



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

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D.C., veinte (20) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2015-00199-01 (23190)
Demandante: EVILARIO NAVARRO FERNÁNDEZ
Demandado: DIAN

Temas: Impuesto al patrimonio. Liquidación de Aforo. Sanción por no declarar. Hecho generador. Sujeto pasivo.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección Cuarta a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 6 de abril de 2017 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que dispuso:

1. Se declara la **NULIDAD** de la Liquidación Oficial de Aforo nro. 322412013000037 del 10 de mayo de 2013 y de la Resolución No. 900.191 del 4 de junio de 2014, proferida por la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN.
2. Como restablecimiento del derecho se declara que el señor EVILARIO NAVARRO FERNÁNDEZ no es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio correspondiente al año gravable 2008, como tampoco de la sanción por no declarar dicho tributo.
3. En firme esta providencia, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del sobrante o excedente de gastos del proceso si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias y anotaciones de rigor.

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1. Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, el señor Evilario Navarro Fernández, solicitó lo siguiente:

1. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Aforo No.322412013000037 de fecha 10 de mayo de 2013, así como de la Resolución No. 900-191 de junio 4 del 2014.
2. Que a título de restablecimiento del derecho se establezca que el señor Evilario Navarro Fernández no está obligado a pagar el impuesto al patrimonio correspondiente al año gravable 2008.¹

1.2. Hechos relevantes para el asunto

1.2.1. El 30 de agosto de 2007, el señor Evilario Navarro Fernández presentó su declaración de renta del año gravable 2006, registrando como patrimonio líquido \$5.938.123.000.

1.2.2. La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales Personas Naturales expidió emplazamiento para declarar No. 322392012000058 del 8 de febrero de 2012, en el que le solicitó al señor Evilario Navarro Fernández presentara la declaración del impuesto al patrimonio por el año gravable 2008.

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

1.2.4. La División de Gestión de Liquidación profirió la Liquidación Oficial de Aforo No. 322412013000037 del 10 de mayo de 2013, en la que determinó el impuesto al patrimonio del año gravable 2008 por un valor de \$71.257.000 y una sanción por no declarar de \$114.011.000.

Ese acto fue confirmado mediante la Resolución 900-191 del 4 de junio de 2014, la cual resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora.

1.3. Normas violadas y concepto de la violación

1.3.1. Sujeción pasiva del impuesto al Patrimonio

La actuación de la Dian vulneró el artículo 292 del E.T., porque la declaración de renta que tomó como base para establecer la Liquidación Oficial de Aforo No.322412013000037 de 10 de mayo de 2013, contiene un error de digitación. Lo anterior, porque al momento de realizar la transcripción de la declaración de renta

¹ Folio 62 y 63 del expediente.

correspondiente al año 2006 en la página web de la Dian, se digitó involuntariamente un cero (0) de más en el valor que determinaba el patrimonio bruto.

Ese error se conoció hasta la notificación del emplazamiento para declarar proferido por la Administración, por esto, en la respuesta al mismo se presentaron los documentos que demostraban la realidad fiscal y económica que tenía el contribuyente para el año 2006. Además, se solicitó la corrección de dicha inconsistencia según lo establecido en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 y en la Circular 00118 de 2005, disposiciones que establecen la posibilidad de modificar en cualquier momento inconsistencias en las declaraciones a petición del contribuyente. La administración negó esa solicitud debido a una errónea interpretación de las normas pertinentes.

Por lo tanto, los actos son nulos, porque como se dio a conocer en dicha respuesta no es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio, todo, porque se demostró que el patrimonio declarado en 2006, es inferior al que se digitalizó en la página web de la entidad.

1.3.2. Violación del principio de espíritu de justicia y del régimen probatorio

Según lo dispuesto en los artículos 683 y 742 del E.T., los funcionarios con atribuciones de liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, no pueden exigir a los contribuyentes más de lo estipulado por la ley.

La administración contaba con las pruebas necesarias para determinar que no se tenía la obligación de declarar el impuesto al patrimonio correspondiente al año fiscal 2008, toda vez que, tanto en la respuesta al emplazamiento como en el recurso de reconsideración, se anexaron pruebas suficientes que demostraban el patrimonio líquido real que tenía al momento de presentar la declaración de renta correspondiente al año gravable 2006.

La Dian no tuvo en cuenta esas pruebas al expedir la liquidación oficial de aforo ni al confirmarla en la resolución que resolvió el recurso.

2. Oposición

Mediante apoderado judicial, la Dian compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

2.1. Sobre la sujeción pasiva del Impuesto al Patrimonio

La administración estableció que la declaración que se tuvo como base para la liquidación del impuesto al patrimonio, gozaba de firmeza, razón por la cual, podía ser tenida en cuenta para la determinación de las obligaciones en materia tributaria, como la del caso bajo estudio. Además, no existe prueba alguna que demuestre que se solicitó corrección a la declaración de renta, o alguna anotación por parte del contribuyente en la que identificará que el valor registrado en su declaración, no era acorde con su realidad económica y fiscal.

El Consejo de Estado² ha señalado que cuando el contribuyente pretenda desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, debe

² Sentencia del 29 de marzo de 2011, Exp.17152 – M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

hacerlo mediante mecanismos idóneos que demuestren los hechos discutidos. Lo cual no sucedió en el caso bajo estudio.

Por lo anterior, y al cumplir con los requisitos establecidos por la ley para ser reconocido como sujeto pasivo del impuesto al patrimonio, la liquidación oficial de aforo goza de plena validez.

2.2. *Sobre la violación al principio de espíritu de justicia y del régimen probatorio*

El contribuyente es responsable de la información que suministra a la administración de impuestos, por lo tanto, el uso inadecuado o los errores que pueda cometer al momento de utilizar el mecanismo que ofrece la Dian en su página web, recae exclusivamente en él. Es por eso que, las declaraciones gozan de presunción de veracidad.

Además, el contribuyente desconocería el principio de buena fe y la prohibición de obrar contra los actos propios, como lo ha dispuesto la Corte Constitucional en las sentencias C-478 de 1998, C-131 de 2004 y T-468 de 2003.

El contribuyente solo realizó la petición de corrección casi cuatro años después de presentada la declaración de renta, como consecuencia de la notificación del emplazamiento realizado por la administración. En consecuencia, se encuentra plenamente probado que el patrimonio declarado superaba los topes establecidos por la ley para ser declarante del impuesto al patrimonio.

3. Sentencia de primera instancia

Mediante sentencia del 6 de abril de 2017, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, declaró la nulidad de los actos demandados.

Para el Tribunal, el actor no es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio por el año gravable 2008, porque probó la existencia de un error en su declaración de renta del año 2006.

El demandante acreditó las pruebas necesarias que demostraban la realidad fiscal y económica para el año 2006. Al analizar las declaraciones de renta presentadas por el demandante para los años gravables 2004 a 2008, se evidencia que el incremento señalado en la declaración de renta del año 2006 no guarda proporcionalidad con los valores registrados en las otras vigencias.

Lo anterior demuestra la existencia de un error de digitación por parte del actor en la declaración de renta que se tomó como base para determinar la sujeción pasiva del impuesto al patrimonio.

4. Recurso de apelación

La Dian, apeló la sentencia de primera instancia con el fin de que sea revocada y, en su lugar, se nieguen las pretensiones de la demanda.

Reiteró los argumentos de la contestación de la demanda, manifestando que el contribuyente no efectuó ningún tipo de corrección al valor del patrimonio declarado en la declaración de renta correspondiente al año gravable 2006.

Agregó, que la interpretación realizada por el Tribunal no puede ser aceptada, porque el hecho de que no guarden proporcionalidad los renglones de patrimonio

de las declaraciones de renta (2004 a 2008), no significa que sea por un error de digitación, ya que ese incremento pudo generarse debido a otros factores, que no fueron debatidos en su oportunidad legal.

5. Alegatos de conclusión en segunda instancia

El **demandante** reiteró lo expuesto en la demanda.

La **demandada** reitero lo expuesto en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó confirmar la sentencia de primera instancia.

Lo anterior, porque los documentos allegados por el demandante al proceso son suficientes para demostrar su realidad económica y fiscal para el año gravable 2006, lo que evidencia la existencia de un error en la transcripción del valor del patrimonio bruto en la declaración de renta correspondiente a ese año.

Además, se advierte que la Dian tuvo oportunidad para desvirtuar la existencia del error mencionado, sin embargo, no realizó ninguna actividad para probar los valores declarados, sino que solo respaldó su decisión de liquidar el impuesto al patrimonio del año fiscal 2008, en la firmeza del acto declaratorio de renta de 2006.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

1.1. La Sala debe decidir la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de apelación que la Dian formuló contra la sentencia del 6 de abril de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que accedió a las pretensiones de la demanda.

Concretamente, corresponde a la Sala determinar si el demandante realizó el hecho generador del impuesto al patrimonio del año gravable 2008.

2. Sobre la sujeción pasiva del Impuesto al Patrimonio

2.1. En la vigencia discutida -2008-, el impuesto al patrimonio se encontraba regulado por la Ley 1111 de 2006 que modificó los artículos 292 a 298 del Estatuto Tributario.

En esas normas se indicó que el impuesto se genera por la posesión de riqueza a 1° de enero de 2007, cuyo valor sea igual o superior a \$3.000.000.000³.

2.2. Para efectos del gravamen, se entiende por riqueza el total del patrimonio líquido del obligado⁴, conformado de acuerdo con lo previsto en el Título II del Libro I del E.T. – normas que regulan la determinación del patrimonio para efectos del impuesto de renta –, excluyéndose el valor patrimonial neto de las acciones o

³ Estatuto Tributario. Artículo 293.

⁴ Estatuto Tributario. Artículo 292.

aportes poseídos en sociedades nacionales, y los primeros \$220.000.000 del valor de la casa o apartamento de habitación⁵.

De tal manera que, el supuesto que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria lo constituye el patrimonio líquido de \$3.000.000.000 poseído a 1 de enero de 2007, determinado conforme lo dispuesto en el impuesto de renta, salvo citadas exclusiones.

2.3. Es cierto que el artículo 298-2 del Estatuto Tributario, permite que en los casos en que el contribuyente no presente la declaración tributaria, la Administración determine el impuesto con fundamento en el patrimonio líquido declarado en la renta del año anterior al impuesto que se pretende gravar.

Y también es cierto que en el criterio de esta Sección⁶ la determinación del patrimonio líquido que integra la base gravable del impuesto al patrimonio, se puede realizar, según los artículos 295 y 298-2 del E.T., mediante una estimación directa o indirecta.

La estimación directa aplica cuando previamente el contribuyente ha presentado la declaración del impuesto al patrimonio, pues de conformidad con los artículos 295 y 298 del E.T. el contribuyente autoliquida el impuesto, para lo cual con anterioridad debe calcular el patrimonio líquido poseído al 1º de enero de 2007 (arts. 261 a 286 E.T.).

Por su parte, la estimación indirecta, procede por la omisión del deber de presentar la declaración privada del impuesto al patrimonio, de manera que sirve como mecanismo para que la Administración con base en la última declaración de renta estime 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.

2.4. Por esas razones, 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, sin perjuicio de que el administrado demuestre que el patrimonio líquido a 1º 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 o registros declarados de forma errónea que afectan la determinación del impuesto al patrimonio⁷.

3. Caso concreto

3.1. El demandante consideró que no realizó el hecho generador del impuesto al patrimonio del año 2008. En ese sentido, planteó que el patrimonio líquido poseído del 1 de enero de 2007 fue inferior a la suma de \$3.000.000.000. Lo anterior porque, según afirma, si bien el patrimonio líquido reportado en la declaración de renta del año gravable 2006 correspondió a la suma de \$5.938.123.000, lo cierto es que ese patrimonio líquido no atiende a la realidad económica del contribuyente. En efecto, sostuvo que el patrimonio líquido declarado en 2006

⁵ Estatuto Tributario. Artículo 295.

⁶ Sentencia del 20 de septiembre de 2018. Exp.22662 – M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁷ Sentencia del 10 de octubre de 2018. Exp.21642 – M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
Sentencia del 12 de junio de 2019. Exp. 24061 – M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

provino de un error de digitación, consistente en la inclusión de un cero (0) de más a la cifra que realmente procedía registrar.

En ese orden, afirmó que el valor correcto y real, que debió ser consignado como patrimonio líquido en la declaración de renta para el año gravable 2006, era la suma de \$593.527.000.

3.2. La demandada, por su parte, consideró que el patrimonio declarado por el contribuyente en la declaración de renta del año gravable 2006 constituye la información idónea y veraz que da cuenta de la realización del hecho generador del impuesto discutido y, en esa medida, el demandante era sujeto pasivo de dicho impuesto. Además, señaló que el valor determinado en el renglón de patrimonio líquido no fue corregido por el contribuyente dentro de la oportunidad legal, que ese valor no necesariamente deviene de un error de digitación. Y que los documentos aportados por el demandante no dan certeza de su realidad económica.

3.3. El demandante aportó los siguientes documentos durante la actuación administrativa, para acreditar el patrimonio líquido poseído a 1° de enero de 2007:

- Formularios de declaración de renta y complementarios de actor correspondientes a los años 2004, 2005, 2006, 2007 y 2008 (fls.19 vto, 20,24 y 29-cuaderno antecedentes).
- Balance general fiscal a 31 de diciembre de 2006, a 31 de diciembre de 2007 y a 31 de diciembre de 2008 (fls.21,25 y 30-cuaderno antecedentes).
- Estado de resultados a 31 de diciembre de 2006, a 31 de diciembre de 2007 y a 31 de diciembre de 2008 (fls.21 vto,25 vto y 30 vto - cuaderno antecedentes).
- Anexos de declaraciones de renta de los años 2006, 2007 y 2008 (fls.22, 23, 26, 28, 31 y 32-cuaderno antecedentes).
- Comparación de patrimonio líquido a 31 de diciembre de 2005 con el patrimonio líquido a 31 de diciembre de 2006. (fl.26-cuaderno antecedentes).
- Comparación del patrimonio líquido a 31 de diciembre de 2007 con el patrimonio líquido del 31 de diciembre de 2008 (fl.33-cuaderno antecedentes).

3.4 En el caso en concreto, se evidencia que el actor aportó los documentos necesarios para demostrar el error que existió en la declaración de renta correspondiente al año gravable 2006.

3.4.1 De las declaraciones de renta presentadas desde el año 2004 a 2008, se advierte que, no existe proporcionalidad en el valor del patrimonio bruto registrado entre las declaraciones que se presentaron antes y después del año 2006:

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

En la declaración del año gravable 2005 se registró un patrimonio bruto de \$592.199.000⁸ y para el año 2007 se declaró por este rubro un valor de \$584.516.000⁹. Sin embargo, en la declaración de renta del año 2006 se registró la suma de \$5.938.440.000, lo que demuestra un cambio significativo en el patrimonio bruto del actor para los años mencionados, teniendo un incremento de más de \$5.000.000.000 y, una disminución similar para el siguiente año.

3.4.2 El Tribunal en consideración a los anexos a la declaración de renta del año 2006, desagregó los valores correspondientes al patrimonio del contribuyente, (i) Depósitos bancarios; (ii) acciones y aportes; (iii) bienes raíces; (iv) vehículos y (v) muebles y enseres, estableciendo como sumatoria \$593.844.433. La Dian no controvierte en su recurso de manera concreta dicho análisis, se limita a afirmar de manera general que los documentos aportados no dan certeza sobre la situación patrimonial del demandante.

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 declaración¹⁰.

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.

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.

4. Sobre la condena en costas

⁸ Folio 11 del expediente.

⁹ Folio 13 del expediente.

¹⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 06 de septiembre de 2017. Exp.21784 – M.P. Milton Chaves García y Sentencia del 12 de junio de 2019. Exp. 24061 – M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

No habrá lugar a condena en costas (gastos o expensas del proceso y agencias del derecho) porque en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA.

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

1. Confirmar la sentencia de primera instancia del 6 de abril de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, conforme lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

Ejecutoriada la presente providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese, cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

