la Ley 55 de 1985. Durante el año 2007 y hasta el 2011 el Consejo de Estado señaló que solo los bienes de las entidades públicas previstas en el artículo 61 estaban gravados con el impuesto predial y empezó a introducir el criterio de los bienes de uso público como aquellos bienes públicos no sujetos al impuesto predial. Solo a partir del 2013, el Consejo de Estado cambia su doctrina y señala que la sujeción pasiva de los bienes públicos se determina por su división en bienes fiscales y públicos, con lo cual el sujeto pasivo público no está definido en razón de la naturaleza de la entidad pública sino en razón de que los bienes que administra sean públicos y fiscales.

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en Concepto del 28 de noviembre de 2013, desarrolló aun más la posición del Consejo de Estado prevista en la providencia anterior y señaló que la línea jurisprudencial trazada por la Sección Cuarta, debe entenderse a partir de la imposibilidad de gravar con el impuesto predial los bienes de uso público, como quiera que, *“al tratarse de bienes pertenecientes a todos los habitantes del territorio (artículo 674 CC), no hay en estricto sentido un derecho de dominio o propiedad en cabeza de las entidades públicas que los tienen a su cargo, lo que desvirtúa el hecho gravable que da origen al tributo”*.

La Sala sustenta su posición con las disposiciones sobre los sujetos pasivos de los impuestos territoriales previstas en la Ley 1430 de 2010, y en particular el segundo inciso del artículo 54, que señala que *“En materia de impuesto predial y valorización los bienes de uso público y obra de infraestructura continuarán excluidos de tales tributos”*.

Acogiendo la doctrina de la Sala de Servicio y Consulta Civil, el Consejo de Estado con ocasión del análisis de las universidades públicas sujetas al

impuesto predial, reforzó su posición y en la Sentencia CE-19561 del 29 de mayo de 2014, señaló que si bien el Consejo de Estado en 1994 precisó que el impuesto predial es un impuesto 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”*. Con lo cual, el Consejo de Estado establece el aspecto material al señalar el que impuesto grava la propiedad y a su vez asimila la propiedad pública a la privada para efectos de gravar todos los bienes fiscales.

Así mismo, señala, que solo los bienes fiscales son susceptibles de ser gravados por el impuesto predial porque sobre ellos se ejerce un derecho de dominio por parte de las entidades públicas, y por el contrario, dado que sobre los bienes de uso público no se ejerce un derecho de dominio, en tanto su uso y goce pertenece a todos los habitantes de la Nación con lo cual no pueden ser objeto de disposición:

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 Consejo de Estado, así concluye que el ordenamiento jurídico en las disposiciones del año 1908, 1920 y 1985, deben entenderse exenciones que ha decretado el legislador a favor de la propiedad pública, pero que hoy, se entiende que se encuentran gravados los bienes fiscales de propiedad del Estado, en tanto se asimila a la propiedad privada. Pero, estas exclusiones de 1908 no hacen diferencia, sobre el derecho de dominio como lo hace el Consejo de Estado. Salvo que por ejemplo, el artículo 317 Constitucional, le conceda al municipio un poder más concreto y exclusivo. Así también, el Decreto 1421 de Bogotá, eliminó expresamente a partir de ese año, los beneficios y privilegios concedidos anteriormente,

considerando que tiene el poder tributario exclusivo. Pero esta prescripción legal solo aplica para Bogotá, con lo cual en los demás municipios, subsistirían los beneficios o exclusiones anteriores como las de comienzos del siglo XX.

De conformidad con lo anterior, y a partir del pronunciamiento del Consejo de Estado se puede concluir lo siguiente: 1) Que el Consejo de Estado establece el hecho generador del impuesto predial, al señalar que en virtud del derecho de propiedad, el IPU solo recae sobre los bienes fiscales, ya que dicha propiedad se asimila a la de los particulares, por la facultad de disponer de estos bienes; 2) Que como el uso de los bienes de uso público pertenece a todos los habitantes, no son susceptibles de disposición y, por tanto, no son objeto del impuesto predial.

En cuanto al primer punto, la pregunta de análisis radica en establecer sobre quién radica dentro del ordenamiento jurídico tributario la facultad de definir los elementos generadores del IPU, con lo cual, a partir del artículo 317 Constitucional, la jurisprudencia ha señalado que existe una competencia para las entidades territoriales, a efectos de definir todos los elementos de la obligación tributaria. Pero, en todo caso, el poder creador de los tributos por el principio de legalidad le corresponde al congreso. Y según la interpretación jurisprudencial constitucional, cuando la ley no haya definido todos los elementos de la obligación tributaria, significa que se ha dejado un margen al concejo municipal para regular el impuesto, dentro de los límites de la constitución y la ley (Sents. C-944 de 2003, C-035 de 2009, C-304 de 2012).

En el mismo sentido el Consejo de Estado se ha pronunciado, señalando que de conformidad con el artículo 338 Constitucional, los elementos objetivos de la obligación tributaria debe hacerse exclusivamente por parte de los organismos de representación popular, como quiera que se delegó en ellos, la función de señalar los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas de los impuestos, dentro de los límites y parámetros señalados previamente por la ley (Sents. CE- 10669 del 2001, CE-13576 del 2004, CE-0112701 del 2004).

Por lo anterior, se puede entender o abrir la discusión en cuanto no le es dable al Consejo de Estado definir jurisprudencialmente los elementos del impuesto predial, como quiera que este ha sido definido por las municipalidades como el impuesto que grava la existencia del inmueble o la propiedad o posesión sobre los mismos.

En cuanto al segundo punto, el Consejo de Estado señala que solo los bienes fiscales se encuentran gravados con el impuesto predial, como quiera que sobre ellos existe una propiedad pública objeto de disposición por parte de las entidades públicas similar a la de los particulares, no así los bienes de uso público cuyo régimen jurídico implica la inalienabilidad de los mismos.

Frente a si sobre los bienes fiscales existe una propiedad similar y con las atribuciones propias que ejercen los particulares sobre sus bienes, es cierto que la relación con los bienes es la misma pero los fundamentos normativos y los fines que persigue la propiedad pública difieren con los de la propiedad privada.

Entonces, no es adecuado dividir en categorías los bienes públicos, pues la realidad legislativa es que existen en el derecho positivo una serie de bienes que no tienen un régimen jurídico común sino su propio régimen previsto por el legislador de conformidad con los fines y funcionalidad que persigue cada bien o entidad pública.

La clasificación de los bienes públicos en bienes fiscales y bienes de uso público, a partir de que se repunte como propiedad solo sobre los primeros, no es adecuada para efectos tributarios, dado que existe sobre ambas categorías de bienes un derecho de propiedad público detentado por las entidades de derecho público lo que implicaría en ese sentido que todos los bienes del Estado estarían gravados con el impuesto predial. La anterior afirmación, teniendo en cuenta que positivamente el ordenamiento no establece que tan solo sean los bienes fiscales aquellos susceptibles únicamente del impuesto predial, y considerando a su vez que estos bienes aunque sean de uso público son entregados en ocasiones a particulares para realizar actividades económicas siendo expresamente gravados con el IPU (Art. 54, Ley 1430), permite concluir que este criterio previsto durante mucho tiempo por la jurisprudencia hoy por hoy no cuenta con sustento jurídico.

Cabe tener en cuenta que aunque la Ley 1430 de 2010, quiso gravar los bienes de uso público cuando fuesen explotados comercialmente por los particulares, significa que los demás nunca lo han estado, y en todo caso, queda la incertidumbre sobre los bienes de propiedad pública en general, incluidos por supuesto los bienes que se califican como fiscales. La norma señaló textualmente que continuarían como si previamente existiera una disposición en tal sentido, y además lo que conduce dicha disposición como ya se señaló es que posiblemente se está configurando otra relación jurídica tributaria y se está desvirtuando la naturaleza del IPU, lo que afirma nuestra tesis de que cada bien público afectado a una actividad particular cuenta con su propio régimen jurídico.

De acuerdo con lo anterior, el Consejo de Estado, por una parte establece el hecho generador del impuesto predial, con las críticas que sobre sus facultades para estos efectos se señalan, en virtud del poder tributario propio de las entidades territoriales. Además de lo anterior, como quiera que existe una base común para todos los bienes del Estado, el cual es la propiedad pública, puede entenderse en el sentido que el Consejo de Estado –cuando establece que lo que se grava es la propiedad o el derecho de dominio- que todos los bienes del Estado pueden ser objeto del impuesto predial, como quiera que tanto los bienes públicos fiscales como los bienes de uso públicos son objeto de propiedad y disposición por parte de

las entidades públicas, ya sea para la explotación económica por parte de particulares o para realizar las funciones propias de la función administrativa.

Además de lo anterior, con la jurisprudencia del Consejo de Estado, la jurisprudencia está llenando un vacío normativo en cuanto al hecho generador del impuesto, al señalar, que se grava el derecho de propiedad sobre los bienes inmuebles, lo cual, es la puerta de discusión la previsión jurisprudencial, desconoce la disposición Constitucional que establece que solo el Congreso puede crear los tributos y las entidades territoriales desarrollar lo no previsto en la ley, dado el carácter municipal del impuesto predial.

Conclusiones

1. El Congreso de la Republica es el único órgano encargado de crear los impuestos de todos los órdenes, pero cuando no establezca los elementos del tributo, por virtud de la jurisprudencia constitucional, se le concede esta potestad al concejo municipal.
2. De conformidad con el artículo 338 Constitucional, los elementos objetivos de la obligación tributaria territorial deben hacerse exclusivamente por parte de los organismos de representación popular, como quiera que se delegó en ellos, la función de señalar los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas de los impuestos, dentro de los límites y parámetros señalados previamente por la ley en cumplimiento del principio de legalidad.
3. Las normas que regulan el IPU, no definen con precisión el hecho generador, pues proviene de una legislación anterior a la Constitución, y son genéricas, en su definición. En el caso del IPU, la Ley 44 de 1990 establece que los propietarios o poseedores de predios deberán declarar el IPU (Art. 13). Por tanto, el legislador no especificó si los bienes públicos, entendidos en forma genérica, están excluidos.
4. La Ley 55 de 1985 al establecer que solo estaban gravados los inmuebles de propiedad de los establecimientos públicos, implícitamente califica como excluidos los demás bienes públicos.
5. La exclusión del impuesto sobre los bienes de uso público, prevista por el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, la cual, prevé que “[e]n materia de impuesto predial y valorización los bienes de uso público y obra de infraestructura continuarán excluidos de tales tributos, excepto las áreas ocupadas por establecimientos mercantiles”, parece indicar –por el continuaran excluidos- que existe una norma anterior que así lo prevé,

la cual puede ser, el artículo 13 Decreto 1227 de 1908, al señalar que los bienes de la Nación no serían gravados con contribuciones por las municipalidades.

6. El Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, modificó la doctrina prevista por el Consejo de Estado durante los años anteriores al 2013, considerando que los bienes públicos se encuentran gravados con el IPU a partir de la división en bienes públicos y fiscales en razón del derecho de dominio que recae sobre estos últimos.
7. La Sección Cuarta apoyada en el Concepto de la Sala, ha proferido sentencias, en las cuales hace la distinción, del hecho generador indicando que aquello gravado no es un elemento material sino la calidad jurídica del derecho de dominio sobre los inmuebles.
8. De conformidad con el ordenamiento jurídico, la doctrina y la jurisprudencia al afirmar que los bienes de uso público no están gravados porque no existe una propiedad pública sobre estos bienes, es inadecuado, pues la propiedad pública es la base jurídica de todos los bienes públicos.
9. También podría decirse que el legislador no ha hecho la diferencia entre bienes de uso público y fiscales, y por el principio de legalidad (Art. 338 CP), esta función le corresponde al congreso, por tal razón, cuando hace la distinción, en realidad está interpretando el alcance de la ley, más allá de lo que sería deseable en un estado de derecho regido por el principio de legalidad del tributo, razón por la cual, es preciso que el legislador defina tal situación, entre tanto, cabría alegar la existencia de las disposiciones de 1908.
10. La clasificación de los bienes públicos de acuerdo al uso no determina la sujeción o no de estos bienes al impuesto predial, más cuando hoy por hoy los bienes de uso público son gravados con el IPU cuando sobre ellos existe una actividad comercial por parte de un particular, lo que significa que es una modalidad del hecho generador con otra caracterización sobre el elemento objetivo y subjetivo, es decir, que con más profundidad que dicha regulación, posiblemente es creadora de otra relación jurídica tributaria diferente al derecho de dominio.
11. Asimilar la propiedad pública de los bienes fiscales con la propiedad privada de los bienes de los particulares doctrinariamente no deja de ser una posición jurisprudencial dado que el legislador no regula este aspecto específico y, por ende, es inadecuado como quiera que existen

un régimen de afectación y protección de los bienes diferentes al de los bienes privados.

12. Cuando la jurisprudencia afirma que lo que se grava es la propiedad de un bien inmueble, es decir, el derecho de dominio, primero es creadora del aspecto material generador de impuesto y, además, conforme al ordenamiento jurídico, la doctrina y la jurisprudencia implicaría que todos los bienes públicos tanto de uso público como fiscales están sujetos al IPU, como quiera que la propiedad pública es su base común.

Bibliografía

Doctrina

Sandra Acevedo Zapata, *Impuesto Predial*, en “*Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano. Un análisis crítico*”. Pág. 183-236. Julio Roberto Piza, Universidad Externado de Colombia. Bogotá D.C.(2016).

Pedro Pablo Morcillo. Derecho urbanístico colombiano. Pág. 112. Ed. Temis. (2007).

Gustavo Penagos . Los bienes de uso público. Pág 11-24. Ed. Doctrina y Ley. (1998).

Julián Pimiento Echeverri. Derecho Administrativo de Bienes. Los bienes públicos: historia, clasificación, régimen jurídico. Pág. 200. Ed. Universidad Externado de Colombia. (2015).

Julián Pimiento Echeverri. Reflexiones en torno a la división de los bienes público en el Código Civil. Revista de Derecho Privado N° 21 Universidad Externado de Colombia. (2011)

Pimiento Echeverri. Teoría de los bienes de uso público. Pág. 20-24, 218-220. Ed. Universidad Externado de Colombia. (2010).

Julio Roberto Piza Rodríguez. Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio. Pág 152. Ed. Universidad Externado de Colombia. (2010).

Julio Roberto Piza Rodríguez. Los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria en el Distrito Capital de Bogotá. Un análisis constitucional. Tesis Doctoral. Pág. 347. Ed. Universidad Externado de Colombia, Pontificia Universidad Javeriana y Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario. (2010)

Jaime Orlando Santofimio Gamboa. Mecanismos e instrumentos de protección y defensa del patrimonio litoral del derecho colombiano, en *La protección del patrimonio litoral.*, Pag. 129-194 Universidad Externado de Colombia, Bogotá D.C. (2008).

Arturo Valencia Zea y Alvaro Ortiz Monsalve. Derecho Civil. Derechos reales.Pág. Ed. Temis. tomo II, 11° edición. (2007)

Luis Guillermo Velásquez Jaramillo. Bienes. Pág. Ed. Colimbros. (2008).

Jurisprudencia

Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. Proceso 2145. (C.P. William Zambrano Cetina; noviembre 28 de 2013). Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil, Proceso 1341. (M.P. Flavio Augusto Rodríguez; agosto 30 de 2001)

Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil, Proceso 1469. (M.P. Susana Montes de Echeverri; diciembre 5 de 2002) Consejo de Estado. Sala Plena, Procesos S-404. (M.P. Daniel Suarez Hernández; octubre 29 de 1996)

Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 0112701. (M.P.: Ligia López Díaz; 11 de junio de 2004) Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 13576 (C.P.: Juan Ángel Palacio Hincapi; 11 de marzo de 2004) Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 10669 (C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla; 16 de marzo de 2001) Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 14226. (C.P. Héctor J. Romero Díaz; 19 de abril de 2007) Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 5001. (C.P. Jaime Avella Zárate; 24 de febrero de 1994) Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 19420. (C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 25 de julio de 2013) Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 16685. (C.P. Héctor J. Romero Díaz; 28 de mayo de 2009) Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 17851. (C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 29 de mayo de 2014) Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 17851. (C.P. William Giraldo Giraldo; 3 de noviembre de 2011) Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 15448. (C.P. Héctor J. Romero Díaz; 8 de mayo de 2008)

Corte Constitucional

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-035 de 2009 (M.P. Marco Gerardo Monry Cabra; 27 de enero de 2009)

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-126 de 1998 (M.P. Alejandro Martínez Caballero; 1 de abril de 1998)

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-177 de 1996 (m.p. José Gregorio Hernández; 26 de abril de 1996)

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-251 de 1996 (M.P. Alejandro Martínez Caballero; 6 de junio de 1996)

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-304 de 2012 (M.P. María Victoria Calle; 25 de abril de 2012) Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-393 de 1996 (M.P. Carlos Gaviria Díaz; 22 de agosto de 1996) Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-536 de 1997 (M.P. Antonio Barrera Carbonell; 23 de noviembre de 1997)

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-822 de 2011 (M.P. Mauricio González Cuervo)

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-944 de 2003 (M.P. Alfredo Beltrán Sierra; 15 de octubre de 2011)

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia T-566 de 1992 (M.P. Alejandro Martínez Caballero; 23 de octubre de 1992)

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia T-572 de 1994 (M.P. Alejandro Martínez Caballero; 9 de diciembre de 1994)

Corte Suprema De Justicia

Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil y Agraria. Proceso S-029. (M.P. Jorge Antonio Castillo, 29 de julio de 1999)

Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. (MP: José J. Gómez; 31 de mayo de 1961).

Corte Suprema de Justicia. Sala de Negocios Generales, 27 de septiembre de 1940.

Normativa

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1991

Decretos

Decreto 1226 de 1908. Por medio del cual se organiza la Hacienda Pública Municipal, en desarrollo de la Ley 2a de 1908. DIARIO OFICIAL. AÑO XLIV. N 13456. 17, NOVIEMBRE, 1908 PÁG. 2.

Decreto 1227 de 1908. Por medio del cual se regula la formación catastral. DIARIO OFICIAL. AÑO XLIV. N. 13458. 19, NOVIEMBRE, 1908

Decreto Legislativo 2473 de 1948. Por el cual se crea la Policía Rural y se dictan otras disposiciones. DIARIO OFICIAL. AÑO LXXXIV. N. 26782. 31, JULIO, 1948. PÁG. 8.

Decreto Ley 1333 de 1986. Por medio del cual se expide el Código de Régimen Municipal. Diario Oficial No. 37.466 de 14 de mayo de 1986

Leyes

Ley 128 de 1941. Por la cual se dictan algunas disposiciones económicas y fiscales, y se revisa al Presidente de la República de facultades extraordinarias.

Ley 1430 de 2010. Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad. Diario Oficial No. 47.937 de 29 de diciembre de 2010

Ley 149 de 1888. Por medio del cual, se expide el Código Político y Municipal. DIARIO OFICIAL. AÑO XXIV. N. 7636. 19, DICIEMBRE, 1888. PÁG. 1.

Ley 44 de 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. Diario Oficial No. 39.607 del 18 de diciembre de 1990.

Ley 1607 de 2012. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 48.655 de 26 de diciembre de 2012.

Ley 20 de 1908. Por medio de la cual, se adiciona y reforma la Ley 149 de 1908, sobre régimen político y municipal. DIARIO OFICIAL. AÑO XLIV. N. 13381. 3, SEPTIEMBRE, 1908. PÁG. 1.

Ley 29 de 1963. Por la cual se derogan unas exenciones de impuestos. DIARIO OFICIAL. AÑO C. N. 31197. 3, OCTUBRE, 1963. PÁG. 1.

Ley 34 de 1920. Por medio de cual se fija la tasa del impuesto predial. DIARIO OFICIAL. AÑO. MCMXX. N.17372. 21, OCTUBRE, 1920. PÁG. 1

Ley 49 de 1887. DIARIO OFICIAL. AÑO XXIII. N. 6997. 29, MARZO, 1887. PÁG. 1.

Ley 55 de 1985. Por medio de la cual se dictan normas tendientes al ordenamiento de las finanzas del Estado y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 37.029, del 26 de junio de 1985

Ley 75 de 1986. Por la cual se expiden normas en materia tributaria, de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales, se conceden unas facultades extraordinarias y se dictan otras disposiciones. DIARIO OFICIAL. AÑO CXXIII. N. 37742. 24, DICIEMBRE, 1986. PAG.P.1