**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá D.C. veintinueve (29) de agosto de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2012-00292-02 (21349)
Demandante: LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S. A.
Demandado: UAE DIAN

Tema: Impuesto al patrimonio (2007). Pasivos estimados.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia del 3 de julio de 2014, proferida por la Sección Cuarta, Subsección A, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca (ff. 155 a 180), que decidió:

PRIMERO. NIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO. No se condena en costas.

(...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Liquidación Oficial de Aforo nro. 900.001, del 11 de mayo de 2011, la DIAN determinó la obligación tributaria a cargo de Laboratorios Biogen de Colombia S. A. por concepto del impuesto al patrimonio creado por el artículo 25 de la Ley 1111 de 2006 (ff. 31 a 35).

La demandante interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación antes referida (ff. 140 a 143 caá), que fue desatado por

la DIAN mediante la Resolución 900.096, del 28 de mayo de 2012, en el sentido de confirmar el acto recurrido (ff. 27 a 30).

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 de la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 10 a 18):

3.1.- Que se declare la nulidad de los actos administrativos expedidas dentro del expediente número PZ2007 2007 000755 adelantado por la Dirección De Impuestos Y Aduanas Nacionales en contra de la sociedad Laboratorios Biogen de Colombia S. A., particularmente de los actos administrativos que a continuación se individualizan:

3.1.1- La nulidad de la Liquidación Oficial de Aforo No. 90001 del 11 de mayo de 2011 Proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante la cual se impuso una sanción por no declarar en cuantía de cien millones cuatrocientos cuarenta y cuatro mil pesos m/cte (\$100.444.000 m/cte) y se determinó el impuesto al patrimonio correspondiente al año gravable 2007 por sesenta y dos millones setecientos setenta y siete mil pesos m/cte (\$62.777.000 m/cte).

3.1.2.- La nulidad de la Resolución número 900.096 del 28 de mayo de 2012 proferida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales con la cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la Liquidación Oficial de Aforo No. 90001 del 11 de mayo de 2011.

3.3.- Que como consecuencia de las declaraciones anteriores se restablezca el derecho de la sociedad Laboratorios Biogen de Colombia S. A. y por lo tanto se declare que no estaba obligada a declarar el impuesto al patrimonio, exonerándola del pago del mencionado impuesto y exonerándola de la sanción dispuesta en los actos administrativos que se demandan.

A los anteriores efectos, el demandante Invocó como violados los artículos: 29 de la Constitución; el artículo 66 del Código Contencioso Administrativo; 282, 283, 293, 295, 715 y 829 del

Estatuto Tributario; 26 y 28 de la Ley 1111 de 2006. El concepto de la violación planteado se resume así:

1- Indebida aplicación del artículo 26 de la Ley 1111 de 2006

Manifestó que, de conformidad con el artículo 26 de la Ley 1111 de 2006, que modificó el artículo 293 del ET, el impuesto al patrimonio que rigió para época de los hechos discutidos se causó por la posesión de riqueza a 1º de enero de 2007. Añadió que en la sentencia C-809 de 2007, la Corte Constitucional precisó que la norma referida pretendió fijar un punto en el tiempo, *f.e.* el 1º de enero de 2007, para la determinación del hecho generador del impuesto al patrimonio.

Sobre el particular, agregó que el patrimonio líquido poseído a 1º de enero es necesariamente distinto a aquel detentado el 31 de diciembre, ya que la cuenta de balance se ve afectada por los movimientos financieros que el contribuyente realiza durante el día.

Por ese motivo, consideró que, era indispensable que la DIAN estableciera cuál era la posesión de riqueza de la sociedad a 1º de enero de 2007, en lugar de limitarse a tomar los valores consignados en la declaración de renta del periodo 2006, con corte a 31 de diciembre de este año.

2- Violación del artículo 28 de la Ley 1111 de 2006

Adujo que el valor del patrimonio de los contribuyentes corresponde al registrado en la contabilidad, salvo las excepciones establecidas en las normas fiscales; y que una de esas diferencias entre el patrimonio contable y el fiscal corresponde a las provisiones estimadas, pasivos que no pueden aminorar las bases impositivas.

Agregó que, según el artículo 28 de la Ley 1111 de 2006, que modificó el artículo 295 del ET, la base gravable del impuesto al patrimonio controvertido era el patrimonio líquido del sujeto pasivo a 1º de enero de 2007; y que, según los artículos 282 y 283 *ibídem*, dicho concepto se calcula restando del total del patrimonio bruto las deudas poseídas por el sujeto pasivo.

Indicó que, no obstante, los actos acusados omitieron incluir en la determinación del patrimonio líquido de la demandante el valor de deudas ciertas y concretas a cargo de la sociedad a 1° de enero de 2007, deudas que estaban determinadas en las liquidaciones oficiales de revisión del impuesto sobre la renta de los años gravables 2001 y 2002, expedidas por la propia Administración.

Por consiguiente, concluyó que al calcular el impuesto con información del 31 de diciembre de 2006 y excluir deudas ciertas a cargo del contribuyente, poseídas a 1° de enero de 2007, los actos acusados desconocieron la base gravable del impuesto al patrimonio.

- 3- Nulidad por exclusión del patrimonio de montos contenidos en actos administrativos que gozan de presunción de legalidad

Aseguró que las liquidaciones oficiales de revisión del impuesto sobre la renta de los años 2001 y 2002 constituyen pasivos susceptibles de disminuir el patrimonio líquido poseído por la actora a 1° de enero de 2007, pues se trata de actos administrativos que «*nunca perdieron su firmeza*» (f. 15) y que, además, fueron debidamente notificados y contaban con la correspondiente constancia de ejecutoria.

Al respecto, añadió que las liquidaciones oficiales referidas son actos administrativos que gozan de presunción de legalidad y que, aunque los mismos fueron demandados ante la jurisdicción contenciosa administrativa, esa situación únicamente afectó la posibilidad de la Administración de ejecutar las deudas allí calculadas, en los términos del artículo 66 del CCA, pero no desvirtuó la certeza de las obligaciones tributarias a cargo de la actora.

Por lo tanto, consideró que no existía sustento jurídico para que la DIAN excluyera de la base gravable del impuesto al patrimonio los valores contenidos en las aludidas liquidaciones oficiales de revisión.

- 4- Violación de los artículos 282 y 283 del ET

Afirmó que, de conformidad con el artículo 282 *ibídem*, del patrimonio bruto deben restarse todas las deudas vigentes del contribuyente.

Al efecto, sostuvo que los pasivos contenidos en las liquidaciones oficiales del impuesto a la renta de 2001 y 2002 cumplieron con todos los requisitos exigidos por el artículo 283 del ET para aminorar la base gravable del impuesto al patrimonio del 2007, pues, insistió, se soportaban en actos administrativos debidamente notificados y que contaban con certificado de ejecutoria.

Con fundamento en las normas reseñadas reiteró que la DIAN debió haber incluido dichos pasivos en el cálculo del impuesto al patrimonio liquidado en los actos censurados.

5- Inversión de la carga de la prueba

Manifestó que la carga de comprobar la realización del hecho generador del impuesto al patrimonio pesaba sobre la DIAN y no sobre el contribuyente, pero que, en el caso concreto, la autoridad de impuestos no desplegó ninguna actividad dirigida a determinar la cuantía del patrimonio líquido de la sociedad demandante a 1° de enero de 2007, sino que se limitó a utilizar el monto declarado en la autoliquidación del impuesto a la renta del año gravable 2006, es decir, el patrimonio líquido poseído por la sociedad a 31 de diciembre de 2006.

En concreto, se refirió a la resolución que desató el recurso de reconsideración, en la que la DIAN afirmó que no existían pruebas que acreditaran que entre el 31 de diciembre de 2006 y el 1° de enero de 2007 hubo cambio en el estado patrimonial de la demandante.

Cuestionó la afirmación anterior, porque, a su juicio, dicha comprobación corresponde a la Administración tributaria y no a los eventuales sujetos pasivos.

Concluyó que la Administración vulneró el debido proceso al tomar el valor establecido por concepto de patrimonio líquido en el

denuncio rentístico de 2006 y, en especial, al trasladar al contribuyente la carga de probar las diferencias entre el peculio poseído al cierre del 2006 y la fecha en que presuntamente se realizó el hecho imponible (el 1º de enero de 2007). Que, en consecuencia, no está probado que el contribuyente haya realizado el hecho generador imputado por la DIAN.

6- Indebida aplicación del Concepto nro. 020835 de 2004

Finalmente, aseguró que el Concepto nro. 020835, del 12 de abril de 2004, no es aplicable al *sub lite* por haber sido expedido con anterioridad a la Ley 1111 de 2006 y referirse a una situación de hecho distinta a la tratada en el caso debatido. A ese respecto, señaló que la doctrina invocada por la DIAN en los actos enjuiciados versa sobre la imposibilidad de detraer de la base del impuesto al patrimonio el valor de provisiones futuras y eventuales, mientras el *sub examine* se discuten aminoraciones consistentes en obligaciones presentes y reales que, además, están contenidas en actos administrativos.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda y se pronunció sobre los cargos de violación, en los siguientes términos (ff.65 a 75):

Señaló que, en el marco de la labor de fiscalización, la Administración tributaria verificó que la sociedad demandante no presentó la declaración de impuesto al patrimonio correspondiente al año 2007 y que, por ese motivo, acudió a la declaración de renta del año gravable 2006, a fin de constatar el monto del patrimonio líquido poseído por la sociedad y, por consiguiente, la realización o no del hecho generador del impuesto discutido.

Agregó que, según la declaración de renta de 2006, con cierre al 31 de diciembre de ese año, la demandante contaba con un patrimonio líquido equivalente a \$5.231.446.000, de manera que se configuró el hecho generador del impuesto al patrimonio, es decir, una posesión de riqueza superior a \$3.000.000.000, de conformidad con el artículo 293 del ET.

Destacó que, con el fin de reducir la base gravable del tributo debatido, el contribuyente aportó en sede administrativa un soporte contable de una provisión por costas y procesos judiciales equivalente a la cuantía determinada en las liquidaciones oficiales de revisión del impuesto a la renta de los años 2001 y 2002, actos que habían sido demandados ante la jurisdicción contenciosa administrativa.

Sobre el particular, destacó que la sociedad no estaba habilitada para deducir de su patrimonio bruto el valor de dichas provisiones hasta tanto no existiera una decisión judicial definitiva en su contra, pues dichas estimaciones contingentes no constituyen pasivos reales, sino registros contables que permiten prever situaciones inciertas que en el futuro pueden o no afectar la situación financiera del ente económico, de acuerdo con el artículo 52 del Decreto 2649 de 1993.

En ese contexto, indicó que las provisiones reseñadas no correspondían a deudas vigentes a 1º de enero de 2007, en la medida en que su configuración dependía de una decisión judicial definitiva sobre la legalidad de las liquidaciones oficiales de revisión, y, por ende, esas cuantías no podían afectar el cálculo del patrimonio líquido.

Agregó que, a la luz del artículo 295 del ET, los valores que pueden descontarse de la base gravable del impuesto al patrimonio son taxativos (valor patrimonial neto de acciones poseídas en sociedades colombianas, una porción del valor de la casa de habitación del contribuyente, etc.) y que las provisiones alegadas por la actora no hacen parte de la lista incluida en la norma señalada.

En cuanto a la indebida inversión de la carga de la prueba, invocó el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil (CPC, Decreto 1400 de 1970) para afirmar que incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas cuya aplicación persiguen y que, por ello, una vez la Administración ha determinado la obligación de declarar en cabeza de un contribuyente determinado, es a este a quien le corresponde probar que los fundamentos de hecho de los que partió la autoridad tributaria para fijar el tributo son incorrectos y que,

para ello, cuenta con las diversas oportunidades procesales que componen la vía gubernativa.

A esos efectos, citó los artículos 742 y 744 del ET, que se refieren al sustento que debe soportar las decisiones oficiales y a las oportunidades con las que cuentan los sujetos pasivos para allegar pruebas al expediente. De igual forma, manifestó que, a la luz de los artículos 654 y 781 del ET, para que el contribuyente pueda hacer valer como prueba su contabilidad, debe allegar a solicitud de la Administración los respectivos soportes internos y externos de los registros contables.

Por último, consideró que el Concepto nro. 020835, del 12 de abril de 2004, tiene plena aplicación al caso concreto como un criterio de interpretación, pues hace referencia al tema que se discute y, en todo caso, los elementos básicos para liquidar el impuesto al patrimonio no fueron modificados por la Ley 1111 de 2006, por lo que no tiene validez afirmar que dicho concepto es anterior a la vigencia del reseñado cuerpo normativo.

Sentencia apelada

Mediante Sentencia del 3 de julio de 2014, la Sección Cuarta, Subsección A, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones (ff. 155 a 180):

Explicó que el régimen del impuesto al patrimonio no es taxativo en lo que a los elementos impositivos se refiere, sino que remite al régimen del impuesto sobre la renta, por lo que al analizar dicho gravamen es necesario acudir a una interpretación por contexto, en los términos del artículo 30 de Código Civil .

Agregó que, a la luz del el artículo 292 del ET, la sujeción pasiva al impuesto al patrimonio viene determinada por dos presupuestos, de una parte, la condición de declarante del impuesto sobre la renta y, de otra, la posesión de un patrimonio líquido superior al determinado en el artículo 293 del ET, es decir, superior a \$3.000.000.000.

En la misma línea, indicó que, a veces del artículo 282 *ibídem*, el concepto de patrimonio líquido equivale a detraer del patrimonio bruto las deudas vigentes a cargo del contribuyente y que esa definición proyecta sus efectos tanto en el impuesto a la renta como en el impuesto al patrimonio.

Así pues, conforme a las normas citadas, la determinación de la base gravable del impuesto al patrimonio esté íntimamente ligada a la del impuesto sobre la renta. De ahí que sea válido partir del monto consignado en el denuncia rentístico como patrimonio líquido para establecer el hecho generador y la base gravable del impuesto al patrimonio, cuando el sujeto pasivo ha omitido el deber de declarar este último tributo.

Por consiguiente, el *a quo* concluyó que al tomar el valor del patrimonio líquido que constaba en la declaración de renta del 2006 para fijar el impuesto al patrimonio del 2007 de la misma contribuyente, los actos enjuiciados se ajustaron a derecho y, en concreto, a los artículos 26, 27 y 28 de la Ley 1111 de 2006 .

En cuanto a los cargos de nulidad por falta de determinación de la base gravable y nulidad por indebida inversión de la carga de la prueba, el tribunal consideró que la actuación demandada se sustentó en un documento que goza de presunción de veracidad y que ese hecho no implica *per se* la nulidad de dicha actuación, pues esa forma de determinación de la deuda fiscal admite prueba en contrario.

Agregó que, en el caso concreto, no existió una declaración privada que fuera objeto de revisión por parte de la autoridad de impuestos, por lo que la carga de desvirtuar los hallazgos de la Administración correspondía a la sociedad actora, contradicción que debió efectuarse en el trámite de la vía gubernativa. A efectos de sustentar este planteamiento, citó la sentencia del 7 de abril de 2011 (expediente 16622, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), según la cual «*En materia tributaria, el contribuyente que alegue a su favor un hecho, le corresponde la carga de la prueba de lo que quiere demostrar*».

En virtud de la argumentación descrita, concluyó que no hubo indebida inversión de la carga de la prueba, pues dicho ejercicio recaía directamente en la sociedad demandante.

En cuanto a la determinación de la base gravable efectuada por los actos censurados, concretamente en lo que respecta a la exclusión de las provisiones por pleitos judiciales del listado de deudas que aminoraron el patrimonio, el *a quo* partió de precisar que las liquidaciones oficiales que soportaban el pasivo no eran actos administrativos ejecutables desde la perspectiva fiscal. Sobre el particular, destacó que el artículo 829 del ET determina que la ejecutabilidad de las deudas tributarias determinadas por la Administración se suspende mientras se resuelven, de forma definitiva, las demandas de nulidad interpuestas por el contribuyente sobre contra esas actuaciones.

Desde esa perspectiva, concluyó que no es cierta la afirmación de la sociedad actora, según la cual las demandas de nulidad y restablecimiento del derecho solo tuvieron el efecto de suspender la posibilidad de llevar a cabo el cobro coactivo y, por consiguiente, estimó que las liquidaciones oficiales del impuesto sobre la renta que ocasionaron las provisiones contables registradas por el contribuyente no tenían el carácter de pasivos, pues la discusión de su validez aún no había concluido para la fecha de causación del impuesto al patrimonio, esto es, para el 1.º de enero de 2007.

Finalmente, descartó el cargo relacionado con la indebida aplicación del Concepto nro. 020835, del 12 de abril de 2004, pues advirtió que la doctrina administrativa de la DIAN es vinculante para sus funcionarios, siempre que aquella no desconozca el ordenamiento legal. De tal suerte que, en el *sub lite*, el referido concepto constituía un criterio oficial de interpretación válidamente aplicable.

Por los motivos previamente citados, negó las pretensiones de la demanda. En todo caso, el tribunal se abstuvo de condenar en costas.

Recurso de apelación

La parte actora apeló la decisión de primer grado y solicitó que se modifique la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca y se declare la nulidad de los actos demandados, con base en los mismos argumentos planteados en la demanda (ff. 182 a 192).

Alegatos de conclusión

La demandante expresamente ratificó cada uno de los argumentos planteados en las instancias procesales anteriores (ff. 251 a 258).

Por su parte, la demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda, respaldados con el fallo de primera instancia (ff. 225 a 233).

Concepto del ministerio público

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

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Debe la Sala determinar la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de apelación que la demandante formuló respecto de la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, proferida el 3 de julio de 2014, por medio de la cual se negaron las pretensiones de la demanda.

En los anteriores términos, corresponde establecer: (i) si la demandante tenía derecho a disminuir el patrimonio líquido con el valor de un pasivo estimado; (ii) si los actos administrativos demandados violaron el debido proceso al endilgar a la sociedad demandante la carga de probar la cuantía del patrimonio líquido poseído a 1º de enero de 2007; y (iii) si los actos enjuiciados aplicaron indebidamente el Concepto nro. 020835 de 2004, proferido por la DIAN.

2- Al respecto, 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 generador, 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 al 1º 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 dispone que la base gravable del impuesto es precisamente el patrimonio líquido poseído al 1º 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 los primeros doscientos veinte millones de pesos (\$220.000.000) del valor de la casa o apartamento de habitación.

En atención a lo expuesto, para determinar la cuantía del patrimonio líquido al día 1.º de enero de 2007, y así concluir si se satisface la definición del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible (artículo 293 del ET), como también para fijar y depurar la base gravable del impuesto, las reglas aplicables son las que se encuentran los artículos 261 a 286 del ET (Título II del Libro I del ET) para calcular el patrimonio líquido en el impuesto sobre la renta.

Así, con base en los artículos 261 y 282 del ET, el patrimonio líquido, para efectos del impuesto al patrimonio, es el resultado de restar del patrimonio bruto poseído al 1º de enero de 2007, entendido este como el valor total de bienes y derechos apreciables en dinero, el valor de las deudas que se encuentren vigentes para el contribuyente a la misma fecha.

Respecto de las deudas, que fiscalmente son procedentes como pasivos que disminuyen el patrimonio líquido del contribuyente, el parágrafo del artículo 283 del ET dispone que deben estar respaldadas «*por documentos idóneos y con el Heno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad*».

Ahora bien, la Sala trae a colación que la normativa fiscal establece una regla para que la Administración determine la base gravable del impuesto al patrimonio, y que tiene por supuesto de hecho la omisión en la presentación la declaración privada o autoliquidación del impuesto al patrimonio por parte del contribuyente. Concretamente el inciso segundo del artículo 298-2 del ET dispone que «*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 C...*» (subrayado fuera de texto).

En criterio de la Sala, la anterior regla jurídica consagra un método de *estimación indirecta* de la base gravable del impuesto al patrimonio, pues faculta a la Administración para tener como patrimonio líquido a 1º de enero de 2007 el declarado por el contribuyente a 31 de diciembre de 2006 en la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año gravable anterior. Dicho método de *estimación indirecta* se caracteriza por lo siguiente: (i) tiene como presupuesto de hecho que el contribuyente omitió 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 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*.

No obstante, en criterio de la Sala, 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 con base en las pruebas que aporte el contribuyente. Así, se privilegia la utilización del método de la estimación directa, inclusive en los casos en los que el legislador habilita la estimación indirecta, pues aquel permite 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 1º de enero de 2007 es distinto al 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)¹ que:

Por esa razón 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.

3- En el caso concreto, se encuentran probados y no se discuten los siguientes hechos:

3.1 El patrimonio líquido del demandante a 31 de diciembre de 2006 corresponde a la suma de \$5.231.446.000, según la declaración de corrección del impuesto al patrimonio del año gravable 2006, que obra a folio 52 del cuaderno de antecedentes administrativos.

3.2- Obra en el expediente el «*comprobante de contabilidad de fecha 01-01-2007*» (f. 29 caa), concerniente al registro de la suma de \$3.500.000.000 por concepto de *Impuesto de renta años 2001 y 2002* en la cuenta contable 261505 *Provisiones para obligaciones fiscales*.

¹ Providencia reiterada en la sentencia del 9 de agosto de 2018, expediente 22587, CP: Stella Jeannette Carvajal basto.

3.3- Mediante Emplazamiento para Declarar nro. 900.002, del 02 de marzo de 2010, la DIAN emplazó a la demandante para que presentara la declaración del impuesto al patrimonio correspondiente al año 2007 (ff. 91 a 100 caa).

Para el efecto, la Administración consideró que el demandante estaba obligado a presentar la declaración del impuesto sobre la renta, toda vez que la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006 (f. 52 caa) determinó un patrimonio líquido de \$5.231.446.000, el cual es el resultado de la operación de restar pasivos por cuantía de \$57.326.016.000 al patrimonio bruto por valor de \$62.557.462.000 (f. 93 caa).

3.4- Previa respuesta al emplazamiento para declarar por el demandante, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Aforo nro. 900.001, del 11 de mayo de 2011, mediante la cual determinó oficialmente el impuesto al patrimonio correspondiente al año 2007 por un valor de \$62.777.000, como resultado de aplicarle la tarifa del 1.2% al patrimonio líquido por cuantía de \$5.231.446.000 (ff. 106 a 110 vto. caa).

Adicionalmente, el mismo acto administrativo impuso una multa por valor de \$100.444.000 a título de sanción por no declarar.

3.5- La demandante presentó recurso de reconsideración contra la referida liquidación oficial de aforo, con el objeto de que la Administración revocara tal acto administrativo (ff. 111 a 114 caa).

Al respecto, el escrito del recurso señala que *«para determinar la base del impuesto al patrimonio, la administración tomó el valor del patrimonio líquido de Laboratorios Biogen de Colombia S.A. a 31 de diciembre de 2006, y sin fundamento lo consideró como aplicable al día primero de enero de 2007»* (f. 111 caa).

En adición, la demandante reprochó que la Administración no aceptó como pasivo fiscal un pasivo estimado por cuantía de \$3.500.000.000, originado en un pasivo por impuesto representado en las liquidaciones oficiales de revisión que respecto del impuesto sobre la renta de los años gravables 2001 y 2002 profirió la DIAN, y que para la época de los hechos habían sido objeto de acciones de

nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

3.6- Con la Resolución nro. 900.096, del 28 de mayo de 2012, la DIAN resolvió el recurso de reconsideración en el sentido de confirmar el acto recurrido (ff. 162 a 165 vto. caa).

Dicha resolución señaló que no obra prueba o razón que justifique que el patrimonio líquido del contribuyente varió del 31 de diciembre 2006 al 1º de enero de 2007.

Adicionalmente, respecto del pasivo estimado que registró el contribuyente el 1º de 2007, indicó que: *«los valores indicados por el contribuyente correspondían a sumas en discusión ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo que aún no se encontraban en firme [...] tales sumas no correspondían a pasivos reales que se pudieran detraer de la base para el cálculo del impuesto al patrimonio porque no existía deuda cierta para el contribuyente, teniendo en cuenta que no había pronunciamiento definitivo por parte de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, más aún cuando el mismo contribuyente contabilizó tales rubros como provisiones en la cuenta PUC - 261505 pasivos estimados y provisiones»* (f. 164 vto. caa).

4. Precisado lo anterior, el análisis de los cargos formulados por la parte actora contra los actos demandados se desarrolla así:

4.1 La actora considera que los actos administrativos demandados aplicaron indebidamente los artículos 26 y 28 de la Ley 1111 de 2006, por medio de los cuales se modificaron los artículos 293 y 295 del ET, respectivamente. Lo anterior, bajo la consideración de que la Administración determinó el impuesto al patrimonio con base en el patrimonio líquido incluido en la declaración de renta del año gravable 2006 y, por consiguiente, obvió el patrimonio líquido efectivamente poseído a 1.º de enero de 2007.

Al respecto, la Sala considera que, de conformidad con los artículos 293 y 295 del ET, el 1º de enero de 2007 es la fecha precisa en la que se debe verificar la cuantía del patrimonio líquido poseído, a efectos de determinar si se realizó o no el hecho generador del

impuesto y determinar la base gravable del mismo. Sin embargo, por otra parte, el inciso 298-2 del ET faculta expresamente a la Administración para que, en el evento en que el contribuyente haya omitido el deber de presentar la declaración privada del impuesto al patrimonio, liquide el impuesto con base en el patrimonio líquido reportado por el mismo contribuyente en la última declaración de renta presentada.

Conforme se explicó anteriormente, el artículo 298-2 del ET establece un mecanismo de estimación indirecta de la base imponible del impuesto al patrimonio, conforme con el cual, ante la ausencia de la autoliquidación del impuesto por el contribuyente y la imposibilidad de una estimación directa del patrimonio líquido poseído al 1.º de enero del respectivo año, se debe estimar el patrimonio líquido en una cuantía equivalente al patrimonio líquido poseído a 31 de diciembre que fue reportado en la última declaración del impuesto sobre la renta presentada, en este caso, la correspondiente al año gravable 2006.

En el caso *sub judice*, la aplicación del artículo 298-2 del ET es procedente toda vez que se encuentra probado que la demandante no presentó la declaración privada del impuesto al patrimonio del año 2007, y adicionalmente no entregó a la Administración las pruebas que permitieran hacer una estimación directa del patrimonio líquida poseído a 1º de enero de 2007 y, de esa forma, superar la aplicación de la estimación indirecta de la base gravable del impuesto al patrimonio.

Valga precisar que, la información aportada por el contribuyente como factor de disminución del patrimonio líquido, concretamente el monto de los pasivos estimados, no soporta el reconocimiento de un pasivo fiscal susceptible de aminorar la base imponible del impuesto, según se explicará al analizar el siguiente problema jurídico.

Por consiguiente, considera la Sala que la legalidad de los actos administrativos demandados está soportada por el inciso segundo del artículo 298-1, concretamente en la potestad que esta norma le otorgó a la Administración para liquidar el impuesto al patrimonio del año 2007 con base en el patrimonio líquido reportado en la

declaración de renta del 2006, esto es, el patrimonio líquido poseído a 31 de diciembre de 2006. De manera que, dadas las circunstancias particulares del caso, *v.gr.* omisión de la declaración del impuesto al patrimonio del año 2007, la aplicación del inciso segundo del artículo 298-2 del ET excluye la indebida aplicación de los artículos 26 y 28 de la Ley 1111 de 2006 que alegó el demandante.

Por lo expuesto, no prosperan los cargos relativos a la indebida aplicación de los artículos 26 y 28 de la Ley 1111.

4.2 El demandante arguye que los actos administrativos son nulos por cuanto la Administración no permitió detraer del patrimonio líquido el pasivo estimado por cuantía de \$3.500.000.000, el cual fue registrado en la contabilidad del demandante el 1° de enero de 2007.

Como consecuencia del registro contable del pasivo estimado, el demandante sostuvo que el patrimonio líquido al cierre del 1° de enero de 2007 fue inferior a la suma de \$3.000.000.000, por lo cual, a su juicio, no se realizó el hecho generador del impuesto al patrimonio.

A la luz del artículo 282 del ET, el cual se invoca en virtud de la expresa remisión que efectúa el artículo 295 del ET, las deudas que se restan del patrimonio bruto son las deudas *vigentes* al 1.° de enero de 2007.

Pues bien, la Sala considera que el concepto de *pasivo estimado* se opone al concepto de *deuda vigente* contemplado en el artículo 282 del ET, y regulado también en el artículo 283 del mismo cuerpo normativo. Lo anterior por cuanto, de conformidad con el artículo 52 del Decreto 2649 de 1993, los pasivos estimados no reconocen deudas vigentes y ciertas a cargo del ente económico, toda vez que se limitan a calcular o estimar un valor para cubrir contingencias, entendidas estas por la citada norma como «*una condición, situación o conjunto de circunstancias existentes, que implican duda respecto a una posible ganancia o pérdida por parte de un ente económico, duda que se resolverá en último término cuando uno o más eventos futuros ocurran o dejen de ocurrir*».

En relación los pasivos estimados y provisiones, esta Sección mediante sentencia del 2 de marzo de 2016 (expediente 20936; CP: Jorge Ramírez Ramírez) señaló lo siguiente²:

En virtud de los principios contables de realización, prudencia y causación, los pasivos estimados y las contingencias probables deben reconocerse contablemente mediante provisiones, con el fin de ser cubiertos cuando se presenten.

Este reconocimiento contable de pasivos estimados debe realizarse como resultado de un hecho económico que genera una obligación de hacer o dar a cargo del ente, pero que por razones temporales o por depender de un hecho futuro, no se conoce su cuantía definitiva, como ocurre con las obligaciones pensionales

Por otra parte, la descripción de la cuenta 26, sobre pasivos estimados y provisiones, contenida en el Decreto 2650 de 1993, Plan Único de Cuentas para los Comerciantes, se refiere a los mismos como «*valores provisionados por el ente económico por concepto de [...] multas, sanciones, litigios, indemnizaciones, demandas, imprevistos...*». En relación con lo anterior, es pertinente traer a colación que el pasivo estimado de marras fue registrado en la cuenta contable 261505 *Provisiones para obligaciones fiscales* bajo el concepto de por concepto de *Impuesto de renta años 2001 y 2002*, según el «*comprobante de contabilidad de fecha 01-01-2007*» (f. 29 caa).

Bajo las anteriores premisas, la Sala concluye que el pasivo estimado por cuantía de \$3.500.000.000 y registrado contablemente el 1º de enero de 2007, a efectos fiscales no corresponde a un pasivo vigente y cierto a 1.º de enero de 2007, toda vez que por definición un pasivo estimado representa una contingencia que implica duda sobre la posible pérdida. En consecuencia, el pasivo estimado no se tiene como un pasivo vigente a efectos fiscales a 1º de enero de 2007, y por lo tanto no disminuye el patrimonio líquido base del impuesto al patrimonio.

Por otra parte, es pertinente mencionar que el pasivo estimado obedece a una contingencia que está representada por los actos

² Reiterada mediante sentencia del 10 de marzo de 2016 (expediente 21099; CP: Jorge Ramírez Ramírez).

administrativos correspondientes a la determinación oficial del impuesto sobre la renta de los años gravables 2001 y 2002, proferidos por la DIAN contra la actora, y que para la época de los hechos eran objeto de acción judicial ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Pues bien, el artículo 283 del ET exige que para el reconocimiento fiscal de los pasivos, que estos se encuentren respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas por la contabilidad.

Y en el caso de pasivos por impuestos que son objeto de discusión judicial ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, de conformidad con el numeral cuarto del artículo 829 del ET, los actos administrativos de determinación oficial de impuestos no tendrán el carácter ejecutorio hasta tanto no se haya decidido en forma definitiva la acción judicial de lo contencioso administrativo.

Por lo tanto, el pasivo por la contingencia judicial en el caso concreto tampoco estaba respaldado por un documento idóneo, pues a 1° de enero de 2007 no se había proferido sentencia en los procesos en los que se discutía la legalidad de los mencionados actos administrativos relativos a la determinación del impuesto sobre la renta de los años gravables 2001 y 2002.

En razón de lo dicho, no prosperan los cargos relativos a la nulidad por indebida aplicación de los artículos 282, 283 y 829 del ET.

4.3 El recurrente señaló que la Administración había incurrido en una *indebida inversión de la carga de la prueba*, por cuanto señaló que la DIAN atribuyó al contribuyente la carga de probar la variación en el patrimonio líquido del 31 de diciembre de 2006 al 1° de enero de 2007.

En primer lugar, se reitera que, tal como se manifestó anteriormente, el artículo 298-2 del ET confirió a la Administración la potestad para estimar indirectamente la base imponible, y, para el efecto, tomar como patrimonio líquido, base del impuesto al patrimonio, el poseído a 31 de diciembre de 2006 según la reportado en la declaración de renta de ese año gravable. De

manera que la DIAN de ninguna forma atribuyó al demandante la carga probar la realización del hecho generador del impuesto.

Por consiguiente, es claro que la liquidación del impuesto al patrimonio del año 2007 fue realizada con base en el mecanismo legal de estimación indirecta de la base gravable, y no como consecuencia negativa de una inactividad en el ejercicio de la carga de la prueba por parte del contribuyente o de la ausencia de material probatorio en el expediente administrativo.

En segundo lugar, la Sala considera que, una vez determinado el patrimonio líquido con base en el artículo 298-2 del ET, el contribuyente sí tenía la carga de probar los factores negativos o de aminoración de la base gravable del impuesto al patrimonio del año gravable 2007, concretamente la supuesta variación en el patrimonio líquido del 31 de diciembre de 2006 al 1° de enero de 2007.

En relación con la carga de prueba, y en particular respecto de los factores de aminoración de la base imponible (entre ellos, pasivos procedentes fiscalmente), esta Sección mediante sentencia del 31 de mayo de 2018 (expediente 20813; CP: Julio Roberto Piza Rodríguez) consideró:

la Sala entiende que la carga probatoria asignada a la DIAN no es absoluta, pues [...] en virtud al artículo 742 del ET operan las instituciones probatorias previstas en el procedimiento civil y en particular, el artículo 167 del Código General del Proceso, que dispone que *incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen*.

(...)

Lo dicho resulta relevante en lo que respecta a la prueba de los aspectos negativos de la base imponible (costos, gastos, impuestos descontables, compras), en cuyo caso, según las voces del artículo 167 *ibídem*, la carga de prueba recae en cabeza del sujeto pasivo, pues es quien los invoca. A *contrario sensu*, en aquellos casos en donde se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (entiéndase adición de ingresos u operaciones sometidos a tributación), la carga se asigna a la autoridad quien de igual manera, se constituye como el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso.

Así, el artículo 177 del CPC, vigente para la época de los hechos, de igual forma señalaba que *«incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen»*. Por lo tanto, la demandante sí tenía la carga de probar los pasivos fiscales y otros factores de depuración que tuvieran la virtualidad de disminuir el patrimonio líquido del 31 de diciembre de 2006 al 1º de enero de 2007.

4.4 Por último, en cuanto a la nulidad por indebida aplicación del Concepto nro. 020835, del 12 de abril de 2004, proferido por la DIAN, debe tenerse en cuenta que el mismo constituye un criterio de interpretación que en el caso concreto no vulneró las normas reguladoras del impuesto al patrimonio, las cuales sirvieron fundamento para los actos administrativos acusados, que están motivados directamente en las normas legales superiores (artículos 292 y siguientes del ET).

La tesis del referido concepto citada por la DIAN en los actos administrativos acusados señala lo siguiente *«en consecuencia, solo se podrán restar de la base de cálculo, los conceptos que correspondan a pasivos vigentes y comprobables a 1º de enero de cada año gravable, que estén respaldados por documentos idóneos y con el Heno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad. Las provisiones por ser valores estimados para atender contingencias futuras, no se enmarcan dentro de dicho concepto y por tanto no son aceptadas fiscalmente como factor para depurar el patrimonio»*.

Así, la referida posición interpretativa fijada por la DIAN, para el caso concreto que ocupa a la Sala, no implica una vulneración de las normas legales que regulan el impuesto al patrimonio pues, como se analizó anteriormente, las provisiones por pasivos estimados no constituyen un pasivo fiscal susceptible de aminorar el patrimonio líquido del contribuyente.

5. 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. A propósito, 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:

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. **Reconocer** personería para actuar en el proceso a la abogada Claudia Victoria Tobón Sosa, como apoderada de la parte demandante, en los términos del otorgamiento y aceptación del poder que obra en el folio 259.
3. **Reconocer** personería para actuar en el proceso a la abogada Laura Marcela Rincón Vega, como apoderada de la parte demandada, en los términos del otorgamiento y aceptación del poder que obra en los folios 234 y 235.
4. 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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Presidente de la Sala

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ