



**SALA DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO
PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá, D.C., veinte (20) de septiembre de dos mil dieciocho
(2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2014-01285-01 (22662)
Demandante: OTTO GUSTAV RABETHGE RUBIO
Demandado: UAE DIAN

Tema: Impuesto al patrimonio (2007). Métodos de determinación de la base gravable: estimación directa e indirecta.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las dos partes contra la sentencia del 21 de abril de 2016, proferida por la Sección Cuarta, Subsección B, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca (ff. 108 a 130), que decidió:

1. Se declara la NULIDAD PARCIAL de la Liquidación de Aforo nro. 322412013000025 de 15 de mayo de 2013, por la cual la DIAN le liquidó oficialmente a OTTO GUSTAV RABETHGE RUBIO el impuesto al patrimonio del año gravable 2008.
2. Se decreta la NULIDAD PARCIAL de la Resolución nro. 900.217 de 11 de junio de 2014, por medio de la cual la DIAN confirmó el acto anterior.
3. A título de restablecimiento del derecho se DECLARA que OTTO GUSTAV RABETHGE RUBIO está obligado a pagar por concepto de impuesto al patrimonio del año gravable 2008 la suma de \$ 12.281.000, por las razones antes anotadas.

(...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo emplazamiento para declarar, mediante la Liquidación Oficial de Aforo nro. 322412013000025, del 15 de mayo de 2013, la DIAN determinó la deuda tributaria a cargo del señor Otto Gustav Rabethge Rubio, por concepto del impuesto al patrimonio del año 2008, liquidando para el efecto un impuesto de \$88.190.000 y una multa de \$141.104.000 a título de sanción por no declarar (ff. 53 a 60 caa).

El demandante interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación antes referida (ff. 63 a 68 caa), el cual fue desatado por la DIAN mediante la Resolución nro. 900.217, del 11 de junio de 2014, en el sentido de confirmar el acto recurrido (ff. 74 a 80 caa).

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplada en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), el apoderado judicial del señor Otto Gustav Rabethge Rubio formuló las siguientes pretensiones (ff. 2 a 20):

- a. Se declare la nulidad de la Resolución No. 322412013000025 de mayo 15 de 2013, en virtud de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos Bogotá profirió la Liquidación Oficial Impuesto al patrimonio Aforo al señor Otto Gustav Rabethge Rubio.
- b. Se declare la nulidad de la Resolución 900.271 de Junio 11 de 2014 con la cual la Subdirección de Gestión de Recursos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN confirma la resolución indicada en el literal a) anterior.
- c. Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare que mi representado no es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio por el año 2008.

- d. A título de restablecimiento del derecho, solicito que se declare la firmeza de la liquidación privada del impuesto al patrimonio que presentó el señor Otto Gustav Rabethge Rubio.
- e. Se condene en costas a la demandada.
- f. En subsidio de la pretensión c y d, se declare que el valor del impuesto al patrimonio, se debe estimar sobre la base del patrimonio líquido después de depurarlo con el valor patrimonial neto de las acciones declaradas a diciembre 31 de 2006.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 293, 294, 295 y 298-2 del Estatuto Tributario (ET). El concepto de violación planteado se resume así:

Señaló que, de conformidad con el artículo 293 del ET (modificado por la Ley 1111 de 2006), el impuesto al patrimonio se genera por la posesión de riqueza a 01 de enero de 2007, cuyo valor sea igual o superior a \$3.000.000.000. Por lo tanto, planteó que para determinar si se realizó el hecho generador del impuesto se debió verificar si el contribuyente poseía a esa fecha una riqueza igual o superior a la mencionada.

Manifestó que, con ocasión de la respuesta al emplazamiento para declarar nro. 3223920140000118, del 23 de julio de 2010, se demostró que el patrimonio líquido del demandante a 01 de enero de 2007 no era igual o superior al monto establecido en el referido artículo 293 como aspecto material del elemento objetivo del hecho generador, razón por la cual concluyó que no se realizó el hecho imponible.

Argumentó que la DIAN dio por cierto que el patrimonio líquido a 01 de enero de 2007 tenía una cuantía igual a la incluida en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006 (superior a \$3.000.000.000), siendo que en la fecha de causación del impuesto al patrimonio el monto real del patrimonio líquido era de \$1.791.396.000.

Para Justificar la disminución patrimonial explicó que, «*por error*», declaró en el denuncia rentístico como valor patrimonial de unas acciones el valor intrínseco y no el costo fiscal, circunstancia que a su juicio quedó demostrada en la vía gubernativa.

Sostuvo que el patrimonio líquido consignado en la declaración de renta del año gravable 2006 no se debe tomar como referencia para establecer la sujeción al impuesto al patrimonio, pues son dos impuestos independientes y con hechos generadores autónomos; a lo cual añadió que el legislador no tomó como referencia del hecho generador del impuesto al patrimonio el impuesto sobre la renta.

Manifestó que aun en el supuesto de que hubiera realizado el hecho generador del impuesto al patrimonio por el año 2008, la base gravable determinada por la DIAN resultaba contraria al artículo 295 del ET en la medida en que no se excluyó del patrimonio líquido poseído a 31 de diciembre de 2006 el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídas en sociedades nacionales.

Por último, indicó que el artículo 298-2 del ET solo es aplicable cuando el contribuyente ha omitido el deber de declarar y autoliquidar el impuesto estando obligado a ello, presupuesto de hecho que estima que no se cumplió en el presente caso.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda (ff. 66 a 72) y se pronunció sobre los cargos de violación, en los siguientes términos:

Señaló que si bien el contribuyente dio respuesta oportuna al emplazamiento para declarar, las pruebas aportadas por el administrado no fueron conducentes, pertinentes, idóneas ni suficientes para demostrar el menor valor del patrimonio líquido poseído a 01 de enero de 2007.

Agregó que el demandante consignó en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006 un patrimonio líquido de \$7.349.204.000, con lo cual realizó el hecho generador del impuesto al patrimonio previsto en el artículo 293 del ET.

Puntualizó que las certificaciones de contador público y de revisor fiscal aportadas como prueba, no tienen el carácter para desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración del impuesto sobre la

renta del año gravable 2006 y tampoco justifican la disminución del patrimonio líquido por cuantía de \$5.557.808.000. Agregó que si el contribuyente consideraba que el patrimonio líquido reportado en la declaración de renta era erróneo, entonces debió corregir tal declaración.

Manifestó que no es procedente la depuración de la base gravable del impuesto al patrimonio prevista en el artículo 295 del ET, mediante la exclusión del valor patrimonial neto de acciones y aportes en sociedades nacionales, pues esta norma aplica solamente cuando los contribuyentes han cumplido el deber de declarar y liquidar el impuesto al patrimonio. Así, argumentó que la aplicación del artículo 295 del ET es desplazada por el artículo 298-2 *ibídem*.

Sentencia apelada

Mediante sentencia del 21 de abril de 2016, la Sección Cuarta, Subsección B, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, negó parcialmente las pretensiones de la demanda (ff. 108 a 130), para lo cual:

Explicó que, de conformidad con los artículos 293 y 295 del ET, la base imponible del impuesto al patrimonio está constituida por el patrimonio líquido del contribuyente poseído el 01 de enero de *cada año gravable*, conforme con lo previsto en el Título II del Libro I del ET, excluyendo para el efecto el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales y los primeros \$220.000.000 del valor de la casa o apartamento de habitación.

Estimó que el patrimonio líquido reportado en la declaración de renta del año inmediatamente anterior se debe tomar en cuenta a efectos de determinar la sujeción pasiva al impuesto al patrimonio. Para reafirmar este punto, citó la sentencia del 4 de marzo de 2010 (expediente 16839; C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia), y concluyó que la base gravable se circunscribe al valor del patrimonio líquido registrado en la declaración de renta de la vigencia fiscal anterior a la del impuesto al patrimonio.

Concluyó que los actos acusados se ajustan a derecho pues, de acuerdo con el acervo probatorio, el demandante registró en su declaración de renta del año gravable 2006 un patrimonio líquido de \$7.349.204.000, de manera que la DIAN tenía la potestad de emplazarlo para exigir la presentación de la declaración y el pago del impuesto al patrimonio por el año 2008.

Señaló que no es procedente el argumento del demandante, relativo a que no se debe tener en cuenta, en el impuesto al patrimonio, el patrimonio líquido declarado en el impuesto sobre la renta. Lo anterior por cuanto en uno y otro tributo existe identidad de contribuyente, de contabilidad y de hechos económicos, razón por la cual no existe motivo para que varíe en el impuesto al patrimonio el patrimonio líquido determinado en el impuesto sobre la renta.

Indicó que si el actor determinó erróneamente su patrimonio líquido en la declaración del impuesto sobre la renta, tenía el deber de corregir esa declaración dentro de la oportunidad prevista legalmente; y que, al no haber efectuado la corrección, se tornaron inmodificables las cifras consignadas en la declaración, con lo cual se debían asumir, con todos sus efectos, el valor patrimonial de las acciones declarado en el impuesto sobre la renta.

Respecto de la depuración de la base gravable del impuesto al patrimonio, excluyó de ella el valor patrimonial neto de las participaciones en sociedades nacionales. En razón de lo anterior, declaró la nulidad parcial de los actos acusados.

Recurso de apelación

La parte actora apeló la decisión de primer grado y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia y que se acceda a todas sus pretensiones, con fundamento en los mismos argumentos planteados en la demanda (ff. 147 a 150). Y agregó que, a su juicio, al contestar la demanda la DIAN: (i) aceptó los hechos referentes a las normas que configuran el hecho generador y la base gravable del impuesto; (ii) no aportó pruebas que desvirtuaran las suyas sobre la valoración de las acciones; y (iii) no acudió a medio de excepción alguno.

También interpuso recurso de apelación la demandada (ff. 143 a 146). Argumentó que el demandante no aplicó los procedimientos de corrección previstos en los artículos 588 y 589 del ET para corregir el valor patrimonial de las acciones incluidas en el patrimonio líquido. En consecuencia, concluyó que la base gravable para determinar el impuesto al patrimonio era el patrimonio líquido registrado en la declaración del impuesto sobre la renta e indicó que no era procedente depurar la base gravable para excluir el valor patrimonial neto de las acciones y particiones en sociedades nacionales.

Alegatos de conclusión

La demandante ratificó cada uno de los argumentos expresados en el recurso de apelación para que se resolvieran a su favor las súplicas de la demanda.

Por su parte, el apoderado de la DIAN insistió en que la determinación del patrimonio líquido se realiza con base en el último día del año 2006 y que en el caso particular no se probó que el patrimonio a 01 de enero de 2007 hubiera disminuido.

Agregó que la información incluida en el certificado de contador público, según el cual el demandante contaba con inversiones societarias por \$1.470.600.000 y valorizaciones de las mismas por \$5.557.808.355, no está justificada.

Señaló que el contribuyente, al hacer caso omiso del emplazamiento para declarar, le impidió a la DIAN para ejercer sus facultades de fiscalización, motivo por el cual la autoridad aplicó el artículo 298-2 del ET, para lo cual tomó el valor determinado en la declaración de renta del año gravable 2006 que quedó en firme sin corrección alguna.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no se pronunció en esta etapa del proceso.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- En los términos del recurso de apelación interpuesto por ambas partes contra la sentencia de primer grado que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, le corresponde a la Sala pronunciarse sobre la legalidad de los actos acusados.

Concretamente, los cargos de impugnación llevan a la Sala a determinar si el demandante realizó el hecho generador del impuesto al patrimonio por el año 2008; y, en el evento de que sí lo hubiere realizado, se tendría que establecer si es procedente excluir de la base gravable del impuesto al patrimonio el valor patrimonial neto de las acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales.

2- Como cuestión preliminar, conviene precisar que la Ley 1111 de 2006 estableció el impuesto al patrimonio para los años 2007, 2008, 2009 y 2010. Para el efecto la citada ley modificó los artículos 292, 293, 294, 295, 296 y 298 del ET, y de esa forma reguló los sujetos pasivos, el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, la base gravable, la causación, la tarifa y la autoliquidación como método de determinación del impuesto.

De conformidad con los artículos 292 y 293 del ET, el aspecto material del impuesto al patrimonio está determinado por la posesión de un patrimonio líquido que a 01 de enero de 2007 sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$ 3.000.000.000).

A su turno, el artículo 295 del ET dispuso que la base gravable del impuesto es, precisamente, el patrimonio líquido poseído el 01 de enero de 2007, y que este se debe determinar a la luz de las mismas reglas que para determinar el patrimonio líquido en el impuesto sobre la renta establece el Título II del Libro I del ET. Por lo tanto, queda en claro que hay una identidad en la noción de patrimonio líquido para el impuesto al patrimonio y para el impuesto sobre la renta.

Adicionalmente, en el citado artículo 295 el legislador fijó los elementos del patrimonio del contribuyente que se desgravan o

excluyen de la base gravable, a saber: el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales y, en el caso de las personas naturales, los primeros \$220.000.000 del valor de la vivienda de habitación

En atención a lo expuesto, para determinar la cuantía del patrimonio líquido poseído el 01 de enero de 2007 (y por tanto concluir si se satisface la definición del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible fijado en el artículo 293 del ET), las reglas aplicables son las consagradas en Título II del Libro I del ET, artículos 261 a 286, que rigen la cuantificación del patrimonio líquido en el impuesto sobre la renta; reglas a las que también corresponde acudir para calcular y depurar la base gravable del impuesto al patrimonio.

Así, de conformidad con los artículos 261 y 282 del ET, el patrimonio líquido es el resultado de detraerle al patrimonio bruto poseído el 01 de enero de 2007 (*i.e.* al valor total de los bienes y derechos apreciables en dinero), el monto de las deudas vigentes para el contribuyente a la misma fecha.

Junto a lo anterior, el ordenamiento adoptó una regla a la cual debe acudir la Administración para determinar la base gravable del tributo en el evento de que el sujeto pasivo omita el deber formal de presentar la declaración privada o autoliquidación del impuesto al patrimonio. Está consagrada en el inciso segundo del artículo 298-2 del ET, según el cual *«Los contribuyentes del Impuesto al Patrimonio que no presenten la declaración correspondiente serán emplazados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para que declaren dentro del mes siguiente a la notificación del emplazamiento. Cuando no se presente la declaración dentro de este término, se procederá en un solo acto a practicar liquidación de aforo, tomando como base el valor patrimonio líquido de la última declaración de renta presentada (...)»* (subrayas añadidas).

En criterio de la Sala, la anterior regla jurídica consagra un método de *estimación indirecta* de la base gravable del impuesto al patrimonio, dado que faculta a la autoridad para tener como patrimonio líquido poseído a 01 de enero de 2007 el declarado por el contribuyente a 31 de diciembre de 2006 en la última liquidación

privada del impuesto sobre la renta presentada. 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*.

Así las cosas, 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 estimación indirecta tienen fuente legal precisa y no son el resultado de una potestad discrecional de la administración para cuantificar la base gravable.

Atendiendo a lo expuesto, la determinación del patrimonio líquido que integra la base gravable del impuesto al patrimonio se puede realizar, a la luz de los artículos 295 y 298-2 del ET, mediante una *estimación directa* o una *estimación indirecta*, según corresponda. La estimación directa se aplica genuinamente cuando hay declaración del impuesto al patrimonio, pues de conformidad con los artículos 295 y 298 del ET el contribuyente autoliquida el impuesto, para lo cual previamente debe calcular el patrimonio líquido poseído el 01 de enero de 2007, con base en las reglas previstas en los artículos 261 a 286 del ET (Título II del Libro I del ET), de manera que el tributo es determinado a partir de los datos

y hechos económicos que el mismo contribuyente ha señalado como fieles a la realidad.

Por su parte, la estimación indirecta procede, se insiste, por la omisión del deber de presentar la declaración privada del impuesto, de manera que sirve como mecanismo para estimar la base imponible no declarada, todo ello sin perjuicio de que se pueda complementar con las pruebas aportadas por el contribuyente que permitan lograr una *estimación directa* del patrimonio líquido.

Y una vez que se determina el patrimonio líquido del contribuyente que sirve de base gravable, ya sea bajo el mecanismo de estimación directa o indirecta, según corresponda, es procedente excluir el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales y, en el caso de las personas naturales, los primeros \$220.000.000 del valor de la vivienda de habitación.

Es decir que la estimación indirecta del patrimonio líquido del contribuyente no excluye la posibilidad de depurar la base gravable del impuesto al patrimonio con los factores de detracción que establece el artículo 295 del ET (*i.e.* acciones y aportes en sociedades nacionales y valor de casa o apartamento de habitación). Lo anterior, por cuanto a juicio de la Sala el mecanismo de estimación indirecta, previsto en el artículo 298-2 del ET, tiene por objeto cuantificar el patrimonio líquido que sirve como *base gravable* y no directamente la *base liquidable* del impuesto, entendida esta última como el resultado al que se llega luego de aplicar a la *base gravable* los factores de detracción o aminoración que resulten procedentes.

3- En el caso objeto de enjuiciamiento, se encuentran probados y no discuten las partes los siguientes hechos:

3.1- Según la declaración de renta del año gravable 2006, presentada el 19 de marzo de 2007, el demandante finalizó ese periodo con un patrimonio líquido de \$7.349.204.000 y unas acciones o aportes en sociedades colombianas por valor de \$7.028.409.000 (f. 22).

3.2- Mediante Emplazamiento para Declarar nro. 322392010000118, del 23 de julio de 2010, la DIAN apremió al demandante para que presentara la declaración del impuesto al patrimonio correspondiente al año 2008 (ff. 14 a 19 caa). Al efecto, la Administración consideró que el demandante estaba obligado a presentar la declaración del impuesto al patrimonio, toda vez que en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006 autilíquidó un patrimonio líquido de \$7.349.204.000.

3.3- Previa respuesta al Emplazamiento para Declarar, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Aforo nro. 322412013000025, del 15 de mayo de 2013, mediante la cual determinó el impuesto al patrimonio correspondiente al año 2008 por un valor de \$88.190.000, como resultado de aplicar la tarifa del 1.2% a la base gravable equivalente a \$7.349.204.000 (ff. 53 a 60 caa).

En relación con las aminoraciones de la base gravable del impuesto, el acto administrativo de determinación oficial del impuesto señaló que *«el contribuyente en cuestión en su respuesta al emplazamiento para declarar no aportó prueba de las mencionadas deducciones, por tal motivo no se encontró cifra alguna para estos renglones»* (ff.59 caa)

Adicionalmente, en el mismo acto administrativo se le impuso al demandante una multa por valor de \$141.104.000 a título de sanción por no declarar.

3.4- La demandante presentó recurso de reconsideración contra la referida liquidación oficial de aforo, con el objeto de que la Administración la revocara (ff. 63 a 68 caa). El escrito del recurso señala que *«a 1.º de enero de 2007 [...] contaba con un patrimonio líquido de \$1.791.396.000. [...] al elaborarse la declaración del impuesto sobre la renta se incluyó como valor de las acciones que poseía [...] el valor intrínseco y no el costo fiscal de suerte tal que se incrementó erradamente el patrimonio que la DIAN toma como base para exigir el cumplimiento de la declaración del impuesto al patrimonio»* (f. 65 caa).

3.5- Con la Resolución nro. 900.217, del 11 de junio de 2014, la DIAN resolvió el recurso de reconsideración en el sentido de

confirmar el acto recurrido (ff. 74 a 80 caa). Se indicó en la resolución que no obra prueba en el expediente administrativo que acredite un patrimonio líquido en la cuantía alegada (*i.e.* \$1.791.396.000) y que las pruebas aportadas no demuestran que fuera incorrecto el patrimonio líquido declarado en el impuesto sobre la renta, como tampoco desvirtúan la presunción de veracidad de los datos incluidos en la misma declaración (f. 79 vto. caa).

3.6- El demandante aportó con ocasión de la respuesta al emplazamiento para declarar los siguientes certificados:

- (i) Certificado de contador público, en el cual se indican las sociedades nacionales en las que se posee participaciones a 01 de enero de 2007 y el costo fiscal de las mismas. Informa como costo fiscal de todas las participaciones la suma de \$1.470.600.000 (f. 39 caa).
- (ii) Certificados de los revisores fiscales y contadores públicos de las sociedades en las que posee participaciones a 01 de enero de 2007, en los cuales se indica el número de cuotas poseídas por el demandante y el valor nominal de las mismas (ff. 41 a 47 caa).
- (iii) Certificados de existencia y representación legal de las sociedades en las que posee participaciones a 01 de enero de 2007, expedidos por la Cámara de Comercio de Bogotá durante los meses de agosto y septiembre de 2010, en los cuales se indica el número de cuotas poseídas por el demandante y el valor nominal de las mismas (ff. 28 a 38 caa).

3.7- Con la demanda se aportaron al plenario los siguientes certificados:

- (i) Certificado de contador público en cual se informa que a 31 de diciembre de 2006: (i) se poseían «*inversiones en sociedades*» por valor de \$1.470.600.000; y (ii) que la «*valoración de inversiones*» alcanzaba la cifra de \$5.557.808.355 (ff. 24 y 25).

- (ii) Certificados de los revisores fiscales de dos de las sociedades en las cuales se poseen participaciones a 01 de enero de 2007, en los que se informa el valor nominal, el valor de adquisición y el número de «acciones» poseídas (ff. 28 a 33).

4- Precisado lo anterior, el análisis de los cargos formulados por los apelantes se desarrolla así:

4.1- La actora considera que no realizó el hecho generador del impuesto al patrimonio del año 2008, toda vez que sostiene que el patrimonio líquido poseído a 01 de enero de 2007 fue inferior a la suma de \$3.000.000.000. Lo anterior bajo la consideración de que, según afirma, si bien el patrimonio líquido reportado en la declaración de renta del año gravable 2006 fue equivalente a \$7.349.204.000, dicho patrimonio líquido fue determinado erróneamente con base en el valor intrínseco de las participaciones poseídas en sociedades nacionales a 31 diciembre de 2006, cuando lo correcto debió ser reportar como valor patrimonial de tales participaciones el costo fiscal de las mismas.

Para la Sala, habida cuenta del patrimonio líquido denunciado en la declaración del impuesto sobre la renta del año 2006 y de la falta de presentación de la declaración del impuesto al patrimonio por el periodo en cuestión, en el *sub lite* se encuentra cumplido el presupuesto habilitante contemplado en el artículo 298-2 del ET que le confirió a la Administración la potestad para tomar como patrimonio líquido base gravable del impuesto al patrimonio, el reportado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006. Y al emplear el referido método de estimación indirecta se determinó que el patrimonio líquido que serviría de base gravable del impuesto al patrimonio equivalía a \$7.349.204.000, lo que a su paso evidenció la realización del hecho generador del impuesto al patrimonio dado que superaba \$3.000.000.000.

No obstante, como se indicó previamente, la aplicación del referido mecanismo de estimación indirecta no excluye que posteriormente, a la luz de la estimación directa, sea posible determinar la base gravable a partir de las pruebas aportadas por el contribuyente.

Para la Sala, así se privilegia la utilización del método de la estimación directa, inclusive en los casos en los que el legislador habilita la estimación indirecta, en aras de concretar con mayor fidelidad el principio de capacidad económica del contribuyente.

Respecto a la posibilidad de que el contribuyente demuestre que el patrimonio líquido poseído a 01 de enero de 2007 es distinto del determinado según el referido método de estimación indirecta, esta Sección interpretó en sentencia del 6 de diciembre de 2017 (expediente 20843; CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) que:

... puede tomarse como referente del hecho generador del impuesto al patrimonio, el patrimonio líquido declarado en el impuesto de renta del año 2006, detrayéndose de este, los valores patrimoniales autorizados por la ley.

Lo anterior, salvo que el contribuyente demuestre 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 relativas a activos y/o pasivos que no fueron declaradas y que afectaron el patrimonio.

Por lo dicho, corresponde analizar si en el caso *sub lite* está probado que el valor patrimonial de las participaciones, poseídas en sociedades nacionales a 01 de enero de 2007, correspondía a \$1.470.600.000, y por lo tanto el patrimonio líquido poseído a la misma fecha era equivalente a la suma \$1.791.396.000, según lo alega el demandante.

De conformidad el artículo 295 del ET, el patrimonio líquido poseído a 01 de enero de 2007, que sirve como base gravable del impuesto al patrimonio, se debe determinar según las mismas reglas que para determinar el patrimonio líquido en el impuesto sobre la renta establece el Título II del Libro I (artículos 261 a 286) del ET.

Sobre el valor patrimonial de las acciones o participaciones en sociedades, como elemento integrante del patrimonio líquido, el artículo 272 *ibídem* dispone que corresponde al costo fiscal de las mismas; el que a su turno, para el caso de los activos fijos, está definido en el artículo 69 del ET como el «*precio de adquisición*», más los ajustes permitidos en la ley, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 73 del mismo cuerpo normativo.

Frente a esa regulación, se observa que, con el fin de probar que el patrimonio líquido poseído a 01 de enero de 2007 era inferior a \$3.000.000.000, el actor aportó lo siguiente con ocasión a la respuesta del emplazamiento para declarar: (i) certificado de contador público, en el cual se indican las sociedades nacionales en las que posee participaciones a 01 de enero de 2007 y el costo fiscal de las mismas en la suma de \$1.470.600.000 (f. 39 caa); (ii) certificados de los revisores fiscales y contadores públicos de las sociedades en las que posee participaciones a 01 de enero de 2007, en los cuales se indican el número de cuotas poseídas por el demandante y el valor nominal de las mismas (ff. 41 a 47 caa).

En cuanto al mérito probatorio de las certificaciones de revisor fiscal y de contador público, regulado en el artículo 777 del ET, la Sala ha considerado que se sujeta a valoración de acuerdo con las reglas de la sana crítica y que las certificaciones deben llevar al convencimiento del hecho objeto prueba. En especial, deben informar si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse, de manera que no puede tratarse de simples afirmaciones o enunciados sin respaldo documental o contable alguno¹.

En este contexto, las citadas certificaciones de los revisores fiscales y contadores públicos no permiten llevar a la Sala al convencimiento del hecho que se pretende probar, esto es, el costo fiscal de las participaciones poseídas a 01 de enero de 2007. Así porque las certificaciones se agotan en realizar simples afirmaciones o enunciados sobre el valor del costo fiscal, o del valor nominal de las participaciones, sin hacer referencia u ofrecer detalle sobre los comprobantes internos o externos, y en general documentos, que soporten lo afirmado en ellas.

¹ Entre otras, las sentencias: del 13 de diciembre de 2017 (expediente 20858; CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); del 15 de noviembre de 2017 (expediente 20393; CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); del 13 de octubre de 2016 (expediente 19892; CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); del 5 de diciembre de 2011 (expediente 16332; CP: Hugo Fernando Bastidas).

Por las mismas razones antes expuestas, la Sala llega a una idéntica conclusión con relación al certificado de contador público, que se aportó con la demanda, y en el cual se informa lo siguiente a 31 de diciembre de 2006 respecto del demandante: (i) «*inversiones en sociedades*» por valor de \$1.470.600.000; (ii) «*valoración de inversiones*» por valor de \$5.557.808.355 (ff. 24 y 25).

Si bien el demandante aportó los certificados de existencia y representación legal de las sociedades en las que poseía participaciones a 01 de enero de 2007, expedidos por la Cámara de Comercio de Bogotá (ff. 28 a 38 caa), la Sala observa que los mismos dan fe del valor nominal de las participaciones o cuotas sociales y no del costo fiscal de las mismas, los cuales no necesariamente son coincidentes.

Por consiguiente, tales certificados expedidos por la Cámara de Comercio no son conducentes ni pertinentes, para probar el precio de adquisición de las participaciones; a lo cual cabe agregar que los certificados fueron expedidos durante los meses de agosto y septiembre de 2010, y el hecho objeto de prueba es la posesión de participaciones a 01 de enero de 2007.

Finalmente, los certificados de los revisores fiscales de dos de las sociedades en las que poseía participaciones a 01 de enero de 2007, informan lo siguiente: el valor nominal, el valor de adquisición y el número de «*acciones*» poseídas (ff. 28 a 33). Aunque estos certificados ofrecen un grado de detalle sobre los comprobantes contables que respaldan las afirmaciones relativas al precio de adquisición, la Sala concluye que son contradictorios con los demás medios probatorios que obran en el expediente, y por lo tanto no llevan al convencimiento sobre el hecho objeto de prueba.

Dicha contradicción se evidencia en que los dos certificados en mención afirman que a 31 de diciembre de 2006 el capital social de las entidades estaba conformado por «*acciones*» y que el demandante era poseedor de «*acciones*»; lo cual riñe con la afirmación hecha en los certificados de los revisores fiscales de las mismas sociedades expedidos en otra época y aportados con ocasión de la respuesta al emplazamiento para declarar (ff. 41 y 42

caa), de acuerdo con los cuales a 31 de diciembre de 2006 tales sociedades eran sociedades de responsabilidad limitada, con capitales sociales conformados por participaciones o cuotas sociales.

En razón de todo lo dicho, para la Sala no se encuentra probado el valor patrimonial de las participaciones poseídas en sociedades nacionales a 01 de enero de 2007 como lo aduce el demandante. En consecuencia, no prospera el cargo relativo a la no realización del hecho generador por la posesión de un patrimonio líquido a 01 de enero de 2007 inferior a \$3.000.000.000.

4.2- Por su parte, la demandada adujo que la base gravable para determinar el impuesto al patrimonio era el patrimonio líquido registrado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, sin que fuera procedente depurar dicha base gravable, en el sentido en el que lo había hecho el *a quo* de excluir el valor patrimonial neto de las acciones y participaciones en sociedades nacionales.

La Sala considera que, una vez determinado el patrimonio líquido que sirve de base gravable, e independientemente de que se haya acudido al mecanismo de estimación indirecta, es procedente excluir el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales.

Lo dicho, por cuanto esa es la depuración que dispone el artículo 295 del ET de la base gravable, para llegar a la *base liquidable* sobre la cual se impone la tarifa. Adicionalmente, en criterio de la Sala, la estimación indirecta prevista en el artículo 298-2 del ET recae sobre el patrimonio líquido y no sobre la *base liquidable*, lo cual habilita que al patrimonio líquido estimado indirectamente se le puedan aplicar las reducciones previstas en la ley (*i.e.* valor patrimonial neto de las participaciones en sociedades nacionales, y los primeros \$220.000.000 del valor de la casa o apartamento de habitación).

Ahora, para determinar el valor de las participaciones en sociedades nacionales a excluir del patrimonio líquido, se debe determinar su valor patrimonial neto en los términos definidos en el artículo 193

del ET, esto es, dividiendo el patrimonio líquido por el patrimonio bruto.

Como resultado de la anterior operación aritmética, se obtiene el porcentaje de 98,96%, el cual se debe multiplicar por el valor de las participaciones consignado en la declaración del impuesto sobre la renta del año 2006, correspondiente a \$7.028.409.000, lo cual arroja un valor patrimonial neto de las participaciones de \$6.955.570.140.

El valor así determinado, coincide con el calculado en la sentencia del 21 de abril de 2016, proferida por la Sección Cuarta, Subsección B, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, por lo cual se confirma en lo pertinente la decisión del *a quo*.

Por lo expuesto, no prospera el cargo de apelación planteado por la demandada.

5- La nulidad parcial declarada en la sentencia de primer grado de los actos por medio de los cuales se determinó oficialmente el impuesto al patrimonio del demandante, que esta Sala juzga acorde a derecho, tendría que haber conllevado, aparte de la disminución del impuesto, una reducción de la sanción por no declarar a imponer al omiso, toda vez que el artículo 298-2 del ET dispone que la sanción por no declarar equivale al 160% del «*impuesto determinado*»; pese a lo cual observa la Sala que el tribunal en su sentencia no ajustó la sanción a la decisión adoptada respecto del impuesto.

Según consta en el plenario, en los actos acusados se le impuso al demandante una sanción de \$141.104.000, que corresponde al 160% del impuesto en ellos determinado, es decir, de \$88.190.000 (ff. 53 a 60 y 74 a 80 caa); y la cifra de la multa no fue modificada en el ordinal tercero de la sentencia apelada en el cual se dispuso el restablecimiento del derecho que resultaba procedente para el caso, no obstante que el impuesto se redujo de \$88.190.000 a \$12.281.000.

En consecuencia, de conformidad con el impuesto determinado y con lo mandado en el artículo 298-2 del ET, le corresponde a esta

Sala reliquidar la sanción por no declarar, la cual queda establecida en \$19.650.000, cuantía que equivale al 160% del impuesto determinado (\$12.281.000).

Por lo anterior en la parte resolutive de esta providencia se dispondrá modificar el restablecimiento del derecho que se decretó en la sentencia apelada.

6- Finalmente, para decidir sobre las costas en segunda instancia, se considera lo siguiente:

El artículo 188 del CPACA determina que la liquidación y ejecución de la eventual condena en costas se regirá por lo dispuesto en el ordenamiento procesal civil. Por su parte, el artículo 365 del CGP dispone en el ordinal octavo que *«solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación»*.

En el caso concreto, no aparece ningún elemento de prueba en esta instancia de las costas solicitadas. En consecuencia, no existe fundamento para su imposición.

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

FALLA:

Primero. Modificar el ordinal tercero de la sentencia proferida el 21 de abril de 2016 por la Sección Cuarta, Subsección B, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en el contencioso instaurado por OTTO GUSTAV RABETHGE RUBIO contra la DIAN, el cual quedará así:

- 3- A título de restablecimiento del derecho se DECLARA que OTTO GUSTAV RABETHGE RUBIO está obligado a pagar por concepto de impuesto al patrimonio del año gravable 2008 la suma de \$12.281.000 y a título de sanción por no declarar el impuesto al patrimonio del año gravable 2008 la suma de \$19.650.000, por las razones antes anotadas.

Segundo. Confirmar en todo lo demás la sentencia apelada.

Tercero. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ