SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintitrés (23) de agosto de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD
Radicación: 11001-03-27-000-2014-00009-00 (20944)
Demandante: MANUEL DE JESÚS OBREGÓN
Demandado: U.A.E. DIAN
Temas: Nulidad Concepto DIAN 091751 del 8 de noviembre de 2007 – Impuesto al patrimonio – Base gravable

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1º del artículo 149 del CPACA, corresponde a la Sala decidir sobre la demanda de nulidad interpuesta contra el Concepto 091751 del 8 de noviembre de 2007[1], expedido por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, cuyo texto es el siguiente:

> ***"PROBLEMA JURÍDICO:***
>
> *Cuál es la base gravable del impuesto al patrimonio por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010?*

[1] Fls. 2 a 3

TESIS JURÍDICA:

La base gravable del impuesto al patrimonio por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010, está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído a 1 de enero del año 2007, determinado conforme con lo previsto en el Estatuto Tributario, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos veinte millones de pesos ($ 220.000.000) del valor de la casa o apartamento de habitación.

INTERPRETACIÓN JURÍDICA:

Según los artículos 292 y 295 del Estatuto Tributario:

"Artículo 292. Impuesto al patrimonio. Modificado, L. 1111/06, art 25. Por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010, créase el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado.

[…]"

"Artículo 295. Base gravable. Modificado. L. 1111/2006, art. 28. La base imponible del impuesto al patrimonio está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1° de enero del año 2007, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos veinte millones de pesos ($220.000.000) del valor de la casa o apartamento de habitación.

Acorde con lo anterior y atendiendo la regla de interpretación del artículo 27 del Código Civil según la cual el cual cuando el sentido de la ley sea claro no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu, la base imponible del impuesto al patrimonio durante la vigencia del tributo para los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010, está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1 de

enero de 2007 determinado conforme a lo previsto en el E.T y excluyendo los valores a que se refiere el artículo 295.

En consecuencia las variaciones del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1 de enero del año 2007 y determinado conforme con lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario, no serán tenidas en cuenta para efectos de la determinación de la base gravable del impuesto al patrimonio por los años gravables 2008, 2009 y 2010."

DEMANDA

El ciudadano Manuel de Jesús Obregón demandó la nulidad del Concepto 091751 del 8 de noviembre de 2007, expedido por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la DIAN, en razón de lo dispuesto en su último inciso.

Invocó como normas violadas los artículos 121, 150 (num. 12), 121 y 338 de la Constitución Política, y el 293 del Estatuto Tributario. El concepto de la violación se sintetiza así:

Expuso que la Ley 863 del 2003 estableció el impuesto al patrimonio como un tributo autónomo e independiente del impuesto de renta, del cual se diferencia por el hecho generador, los sujetos pasivos, la causación, las sanciones, la vigencia y el tipo de formulario en que se declara.

Destacó que el impuesto al patrimonio se genera por la posesión de riqueza a 1 de enero de 2007, cuando es igual o superior a

$3.000.000.000, mientras que para el nacimiento de la obligación en el impuesto de renta se tienen en cuenta por los ingresos constitutivos de enriquecimiento causado el 31 de diciembre de cada año.

Anotó que la riqueza del contribuyente puede variar en 24 horas ante eventuales pérdidas, destrucciones, negocios, etc., y que, por la misma razón, el concepto acusado no podía presumir que el patrimonio líquido reportado en la declaración de renta del año 2006 tuviera que ser igual al del impuesto al patrimonio del 1 de enero de 2007.

Indicó que, en virtud de los principios de legalidad del tributo y reserva de ley, la presunción legal de tomar como riqueza del 1 de enero de 2007 el patrimonio líquido del año anterior, sólo puede establecerla el legislador, porque atañe al momento de generación del hecho gravado. Si el contribuyente ha tenido variaciones en su patrimonio o se ha equivocado al establecerlo en la declaración privada del impuesto de renta, la riqueza para el 1 de enero de 2007 puede ser distinta a la del 31 de diciembre del año anterior.

Agregó que la DIAN quiere obligar a los contribuyentes a liquidar el impuesto al patrimonio con base en el patrimonio líquido del año anterior, no obstante que la ley no lo dispuso así. En criterio del demandante, si la DIAN no quería que se tomara el patrimonio líquido a enero 1 sino a diciembre 31 del año anterior, *«debió proponerlo así, pero ello no le convenía, pues el impuesto no lo*

podría causar en 2006 por ser un gravamen de periodo, ni cobrarlo en 2007, porque su vigencia comenzaría para el periodo siguiente».

LA SOLICITUD DE SUSPENSIÓN PROVISIONAL

En acápite aparte de la demanda, el actor solicitó la suspensión provisional del concepto demandado, por violar directa y flagrantemente el artículo 293 del ET, en cuanto dispone *«que el impuesto al patrimonio se genera por la posesión de riqueza a 1 de enero de 2014 (sic)»*, mientras que dicho concepto descartó las variaciones de riqueza a esa fecha y, con ello, expresó tácitamente que se tomara el patrimonio líquido del año gravable anterior.

Por Auto del 14 de diciembre de 2016[2], la magistrada ponente negó la medida solicitada, porque de la confrontación del acto demandado y el artículo 293 del ET no surgían elementos que permitieran advertir la verosimilitud o certeza de la vulneración alegada por la parte actora. Dijo que la disposición implícita que el demandante le atribuye al último inciso del acto demandado es un argumento que no demuestra la ilegalidad alegada en esa instancia procesal.

[2] Fls. 34 a 38, c. 2

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA[3]

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Afirmó que el demandante incurrió en doble yerro, pues mientras el concepto demandado refiere a la base gravable del impuesto al patrimonio y se fundamenta en el artículo 295 del ET, el libelo invocó la violación del artículo 293 ibídem que, si bien se relaciona con el hecho generador del tributo en mención, no corresponde al tema objeto de la consulta resuelta por el concepto referido.

Manifestó que, si bien el impuesto se causa el 1 de enero de 2007, 2008, 2009 y 2010, la base gravable es el valor del patrimonio líquido poseído el 1 de enero de 2007, es decir, una base gravable única para diferentes fechas de causación.

Aclaró que el concepto demandado expresa que las variaciones del patrimonio líquido determinado a 1 de enero de 2007 y ocurridas después de esa fecha, no afectan la base gravable del impuesto al patrimonio de los años siguientes (2008, 2009 y 2010), pues dicha base es una sola, esto es, el patrimonio líquido poseído a 1 de enero de 2007.

---

[3] Por razón de la desvinculación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, dispuesta en la audiencia inicial del 2 de junio de 2017 (fl. 90), sólo se tendrá en cuenta el escrito de contestación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Precisó que el concepto no quiso decir que los cambios del patrimonio ocurridos a 1 de enero de 2007 no fueran admisibles, ni que en lugar del patrimonio líquido a ese corte tuviera que tomarse el patrimonio líquido a 31 de diciembre de 2006 porque, si así hubiera sido, el concepto habría dicho que las variaciones del patrimonio líquido poseído a 31 de diciembre de 2006 no se tendrían en cuenta.

Resaltó que el párrafo cuestionado del concepto 091751 de 2007 se refiere al patrimonio poseído a 1 de enero de 2007, pero menciona solo los años 2008, 2009 y 2010. Advirtió que lo planteado por el actor corresponde a una interpretación personal del concepto, que no es demandable, ni puede servir de sustento para anularlo.

Por lo mismo, estimó que el demandante transgredió el principio de certeza propio de las demandas de inconstitucionalidad pero aplicable al caso, conforme con el cual, el reproche de inconstitucionalidad no puede sustentarse *«en simples hipótesis hermenéuticas»*.

AUDIENCIA INICIAL

El 2 de junio de 2017 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011[4]. En dicha diligencia se puso de presente la improcedencia de la conciliación en razón del medio de control público impetrado, se negó la solicitud de

[4] Fls. 88 a 91

desistimiento presentada por el demandante, quien no asistió a la diligencia, se advirtió la inexistencia de irregularidades o nulidades que afectaran la validez del proceso y se resolvieron las excepciones previas de "indebida representación" y "falta de legitimación en la causa por pasiva" formuladas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

La primera excepción se declaró no probada, porque el auto admisorio de la demanda no había vinculado al Ministerio como demandado, sino como tercero interesado en las resultas del proceso. En cuanto a la segunda, se precisó que, tratándose del medio de control de nulidad, la legitimación material para ser parte pasiva correspondía a la autoridad que había expedido el acto acusado y que, como tal condición radicaba en la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, no se requería que el Ministerio de Hacienda compareciera al proceso para analizar la legalidad del acto acusado y procedía su desvinculación.

Asimismo, el litigio se concretó en *«el estudio de legalidad del Concepto No. 091751 del 8 de noviembre de 2007, proferido por la División de Normativa y Doctrina de la DIAN»,* teniendo en cuenta la aducida violación del artículo 293 del ET y los principios de legalidad y reserva de ley, por tomar el patrimonio líquido del año anterior como base gravable del impuesto al patrimonio, y no el del 1 de enero de 2007.

Igualmente, se ordenó tener como pruebas las aportadas con la demanda y el escrito de contestación a la misma.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** no alegó.

La **DIAN** alegó que el acto demandado no desconoce los principios de claridad y certeza y, en tal sentido, reiteró los argumentos centrales del escrito de contestación.

Insistió en que la interpretación del actor se alejaba de la norma que sustentaba el concepto acusado, en cuanto pretendía hacer creer que se refería a las variaciones ocurridas antes del 1 de enero de 2007, lo cual es equivocado, porque el concepto no alude a dichas variaciones ni al patrimonio líquido del contribuyente a 31 de diciembre de 2006.

Estimó que el razonamiento del actor corresponde a una hipótesis hermenéutica carente de sustento jurídico, que tergiversa la conclusión de invariabilidad del patrimonio líquido poseído a 1 de enero de 2007, cuando en realidad el concepto se ajusta al sentido claro de la ley, en cuanto la base imponible del impuesto al patrimonio para los años 2007, 2008, 2009 y 2010 la constituye el patrimonio líquido poseído por el contribuyente a 1 de enero de 2007, excluyendo los valores establecidos en el artículo 295 del ET,

independientemente de que en tales periodos varíe el patrimonio líquido.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El representante del Ministerio Público solicitó que el concepto demandado se decrete ajustado a la ley, teniendo en cuenta que el patrimonio líquido válido para determinar el impuesto durante 2007, 2008, 2009 y 2010 es el que poseía el contribuyente al 1 de enero de 2007.

Al respecto, resaltó que dicho concepto no dispuso que el impuesto al patrimonio tuviera que liquidarse con base en el patrimonio líquido del contribuyente a 31 de diciembre de 2006, sino que, por el contrario, ratificó que debía determinarse con base en el patrimonio líquido poseído a 1 de enero de 2007, con el fin de aclarar que las variaciones sufridas durante los años 2007, 2008, 2009 y 2010 no podían tenerse en cuenta para liquidar el impuesto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la fijación del litigio, corresponde a la Sala analizar la legalidad del Concepto 091751 del 8 de noviembre de 2007, de la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la DIAN, en cuanto expresó que las variaciones del patrimonio líquido

poseído a 1 de enero de 2007 no se tendrían en cuenta para determinar la base gravable del impuesto al patrimonio durante los años 2008, 2009 y 2010.

El demandante alega que tal disposición viola el artículo 293 del ET, modificado por el artículo 26 de la Ley 1111 de 2006, vigente al momento de expedirse el concepto acusado, el cual establecía:

> ***"Artículo 293. Hecho generador.*** *El impuesto a que se refiere el artículo anterior* ***se genera por la posesión de riqueza a 1o de enero del año 2007, cuyo valor sea igual o superior a tres mil millones de pesos*** *($ 3.000.000.000)"*

La norma anterior señala el hecho generador del impuesto al patrimonio, establecido en el artículo 292 ibídem, modificado por el artículo 25 de la Ley 1111 de 2006, que disponía:

> *"**Artículo 292. Impuesto al patrimonio.** Por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010, créase el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta.* ***Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado.***
>
> *(…)"*

Así pues, el legislador concibió la posesión de riqueza como hecho generador del impuesto al patrimonio y definió con carácter especial el concepto de riqueza, equiparándola a un monto específico del patrimonio líquido para el 1 de enero de 2007.

A juicio del demandante, el aparte acusado viola el principio de reserva de ley porque, conforme a su personal interpretación, altera el momento en que se genera el hecho gravado del impuesto al patrimonio (1 de enero de 2007), en cuanto induce a liquidarlo con base en el patrimonio líquido a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior.

El problema jurídico así planteado y extraído del concepto de violación, pone de presente un cuestionamiento directo respecto del momento de causación del impuesto y de la base gravable sobre la cual debe liquidarse, regulados por los artículos 294 y 295 del ET[5], en los siguientes términos:

> *"**Artículo 294. Causación.** El impuesto al patrimonio se causa el 1o de enero de cada año, por los años 2007, 2008, 2009 y 2010."*
>
> *"**Artículo 295. Base gravable.** La base imponible del impuesto al patrimonio **está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1o de enero del año 2007, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto,** excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos veinte millones de pesos ($220.000.000) del valor de la casa o apartamento de habitación."*

El argumento que predica el concepto de la violación, en relación con la traslación del momento de causación del 1 de enero de cada año, al 31 de diciembre del año anterior, no podría abordarse

[5] Modificados por los artículos 27 y 28 de la Ley 1111 de 2006, respectivamente.

únicamente desde la óptica del artículo 293 del ET, norma que se invoca como violada y que se limitó a establecer el hecho generador del impuesto al patrimonio a partir de un elemento temporal específico: la riqueza poseída **a 1 de enero de 2007**, cuando el cuestionamiento al concepto demandado afecta igualmente la causación y la base gravable del impuesto, reguladas por los artículos 294 y 295 ibídem.

En ese contexto se observa lo siguiente:

El artículo 295 del ET contiene un claro mandato legal en cuanto a que el patrimonio líquido poseído el 1 de enero de 2007 constituye la base de liquidación del impuesto al patrimonio regulado por el artículo 292 del ET.

Conforme con lo previsto por el artículo 282 del ET, integrante del título II del Libro I del Estatuto Tributario, al cual remite el citado artículo 295 ib., el patrimonio líquido constitutivo de la base imponible *«se determina restando del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o periodo gravable el monto de las deudas a cargo del mismo, vigentes en esa fecha»*.

El concepto acusado, en el aparte respecto del cual se predica la nulidad, señala que *«**las variaciones del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1 de enero del año 2007** y determinado conforme con lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario, **no serán tenidas en cuenta para** efectos de*

la determinación de la base gravable del impuesto al patrimonio por los años gravables 2008, 2009 y 2010*».*

Se evidencia que el concepto no señala que se deba tomar como base de liquidación el patrimonio líquido a 31 de diciembre de 2006, sino que reafirma lo establecido en el artículo 295 del ET, en cuanto a la exclusión de las variaciones que llegare a sufrir el patrimonio líquido poseído a 1 de enero de 2007, para efecto de calcular dicha base.

En otras palabras, la base gravable es la misma para los periodos 2007 a 2010, esto es, el valor del patrimonio poseído a 1 de enero de 2007, con lo cual, para los periodos 2008 a 2010, no pueden tenerse en cuenta las variaciones al patrimonio posteriores al 1 de enero de 2007, pues ello aparejaría la modificación de la referida base gravable.

En efecto, de acuerdo con lo aducido, el criterio oficial no se opone a la obligación legal de liquidar el impuesto sobre el patrimonio líquido a 1 de enero de 2007, ni conlleva un efecto implícito contrario a esa premisa.

Por el contrario, el desconocimiento de las "variaciones" del patrimonio líquido poseído al 1 de enero de 2007, ratifica que el impuesto se calcula por el valor de dicho patrimonio a esa fecha, como lo dispone el artículo 295 del ET, y que en ese cálculo no inciden los cambios posteriores.

Para la Sala, acorde con lo expresado por la entidad demandada, el concepto de la violación del libelo corresponde al particular entendimiento que el demandante le asignó al precepto acusado, con base en el cual construyó razones que contravienen el principio de certeza[6], inferidas de la interpretación unilateral que el actor quiso darle al Concepto 091751 de 2007.

Conforme con lo anterior, se concluye que el acto demandado se ajusta al ordenamiento legal y que, por lo mismo, las pretensiones de la demanda deben desestimarse.

Sin perjuicio del análisis precedente, que es el admisible en el marco del medio de control ejercido, se anota que si bien la Sala ha dicho que el patrimonio líquido declarado al 31 de diciembre de 2006 puede servir de referente para determinar el supuesto que da origen al nacimiento de la obligación tributaria[7], el contribuyente puede demostrar que «*el patrimonio líquido a 1 de enero de 2007, no es el mismo declarado en el impuesto de renta, por la existencia de transacciones*

[6] El **principio de certeza** se predica de las razones que fundamentan las demandas de la acción pública de inconstitucionalidad, a la luz del artículo 2 del Decreto 2067 de 1991. En términos de la sentencia C-243 de 2012, *«la certeza de las razones que respaldan los cargos de inconstitucionalidad, tiene que ver con que los cargos se dirijan contra una proposición normativa "real y existente"[4]. Esto es, que esté efectivamente contenida en la disposición acusada y no sea inferida por el demandante, implícita o construida a partir de normas que no fueron objeto de demanda. La certeza exige que la norma que se acusa tenga un contenido verificable a partir de la interpretación de su propio texto»*. Y la sentencia C-054 de 2016 precisó que el requisito de certeza refería *«a que los cargos se dirijan contra una proposición normativa efectivamente contenida en la disposición acusada y no sobre una distinta, inferida por el demandante, implícita o que hace parte de normas que no fueron objeto de demanda. Lo que exige este requisito, entonces, es que el cargo de inconstitucionalidad cuestione un contenido legal verificable a partir de la interpretación del texto acusado.»*

[7] Posesión de un patrimonio líquido igual o superior a $3.000.000 al 1º de enero de 2007.

relativas a activos y/o pasivos que no fueron declaradas y que afectaron el patrimonio[8]*».*

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

FALLA

1. **NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

2. No se condena en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 del CPACA.

NOTIFÍQUESE, CÓPIESE Y CÚMPLASE.

MILTON CHAVES GARCÍA **STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**
Presidente de la Sección

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ **JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

[8] Cfr. Sentencias en procesos de nulidad y restablecimiento del derecho proferidas el 6 de diciembre de 2017, Exp. 20843, C. P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 9 de agosto de 2018, Exp. 22587, C. P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, Actor: Fernando Otoya Domínguez.