



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., dieciocho (18) de junio de dos mil veinte (2020)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2013-01376-01 (24000)
Demandante: EVILARIO NAVARRO FERNÁNDEZ
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Temas: Impuesto al Patrimonio - año 2007. Sujeción Pasiva. Base gravable.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 20 de junio de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que declaró la nulidad de los actos administrativos, y en su parte resolutive dispuso¹:

“PRIMERO: DECLÁRESE la nulidad de la Liquidación Oficial de Aforo No. 322412012000053 del 11 de mayo de 2012, proferida por la Oficina de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá -DIAN, por medio de la cual se determinó a cargo de la actora la obligación tributaria del impuesto al patrimonio del año gravable 2007, y de la Resolución No. 900.286 del 14 de junio de 2013, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá -DIAN, que confirmó la anterior, al resolver el recurso de reconsideración, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho DECLÁRESE que el señor EVILARIO NAVARRO FERNÁNDEZ, no es sujeto pasivo por el impuesto al Patrimonio por el año gravable 2007.

TERCERO: Sin condena en costas.

(...).”

ANTECEDENTES

El 30 de agosto de 2007, el señor Elivario Navarro Fernández presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2006, en la que registró un patrimonio bruto de \$5.938.440.000.

¹ Folios 179 vuelto y 180 del c. p.



Mediante el Emplazamiento para declarar nro. 3229201200057 de 3 de febrero de 2012, la DIAN invitó al demandante para que presentara la declaración del impuesto al patrimonio del año 2007.

El 8 de marzo de 2012, en respuesta al emplazamiento, el demandante solicitó su revocatoria, indicando que por un error de transcripción en su declaración de renta, agregó un cero (0) de más en el valor que se registró como patrimonio bruto, lo que incidió en la determinación del patrimonio líquido.

La DIAN profirió Liquidación Oficial de Aforo nro. 322412012000053 del 11 de mayo de 2012, mediante la cual determinó el impuesto al patrimonio del año 2007 en la suma de \$71.257.000, e impuso sanción por no declarar equivalente al 160% del valor del impuesto determinado en cuantía de \$114.011.000.

El 13 de julio de 2012, el demandante interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación de aforo, el cual fue resuelto mediante la Resolución nro. 900.286 del 14 de junio de 2013, confirmando el acto recurrido.

DEMANDA

Pretensiones

Mediante apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo, el señor Evilario Navarro Fernández formuló las siguientes pretensiones²:

“Con base en los argumentos antes expuestos, solicito a ese honorable Tribunal Declarar la Nulidad de la Liquidación Oficial del Impuesto al Patrimonio AFORO No. 322412012000053 de fecha 11 de mayo de 2012, así como la Resolución No. 900-286 de junio 14 del 2013”.

Normas violadas

El demandante invocó como normas violadas los artículos 292, 683 y 742 del Estatuto Tributario.

El **concepto de la violación** se sintetiza así³:

Sostuvo que involuntariamente registró en su declaración del impuesto sobre la renta un cero de más en el patrimonio bruto de \$5.938.440.000 cuando en realidad correspondía \$593.844.000, error que solo fue advertido con la notificación del emplazamiento para declarar, y que trató de corregir mediante el procedimiento de la Ley 962 de 2005, cuya solicitud no fue aceptada por la Administración.

² Folio 8 c.p.

³ Folios 5 a 8 c.p.



Indicó que pese a que en la respuesta al emplazamiento, se demostró con las pruebas aportadas que los bienes poseídos en el año 2006 eran inferiores a los valores registrados por error en la declaración del impuesto sobre la renta del año 2007, la Administración determinó el impuesto al patrimonio tomando el valor registrado en la declaración de renta del año 2006.

Aseguró que los actos administrativos en discusión causan un agravio injustificado al demandante y vulneran el espíritu de justicia previsto en el artículo 683 del E.T. pues el impuesto determinado toma como base gravable valores que no son ciertos de acuerdo con los documentos aportados en la actuación administrativa.

La decisión de la Administración no está fundada en hechos probados pues desconoció las pruebas aportadas por el demandante que acreditan que para el año 2007 no era sujeto pasivo del impuesto al patrimonio, y pese a tener los elementos de juicio para establecer la verdad real de los activos dio prelación a la verdad formal que correspondía a los valores registrados en la declaración de renta del año 2006.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁴:

Adujo que la declaración del impuesto sobre la renta del año 2006 goza de presunción de veracidad y firmeza, por lo que los valores registrados allí podían ser tomados por la Administración para la determinación del impuesto al patrimonio.

Indicó que el demandante solo con ocasión del emplazamiento para declarar intentó corregir el presunto error de la declaración cuando esta ya se encontraba en firme.

El ordenamiento tributario prevé los mecanismos idóneos para desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, que demuestren los hechos discutidos, razón por la que el balance general no genera certeza de la realidad económica del demandante.

El contribuyente es responsable de la información que suministra a la Administración, y el uso inadecuado o los errores que cometa recae exclusivamente en él y no pueden ser alegados en su favor conforme a las sentencias de la Corte Constitucional.

Concluyó que el demandante sí es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio pues se encuentra plenamente probado que el patrimonio declarado superaba los topes establecidos por la ley.

⁴ Folios 100 a 105 c. p.



SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, y a título de restablecimiento del derecho declaró que el señor Evilario Navarro Fernández no es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio del año 2007, y no condenó en costas. Las razones de la decisión se resumen así⁵:

El Tribunal señaló que el demandante no es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio por el año gravable 2007, pues se encontró probado que registró por error un cero adicional en el patrimonio de la declaración de renta del año 2006 que derivó en un patrimonio líquido no acorde con su realidad.

De acuerdo con las pruebas que obran en el expediente, se demostró la realidad fiscal y económica para el año 2006 y comparado las declaraciones de renta de los años gravables 2004 a 2008, se evidencia un incremento en la declaración de renta del año 2006 que no guarda proporcionalidad con los valores registrados en las otras vigencias.

Precisó que el hecho generador del impuesto al patrimonio está determinado por la posesión de riqueza a 1° de enero de 2007 superior a \$3.000.000.000, sin que se entienda atado al valor registrado en la declaración del impuesto sobre la renta del año anterior.

Concluyó que la DIAN vulneró el debido proceso del demandante por la indebida valoración probatoria de los documentos aportados, así como el desconocimiento de los principios de progresividad, proporcionalidad y equidad tributaria al imponerle cargas que no estaba obligado a soportar por no ser sujeto pasivo del impuesto al patrimonio para el año 2007.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandada** interpuso el recurso de apelación contra la anterior decisión con fundamento en los siguientes argumentos⁶:

Reiteró que la declaración del impuesto sobre la renta del año 2006 en la que el demandante registró un patrimonio bruto superior a los 3.000.000.000, se encuentra en firme y goza de presunción de veracidad, por lo que no pueden ser desvirtuados los valores allí consignados en el proceso de discusión aduciendo un error a su favor. Aunado a que el balance general que aporta, en todo caso que no lleva al convencimiento de la realidad económica del contribuyente.

De manera que, la firmeza de la declaración de renta del 2006 conlleva a que los valores registrados por patrimonio se presumen veraces y en consecuencia demuestran la sujeción pasiva del impuesto al patrimonio.

⁵ Folios 169 a 180 c.p.

⁶ Folios 190 a 194 c. p.



Agregó, que la falta de proporcionalidad entre el valor del patrimonio registrado en la declaración de renta del año 2006 y los renglones de patrimonio de las declaraciones de renta (2004 a 2008), no implica necesariamente un error de digitación, pues el incremento puede obedecer a otros factores, que no fueron debatidos en su oportunidad legal.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** guardó silencio.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación⁷.

La **DIAN** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación⁸.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, la Sala examinará la legalidad de la liquidación aforo y su resolución confirmatoria. En concreto determinará: i) si el demandante se encontraba obligado a declarar y pagar el impuesto al patrimonio por el año 2007, para ello se deberá determinar si realizó el hecho generador y si es procedente la sanción por no declarar impuesta.

Anticipa la Sala que confirmará la sentencia apelada, en consideración a que la sujeción del demandante al impuesto al patrimonio fue un aspecto analizado por la Sala⁹, con ocasión de otro proceso de nulidad y restablecimiento del derecho tramitado entre las mismas partes, con base en los mismos argumentos fácticos y jurídicos debatidos en el presente proceso, contra los actos que lo determinaron como no obligado al impuesto al patrimonio para el año 2008.

“3.5. En el presente caso, el actor precisó la existencia del error de digitación en la respuesta al emplazamiento para declarar, señalando que la declaración de renta correspondiente al año 2006, que se tomó como base para determinar la sujeción pasiva del impuesto al patrimonio, se presentó a través de la página web de la Dian y, que al momento de realizar la transcripción del valor relacionado al patrimonio bruto, agregó involuntariamente un cero (0) de más al final del mismo.

Por esto, el argumento de la Dian sobre la firmeza de la declaración de renta y la veracidad de los datos consignados en esta, para establecer la obligación del demandante como sujeto pasivo del impuesto al patrimonio, no puede ser valorada de forma independiente, pues desde el inicio de la actuación administrativa el contribuyente ha notificado la existencia de un error en la declaración.

3.6. Por lo anterior y tal como lo analizó el Tribunal, a partir de las pruebas allegadas al proceso, se evidencia una diferencia entre el patrimonio bruto declarado en el año fiscal 2006 y el que venía siendo declarado en vigencias anteriores y posteriores, lo que confirma la existencia de un error en la digitación del valor.

⁷ Folios 206 a 207 c.p.

⁸ Folios 208 a 211 c.p.

⁹ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 19 de abril de 2018, exp. nro. 21701, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; del 21 de junio de 2018.



Así las cosas, es evidente que el patrimonio líquido del demandante al 01 de enero de 2007 correspondió a la suma de \$593.527.000, lo que significa que no realizó el hecho generador del impuesto al patrimonio del año gravable 2008.

Razón por la cual se confirma la sentencia apelada.”

De conformidad con la Ley 1111 de 2006, vigente para el año en discusión, el hecho generador del impuesto al patrimonio corresponde al patrimonio líquido poseído a 1° de enero de 2007 igual o superior a \$3.000.000.000, el cual puede ser determinado por la Administración con fundamento en el patrimonio líquido declarado en el impuesto sobre la renta del año anterior al que se pretende gravar, cuando el contribuyente no presente la correspondiente declaración, conforme lo prevé el artículo 298-2 del E.T.

En criterio sostenido por esta Sala¹⁰, la determinación del impuesto al patrimonio se puede realizar mediante una estimación directa o indirecta. La primera ocurre cuando previamente el contribuyente ha presentado la declaración del impuesto al patrimonio, mientras que la estimación indirecta, procede por la omisión del deber de presentar la declaración privada del impuesto al patrimonio, y la Administración estima la base imponible no declarada con fundamento en la última declaración de renta, sin perjuicio de que el contribuyente aporte pruebas que permitan establecer una estimación directa del patrimonio líquido o demuestren que su patrimonio líquido no corresponde con el declarado en el impuesto de renta por la existencia de transacciones relativas a activos y/o pasivos que no fueron declaradas o registros declarados de forma errónea que afectan la determinación del impuesto al patrimonio.

Esta Sala en reciente sentencia¹¹, se pronunció frente a la estimación indirecta de la determinación del impuesto al patrimonio, en los siguientes términos:

“Ese método de estimación indirecta se caracteriza porque: (i) su presupuesto de hecho consiste en que el contribuyente haya omitido el deber de presentar la liquidación privada del impuesto al patrimonio; (ii) únicamente está legitimado para aplicarlo la Administración, de manera que el contribuyente omiso en el deber de presentar la declaración no puede utilizarlo en su favor; (iii) la estimación indirecta de la base gravable y del impuesto está precedida de la negativa o reticencia del contribuyente a entregar la información que permita la estimación directa de la base gravable, puesto que se privilegia la utilización del método de la estimación directa inclusive en los casos en los que el legislador habilita la estimación indirecta.

(...) la posibilidad de utilizar como base gravable del impuesto al patrimonio, el patrimonio líquido reportado en la declaración del impuesto sobre la renta, no se funda en la presunción de veracidad de los hechos consignados en tal declaración (artículo 746 del ET), ni en el valor probatorio de la misma. El único fundamento de tal posibilidad estriba en la decisión del legislador de adoptar un método de estimación indirecta de la base gravable del impuesto al patrimonio que toma como dato de la realidad para determinar indirectamente la base gravable el patrimonio líquido reportado en la declaración de renta. En este sentido, la Sala considera pertinente aclarar que los métodos de

¹⁰ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 20 de noviembre de 2019, exp. nro. 23190 C.P. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, 20 de septiembre de 2018, exp. 22662, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹¹ CONSEJO DE ESTADO, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 12 de junio de 2019, Exp. 23177, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Ver también sentencia del 7 de mayo de 2020, exp. 23885, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



estimación indirecta tienen fuente legal precisa y no son el resultado de una potestad discrecional de la Administración para cuantificar la base gravable”.

En el presente caso se encuentra probado¹² que en virtud del patrimonio líquido registrado en la declaración de renta del año 2006 por valor de \$5.938.123.000, la Administración determinó el impuesto al patrimonio del año gravable 2007, atendiendo a la información suministrada por este en el mencionado denuncia rentístico del año 2006. Hecho que discute el demandante al afirmar que no era sujeto pasivo del impuesto al patrimonio por ese año gravable, puesto que el patrimonio líquido declarado en el año 2006 obedece a un error de digitación, en la que adicionó un cero (0) a la cifra que realmente correspondía cuyo valor ascendía a \$593.812.300.

Por su parte, la DIAN, en la liquidación oficial de aforo señaló que el demandante al no corregir la declaración esta adquirió firmeza. Sin embargo, conforme con el criterio de la Sala¹³, que se reitera, el argumento de la DIAN sobre la firmeza de la declaración de renta y que los datos en ella consignados se presumen veraces, no puede ser valorado de forma independiente como únicos medios de prueba para establecer la obligación del demandante como sujeto pasivo del impuesto al patrimonio del año 2007, pues desde el inicio de la actuación administrativa, el demandante informó que existía un error de transcripción en el renglón de patrimonio líquido consistente en un cero (0) de más, motivo por el cual allegó pruebas para demostrar el verdadero patrimonio que poseía al 31 de diciembre de 2006.

El demandante aportó durante a la actuación administrativa, los siguientes documentos para acreditar la realidad de su patrimonio líquido a 1° de enero de 2007: (i) los formularios de declaración de renta de los años 2004, 2005, 2006, 2007 y 2008¹, (ii) Balance general fiscal a 31 de diciembre de 2006, a 31 de diciembre de 2007 y a 31 de diciembre de 2008¹, (iii) el estado de resultados a 31 de diciembre de 2006, a 31 de diciembre de 2007 y a 31 de diciembre de 2008¹, (iv) los anexos de declaraciones de renta de los años 2006, 2007 y 2008¹, (v) comparación del patrimonio líquido a 31 de diciembre de 2005 con el patrimonio líquido a 31 de diciembre de 2006¹, (vi) comparación del patrimonio líquido a 31 de diciembre de 2007 con el patrimonio líquido del 31 de diciembre de 2008.

De acuerdo con las pruebas relacionadas y los hechos probados, considera la Sala que sí existió un error de digitación en la declaración de renta del año 2006, pues el patrimonio real que poseía el demandante para el 31 de diciembre del año 2006 no corresponde con el valor registrado en su declaración de renta y no guarda coherencia con el patrimonio líquido consignado en las declaraciones de renta de los años 2005 y 2007, que refleja un cambio significativo en el patrimonio bruto de los años mencionados, teniendo un incremento injustificado de más de \$5.000.000.000 y, una disminución similar para el siguiente año, como se muestra en el siguiente cuadro:

¹² fl.59 del c.a.

¹³ CONSEJO DE ESTADO, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencias del 7 de mayo de 2020, exp. 23885, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y 20 de noviembre de 2019, exp. 23190, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez



Año gravable	Valor patrimonio bruto
2004	\$507.466.000
2005	\$592.199.000
2006	\$5.938.440.000
2007	\$584.516.000
2008	\$565.183.000

Por lo anterior y como lo analizó el Tribunal, a partir de las pruebas allegadas al proceso, se evidencia una diferencia entre el patrimonio bruto declarado en el año fiscal 2006 y el que venía siendo declarado en vigencias anteriores y posteriores, lo que confirma la existencia de un error en la digitación del valor.

En ese orden, y contrario a lo aducido por la Administración, el demandante sí aportó los documentos necesarios para demostrar el error que existió en la declaración de renta correspondiente al año gravable 2006 y la realidad económica de su patrimonio líquido a 1° de enero de 2007.

De esa manera, y en virtud del principio de la prevalencia de lo sustancial sobre lo formal, se pudo establecer a través de la verificación de la documentación comprobatoria aportada, que el patrimonio del demandante no es el determinado por la Administración en los actos acusados, y en consecuencia, no es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio para el año gravable 2007.

En consecuencia, el cargo de apelación no prospera.

De la condena en costas

Conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas en esta instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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

F A L L A

PRIMERO: **Confirmar** la sentencia de primera instancia del 20 de junio de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, conforme lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: **No condenar** en costas en esta instancia.

TERCERO: **Reconocer** personería a la doctora Margarita Villegas Ponce como apoderada de la DIAN en los términos del poder visible en el folio 218 del cuaderno principal.

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



Radicación: 25000-23-37-000-2013-01376-01 (24000)
Demandante: Evilario Navarro Fernández
FALLO

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

Con firma electrónica

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

Con firma electrónica

MILTON CHAVES GARCÍA

Con firma electrónica

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ