



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C., tres (3) de agosto de dos mil dieciséis (2016)

Radicación:	680012331000200800326-01
No. Interno:	20149
Asunto:	Contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante:	EMPAS S.A.
Demandado:	U.A.E. DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 21 de junio de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que negó las siguientes pretensiones:

“PRIMERO. Sírvase ordenar a quien determine decretar la Nulidad del acto administrativo con consecutivo Al 81 04076 182 03 0035, del 8 de febrero de

2008 por la cual **en forma tácita**¹ se negó la solicitud de dejar sin efecto una de las declaraciones con formulario # 420700000605-7 con stiquer # 23657012365677 del impuesto al Patrimonio presentado por EMPAS S.A. de fecha 25 de mayo de 2007 (primer pago), a hoy adicionadas a la Declaración con formulario 49070003711190 del 31-01-2008 con stiquer 2365701248056 (Segundo pago) y Declaración formulario de pago # 4907656234639 con stiquer 51478050004073 del impuesto al Patrimonio presentado por EMPAS S.A. de fecha 30 de mayo de 2008 (Tercer pago) y las demás declaraciones que por este concepto se presenten y cancelen en los periodos Fiscales del 2008, 2009 y 2010; al configurarse la causal del PAGO DE LO NO DEBIDO, y como consecuencia de la anterior petición solicitamos a la U.A.E. DIAN de Bucaramanga, sírvase autorizarnos La Devolución a la fecha de la suma de \$2.152.782.000 DOS MIL CIENTO CINCUENTA Y DOS MILLONES SETECIENTOS OCHENTA Y DOS MIL PESOS por concepto del pago de lo no debido, presentado y cancelados en la declaración del impuesto al patrimonio por EMPAS S.A. y las demás declaraciones que por este concepto se presenten y cancelen en los periodos Fiscales del 2008, 2009 y 2010.

SEGUNDA: Como consecuencia de la anterior petición solicitamos a la U.A.E. DIAN de Bucaramanga, sírvase autorizarnos La Devolución de la suma de \$2.152.782.000 DOS MIL CIENTO CINCUENTA Y DOS MILLONES SETECIENTOS OCHENTA Y DOS MIL PESOS cancelados a la fecha por concepto del pago de lo no debido, presentado en las declaraciones formulario # 420700000605-7 con stiquer # 23657012365677 del impuesto al Patrimonio presentado por EMPAS S.A. de fecha 25 de mayo de 2007 (primer pago), Declaración con formulario 49070003711190 del 31-01-2008 con stiquer 23657012480567 (segundo pago) y Declaración formulario de pago # 4907656234639 con stiquer 51478050004073 del impuesto al Patrimonio presentado por EMPAS S.A. de fecha 30 de mayo de 2008 (Tercer pago) y las demás declaraciones que por este concepto se presenten y cancelen en los periodos Fiscales del 2008, 2009 y 2010 del impuesto al patrimonio por EMPAS S.A.

TERCERA: Que a título de Restablecimiento del Derecho se ordene el pago de los intereses que se causen sobre los \$2.152.782.000 DOS MIL CIENTO CINCUENTA Y DOS MILLONES SETECIENTOS OCHENTA Y DOS MIL PESOS y las demás declaraciones y pagos que por este concepto se presenten y cancelen en los periodos Fiscales del 2008, 2009 y 2010, hasta que se haga efectiva la devolución a la sociedad que represento.

¹ Resalta la Sala



CUARTA: La liquidación de las anteriores condenas deberá efectuarse mediante sumas líquidas de moneda del curso legal en Colombia y se ajustarán dichas condenas tomando como base el Índice de Precios del Consumidor y lo dispuesto en el artículo 179 del Código Contencioso Administrativo.

QUINTA: Para el cumplimiento de la Sentencia se ordene dar aplicación a los artículos 176 y 177 del Código Contencioso Administrativo. ”

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

Mediante oficio del 28 de diciembre de 2007, la demandante solicitó a la U.A.E. DIAN dejar sin efecto la declaración del impuesto al patrimonio del año 2007 [primera cuota] presentada el 25 de mayo de 2007, identificada con el autoadhesivo 23657012365677, por configurarse la causal de pago de lo no debido. Así mismo, pidió la devolución de la suma de \$717.594.000.

La U.A.E. DIAN, por medio del oficio AI 81 04 076 182 03-0035 del 8 de febrero de 2008, respondió la solicitud de la demandante.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad EMPAS S.A. hizo las peticiones transcritas al inicio de esta providencia.

2.1.1. Normas violadas



La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política
- Ley 1111 de 2006
- Concepto de la DIAN 27673 del 4 de mayo de 2004

2.1.2. Concepto de la violación

La demandante dijo que el acto administrativo acusado incurrió en las causales de falta de motivación, violación de la ley y expedición irregular. Para sustentar esta afirmación, señaló que el oficio demandado no es congruente con lo solicitado por la sociedad, pues a pesar de que el objeto de la solicitud era dejar sin efectos la declaración del impuesto al patrimonio que presentó por el año 2007 y obtener la devolución del pago de lo no debido por impuesto al patrimonio, el oficio no dijo nada al respecto. Por ello, estimó que el acto acusado contiene la decisión tácita de negar lo solicitado.

Dijo que al presentar la declaración del impuesto al patrimonio por el año 2007, incluyó en la base gravable los aportes en especie entregados por la Corporación Autónoma Regional para la Defensa de la Meseta de Bucaramanga para la constitución de la sociedad EMPAS S.A., los que, para efectos del impuesto al patrimonio, no constituyen ingreso o utilidad de la



sociedad, pues fueron destinados para la constitución y desarrollo de la actividad de la sociedad.

Indicó que lo anterior se justifica en el criterio adoptado por la DIAN en el Concepto 027673 del 4 de mayo de 2004, según el cual, cuando una empresa industrial o comercial del Estado o la sociedad de economía mixta (como es el caso de EMPAS) recibe aportes de capital en dinero o en especie, a cambio de acciones, no existe ingreso desde el punto de vista fiscal, pues estos recursos se destinan al desarrollo de la actividad económica de quien los recibe, y no constituyen una utilidad o beneficio económico.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado de la U.A.E. DIAN contestó la demanda en los siguientes términos:

Señaló que EMPAS S.A. era responsable del impuesto al patrimonio, de tal forma que mal puede pretender que se deje sin efectos la declaración que presentó por el año 2007.

Dijo que si la demandante consideraba que debía pagar una suma inferior a la declarada, debió acogerse al procedimiento de corrección previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario.



Sostuvo que no era procedente invocar el Concepto 27673 del 4 de mayo de 2004, pues este se aplica solo al impuesto de renta.

Adujo que el concepto de ingreso no tiene ninguna incidencia en la determinación del impuesto al patrimonio, y que, si así la tuviera, el hecho de que ciertos ingresos estén exentos del impuesto sobre la renta, no significa que lo estén para el impuesto al patrimonio.

Indicó que en el caso no se configuró el pago de lo no debido, pues el pago que realizó la demandante por el impuesto sí tenía un fundamento legal y no adolecía de error alguno al momento de hacerlo.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Santander negó las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones:

Indicó que EMPAS S.A. es una empresa oficial de servicios públicos domiciliarios y, por tanto, sujeto pasivo del impuesto al patrimonio, lo que fue aceptado por la misma sociedad.

Señaló que los bienes en especie que le fueron entregados a EMPAS S.A. para la constitución de la sociedad sí le generaron un provecho económico. Que, por lo tanto, sí forman parte del patrimonio líquido de la sociedad sobre el que se calcula el impuesto al patrimonio.



El Tribunal consideró que el Concepto 27673 del 4 de mayo de 2004 se aplica, únicamente, al impuesto sobre la renta y no al de patrimonio. Agregó que el hecho de que en el concepto se indique que las transferencias que efectúe la administración central a título de aportes en la constitución o capitalización de las EICE y las sociedades de economía mixta no constituyen ingreso gravable con el impuesto de renta, no significa que opere de igual forma para el impuesto al patrimonio.

Consideró que el acto demandado no está incurso en la causal de nulidad por falta de motivación, pues en este se indican las razones jurídicas por las que las empresas públicas de alcantarillado son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio.

A partir de lo anterior, el Tribunal se abstuvo de pronunciarse sobre la pretensión de devolución del impuesto pagado.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

EMPAS S.A. apeló la decisión del Tribunal. Las razones de inconformidad con la sentencia se resumen a continuación:

Reiteró que EMPAS es responsable del impuesto al patrimonio, lo que no es objeto de discusión.

Dijo que si bien es cierto que, en su esencia, el impuesto de renta y el de patrimonio son impuestos autónomos e independientes, la Ley 1111 de 2006



ató el impuesto al patrimonio creado para los años 2006, 2007, 2009 y 2010 a los conceptos de patrimonio líquido y posesión de riqueza, conceptos propios del impuesto de renta.

Señaló que en la primera declaración de renta que presentó EMPAS se declararon los activos representados en las redes de alcantarillado y los bienes muebles que fueron entregados para la constitución de la sociedad, los que, desde el punto de vista fiscal, no constituyen ingreso.

Reiteró que si bien es cierto que el Concepto 27673 de 2004 se refiere al impuesto sobre la renta, también lo es que no excluye el impuesto al patrimonio, pues aunque el concepto de patrimonio comprende todos aquellos bienes apreciables en dinero que le pertenecen a la sociedad, los bienes que recibió EMPAS tienen como fin el desarrollo de la actividad económica del servicio público de alcantarillado, y no corresponde a una utilidad o beneficio percibido por la prestación de ese servicio.

Insistió en que el acto acusado adolece de falta de motivación, expedición irregular y violación de la ley, pues no es congruente con lo que solicitó la sociedad, particularmente, en cuanto a la solicitud de dejar sin efectos las declaraciones del impuesto presentadas y la devolución del pago de lo no debido por ese concepto.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo dicho en la demanda y en el recurso de apelación.



La **U.A.E. DIAN** reiteró lo dicho en la contestación de la demanda.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala resuelve el recurso de apelación interpuesto por EMPAS S.A. contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Santander que negó la pretensión de nulidad del oficio AI 81 04076 182 03 0035 del 8 de febrero de 2008, expedido por la U.A.E. DIAN.

Conforme con el alegato de las partes, le corresponde a la Sala decidir si es nulo el oficio por el que la DIAN denegó tácitamente la devolución del impuesto al patrimonio que la demandante pagó por el año 2007.

3.1. RESPONSABLES DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO. DECLARACIONES QUE NO PRODUCEN EFECTOS

Como ya ha precisado la Sala, las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producen efecto legal alguno, según lo dispone el artículo 594-2 del E.T.²

Tratándose del impuesto al patrimonio, el artículo 17 de la Ley 863 de 2003, que modificó el E.T.³, creó el impuesto al patrimonio por los años gravables 2004 a 2006. Y el artículo 25 de la Ley 1111 de 2006 lo extendió desde los años gravables 2007 hasta el año 2010.

El texto original del artículo 292 del E.T. dispuso lo siguiente.

ARTÍCULO 292. IMPUESTO AL PATRIMONIO. *Por los años gravables 2004, 2005 y 2006, créase el Impuesto al Patrimonio a cargo de las personas jurídicas y naturales, 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.*

El artículo 25 de la Ley 1111 de 2006 que, se reitera, amplió la vigencia y adicionó como sujeto pasivo a las sociedades de hecho, quedó así:

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.*

² **ARTICULO 594-2. DECLARACIONES TRIBUTARIAS PRESENTADAS POR LOS NO OBLIGADOS.** <Artículo modificado por el artículo 30 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto legal alguno.

³ Modificó el capítulo V "Impuesto al patrimonio", del Título II del Libro I del Estatuto Tributario (artículos 292 a 298-3)



PARÁGRAFO. *Los contribuyentes podrán imputar el impuesto al patrimonio contra la cuenta de revalorización del patrimonio, sin afectar los resultados del ejercicio.*

En cuanto al hecho generador, el artículo 293 del E.T., modificado por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003 dispuso lo siguiente:

ARTÍCULO 293. *El impuesto a que se refiere el artículo anterior se genera anualmente por la posesión de riqueza a 1º de enero de cada año gravable cuyo valor sea superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000) (valor año base 2004)*

El valor para los años 2005, 2006, 2007 y 2008 quedó así:

Año 2005: \$3.183.000.000. [Decreto 4344 de 2004]

Año 2006: \$3.344.378.000 [Decreto 4715 de 2005]

Año 2007 y 2008: \$3.000.000.000 [artículo 26 de la Ley 1111 de 2006]⁴.

Ahora bien, dado que el hecho generador del impuesto al patrimonio es la “riqueza”, dicho concepto se asimila al concepto de patrimonio líquido, que se determina conforme lo dispone el artículo 282 del E.T., así:

“ARTICULO 282. CONCEPTO. *El patrimonio líquido gravable se determina restando del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o período gravable el monto de las deudas a cargo del mismo, vigente en esa fecha.”*

⁴ **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)



El patrimonio bruto, a su vez, está constituido, según lo dispone el artículo 261 del E.T., por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable. Para los contribuyentes con residencia o domicilio en Colombia, excepto las sucursales de sociedades extranjeras, el patrimonio bruto incluye, además, los bienes poseídos en el exterior.

Por derechos apreciables en dinero, a su vez, se entiende todos aquellos derechos reales y personales, en cuanto sean susceptibles de ser utilizados en cualquier forma para la obtención de una renta [Artículo 262]. Por posesión, el aprovechamiento económico, potencial o real, de cualquier bien en beneficio del contribuyente. Se presume que quien aparezca como propietario o usufructuario de un bien lo aprovecha económicamente en su propio beneficio [Artículo 263]. También se presume que el poseedor inscrito de un inmueble o quien aparezca como titular de un bien mueble sujeto a inscripción o registro, lo aprovecha económicamente en su beneficio [Artículo 264].

Los artículos 265 y 266 del E.T., por último, enlistan los bienes que se entienden poseídos y no poseídos en el país. Y, las deudas están definidas en los artículos 283 a 287 del E.T.

Se concluye, entonces, de las normas transcritas, lo siguiente:

- El impuesto al patrimonio se causa por poseer riqueza.

- Por riqueza se entiende el patrimonio líquido del obligado.
- El patrimonio líquido es el patrimonio bruto del contribuyente menos las deudas que posea a determinado periodo gravable.
- El patrimonio bruto lo conforman, en general, los bienes [poseídos en Colombia o en el exterior] y derechos apreciables en dinero [reales o personales].
- Por posesión se entiende el aprovechamiento económico, potencial o real, de cualquier bien en beneficio del contribuyente.

Corolario de las normas expuestas, se tiene que para ser responsable del impuesto al patrimonio, se debe cumplir dos condiciones:

- Ser persona jurídica, natural o sociedad de hecho, contribuyente declarante del impuesto sobre la renta.
- Y poseer riqueza en las cuantías establecidas para los años objeto de discusión.

3.1.1. Caso concreto

Antes de entrar a analizar el caso concreto, se advierte que aun cuando las pretensiones de la demanda aluden a las declaraciones del impuesto al patrimonio presentadas el 25 de mayo de 2007, del 31 de enero de 2008 y del 30 de mayo de 2008, correspondientes al año 2007 [primera, segunda y tercera cuotas], lo cierto es que el análisis sólo se realizará frente a la

presentada el 25 de mayo de 2007, pues solo frente a ésta se agotó la vía gubernativa⁵.

En el caso concreto se discute si los aportes que la Corporación Autónoma Regional para la Defensa de la Meseta de Bucaramanga entregó para la constitución de la sociedad EMPAS S.A. E.S.P., hacen parte de la base gravable del impuesto al patrimonio del periodo en discusión, y, por tanto, sí debían ser incluidos en la declaración presentada por la demandante.

De conformidad con el certificado de existencia y representación que aparece en el expediente, EMPAS S.A. E.S.P. fue constituida por escritura pública No. 2803 del 19 de octubre de 2006, protocolizada en la Notaría Primera de Bucaramanga.

El 25 de mayo de 2007, EMPAS S.A. E.S.P. presentó, con pago, la declaración del impuesto al patrimonio por el año gravable 2007, así:

Total patrimonio bruto	27	142.351.800.000
Menos: total pasivo	28	22.752.763.000
Patrimonio Líquido	29	119.599.037.000
Menos: Valor casa neto acciones o aportes en sociedad nacionales	30	0
Menos: Valor casa o apartamento de habitación	31	0
Base para el impuesto patrimonial (casilla 29-30-31)	32	119.599.037.000
Impuesto al patrimonio (Casilla 32 x 1.2%)	33	1.435.188.000
Sanciones	34	0
Saldo a pagar	35	1.435.188.000
Valor pago sanciones	36	0
Valor pago intereses de mora	37	0
Valor pago impuesto	38	717.594.000

⁵ La demandante solicitó a la DIAN dejar sin efecto la declaración presentada el 25 de mayo de 2007 y solicitó la devolución del impuesto pagado por \$717.594.000. Folio 95 del cuaderno principal.



El 3 de enero de 2008, el representante legal de la sociedad demandante pidió a la DIAN dejar sin efecto la declaración del impuesto al patrimonio no. 23657012365677 presentada el 25 de mayo de 2007 y la devolución del impuesto pagado de \$717.594.000.

La petición se fundamentó en el hecho de que la Corporación Autónoma Regional para la Defensa de la Meseta de Bucaramanga cedió ciertos bienes a EMPAS S.A. E.S.P.[parte demandante] como aporte de capital para la constitución de la sociedad, los que, en su criterio, no deben tenerse en cuenta para liquidar el impuesto al patrimonio, porque no constituyen riqueza, sino que son destinados para el desarrollo de la actividad económica de la sociedad.

El 8 de febrero de 2008, mediante el oficio 002834, la DIAN contestó la petición de la demandante y, de forma tácita, negó la solicitud.

Como se dijo anteriormente, el impuesto al patrimonio se calcula a partir del patrimonio líquido que tenga el contribuyente, el que resulta de restar al patrimonio bruto las deudas que tenga el contribuyente en el respectivo periodo gravable.

Dentro del patrimonio bruto se incluye la totalidad de los bienes y derechos de una persona o empresa poseídas, para efectos del impuesto al



patrimonio, al 1 de enero siguiente al año gravable. El patrimonio bruto corresponde, contablemente, al total de activos de la empresa⁶.

En esa medida, para el caso *sub examine*, la Sala considera que los aportes que efectuó la Corporación Autónoma Regional para la Defensa de la Meseta de Bucaramanga, consistentes en dinero y bienes muebles e inmuebles, se consideran activos de EMPAS y, a su vez, hacen parte de su patrimonio, independientemente de que su destinación sea o no para la ejecución del objeto social de la empresa.

De tal manera que, para efectos del impuesto al patrimonio, no se tiene en cuenta si los aportes constituyen o no ingreso desde el punto de vista fiscal, sino, se repite, el conjunto de bienes o activos que posea la empresa al momento de causación del impuesto.

De allí que no se aplique al caso el Concepto 027673 del 4 de mayo de 2004 de la DIAN, pues este se refiere a los **ingresos** que se tienen en cuenta para el cálculo del impuesto sobre la renta, diferente a lo que se debe entender por patrimonio para efecto del impuesto de patrimonio. La demandante confunde cada uno de esos conceptos para apoyar, erradamente, sus alegatos, pues lo cierto es que el impuesto al patrimonio

⁶ El Decreto 2649 de 1993 define los activos y el patrimonio de la siguiente forma:

ARTICULO 35. ACTIVO. Un activo es la representación financiera de un recurso obtenido por el ente económico como resultado de eventos pasados, de cuya utilización se espera que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros.

ARTICULO 37. PATRIMONIO. El patrimonio es el valor residual de los activos del ente económico, después de deducir todos sus pasivos.



tiene en cuenta el conjunto de bienes y derechos que tenga la empresa al momento de su causación, independientemente de que le generen o no una utilidad o beneficio, o constituyan o no un ingreso fiscal.

En consecuencia, la demandante debía incluir dentro del patrimonio para calcular la base del impuesto al patrimonio por el año gravable 2007, los bienes y derechos que poseía al 1 de enero de ese año, entre estos, los que recibió de la Corporación Autónoma Regional para la Defensa de la Meseta de Bucaramanga para la constitución de la sociedad EMPAS S.A.

Teniendo en cuenta lo anterior, la Sala considera que se ajustó a derecho la decisión de la DIAN de no acceder a la solicitud de dejar sin efecto la declaración del impuesto al patrimonio del año gravable [primera cuota] presentada el 25 de mayo de 2007, y mucho menos obtener la devolución del impuesto pagado.

El recurso de apelación no prospera. La Sala confirma la sentencia apelada.

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.

F A L L A

PRIMERO. CONFÍRMASE la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Santander el 21 de junio de 2012, en el contencioso de



nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por EMPAS S.A. E.S.P. contra la U.A.E. DIAN.

SEGUNDO. RECONÓCESE personería a la abogada Tatiana Orozco Cuervo para actuar en representación de la U.A.E. DIAN, en los términos del poder que le fue otorgado.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ**