



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., nueve (9) de agosto de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 76001-23-33-000-2015-00178-01 (**22587**)
Demandante: FERNANDO OTOYA DOMÍNGUEZ
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES - DIAN
Temas: Impuesto al patrimonio – año gravable 2010 –
prueba supletoria de pasivos

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia del 30 de marzo de 2016 proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que en la parte resolutive dispuso:

«PRIMERO: Declarar la nulidad de la liquidación Oficial Impuesto al Patrimonio Aforo N° 52412013000255 del 23 de octubre de 2013, como también la nulidad de la Resolución Recurso de Reconsideración Confirmando N° 052362014000017 del 30 de septiembre de 2014.

SEGUNDO: Declarar que el actor no es contribuyente del impuesto al patrimonio por el año gravable 2010, y que no está obligado a pagar mayores impuestos ni sanciones por el año gravable 2010.

TERCERO: Condénese en costas al demandado, las cuales se liquidan por secretaría, y para el efecto se fijan como agencias en derecho la suma de (\$1.479.080)».

ANTECEDENTES

El 8 de marzo de 2007, Fernando Otoya Domínguez presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, en la que registró un total patrimonio líquido de \$3.587.181.000¹.

Mediante Oficio 1052012382137 del 28 de noviembre de 2011², la Jefe de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali exhortó a Fernando Otoya Domínguez a presentar las declaraciones del impuesto al patrimonio de los años gravables 2009 y 2010, porque el patrimonio líquido declarado en el año gravable 2006 «es superior al establecido legalmente para declarar». El actor no respondió el oficio referido.

El 9 de marzo de 2012, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali expidió el Emplazamiento

¹ Fl. 10 del c.a.

² Fls. 15 y 16 del c.a.

para Declarar 052382012000053³, en relación con la declaración del impuesto al patrimonio del año 2010. En la respuesta al emplazamiento⁴, el actor señaló que no está obligado a declarar, porque su patrimonio líquido al 1º de enero de 2007 es inferior al exigido para declarar.

El 23 de octubre de 2013, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali profirió la Liquidación Oficial Impuesto al Patrimonio Aforo 052412013000255⁵, en la cual determinó un impuesto al patrimonio correspondiente al año 2010 de \$28.444.000, sanción por no declarar de \$45.510.000 y un total saldo a pagar de \$73.954.000.

Contra el acto referido se interpuso el recurso de reconsideración⁶, que fue decidido por la Resolución 052362014000017 del 30 de septiembre de 2014⁷, emitida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, en el sentido de confirmar la liquidación de aforo.

DEMANDA

El demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

³ Fls. 22 a 26 del c.a. y 68 a 72 del c.p.

⁴ Fls. 30 a 40 del c.a.

⁵ Fls 124 a 132 del c.a y 48 a 56 del c.p.

⁶ Fls. 136 a 172 del c.a. y 11 a 47 del c.p.

⁷ Fls. 129 a 135 del c.a. y 3 a 9 del c.p.

«1.- DECLARAR LA NULIDAD de los siguientes actos administrativos:

Liquidación Oficial Impuesto al Patrimonio Aforo N° 52412013000255 del 23 de octubre de 2013.

Resolución Recurso de Reconsideración Confirmando N° 052362014000017 del 30 de septiembre de 2014.

2.- Como consecuencia de la anterior declaratoria, RESTABLECER EN SU DERECHO al señor FERNANDO OTOYA DOMÍNGUEZ, disponiendo que no es contribuyente del impuesto al patrimonio por el año gravable 2010, y que no está obligado a pagar mayores impuestos ni sanciones por el año gravable 2010.

3.- Condenar en costas procesales y agencias en derecho a la Nación – Administración de Impuestos – Administración Seccional de Impuestos Nacionales de Cali»

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 9º, 24, 25 y 228 de la Constitución Política;
- Artículos 26, 107, 127-1, 647, 683, 715 y 717 del Estatuto Tributario y,
- Artículos 137 y 138 de la Ley 1437 de 2011.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Dijo que los actos administrativos demandados están viciados de falsa motivación, porque liquidaron el impuesto con fundamento en

el patrimonio líquido registrado en la declaración de renta del año 2006, a pesar de que el tributo se causa sobre el patrimonio líquido poseído al 1º de enero de 2007.

Explicó que por error en el diligenciamiento del formulario de la declaración de renta del año 2006 afectó la cuantía del patrimonio líquido declarado, lo cual fue demostrado en la actuación administrativa.

Argumentó que la entidad demandada debió comprobar la existencia de la obligación mediante la confrontación del patrimonio registrado en las declaraciones de renta de los años gravable 2005 y 2006, para evidenciar que el declarado en el año 2006 presenta una sobrevaloración por los pasivos dejados de registrar.

Indicó que advirtió el error en la determinación del patrimonio líquido cuando la declaración de renta del año 2006 estaba en firme, y que la existencia de dicho error debió ser verificada por la Administración, al pedir información sobre las cuentas por cobrar a favor de las sociedades Quinque S.A., Otoyá C & CIA S.C.A., Otoyá Meneses y CIA S.C.A. y Sistemas de Información Empresarial - Siesa S.A.

Afirmó que la Administración violó el debido proceso y el artículo 742 del Estatuto Tributario, porque no demostró los elementos que estructuran la obligación tributaria y se limitó a establecer el

patrimonio líquido con fundamento en los valores registrados en la declaración de renta del año gravable 2006.

Adujo que en la actuación administrativa se aportaron las certificaciones de revisor fiscal de las sociedades acreedoras, que demuestran los pasivos del actor al 1º de enero de 2007, y que constituyen prueba suficiente en los términos del artículo 777 del Estatuto Tributario.

Agregó que las declaraciones de renta y patrimonio de las sociedades acreedoras demuestran la existencia de los pasivos a cargo del actor, lo que pudo ser verificado por la DIAN a través de los sistemas informáticos que tiene a su disposición.

Precisó que al 1º de enero de 2007 tenía un patrimonio líquido de \$2.651.815.952, y no de \$3.587.181.000 como se registró en la declaración de renta del año 2006, pues omitió registrar pasivos que ascienden a \$935.364.670, lo cual indica que no es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio.

Sostuvo que se debe aplicar el principio de la verdad real sobre la formal, pues los pasivos que omitió registrar en la declaración de renta del año 2006 constituyen obligaciones ciertas, debidamente comprobadas en la actuación administrativa.

Solicitó la aplicación del principio de justicia y la nulidad de los actos administrativos demandados, para evitar un enriquecimiento injustificado a favor del Estado.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Expuso que en la declaración de renta del año gravable 2006 el demandante registró un patrimonio líquido de \$3.587.181.000, y que al 1º de enero de 2007 superó el monto establecido (\$3.000.000.000) para declarar y pagar el impuesto al patrimonio⁸.

Dijo que los actos administrativos establecieron que el demandante no era comerciante, y que sólo podía solicitar pasivos respaldados con documentos de fecha cierta (artículo 770 del Estatuto Tributario), pero sólo presentó tres certificaciones de revisor fiscal sin adjuntar *«pagarés ni documentos de fecha cierta que comprueben los pasivos»*.

Alegó que las certificaciones de revisor fiscal no tienen fecha cierta y que el actor no demostró los pasivos que por *«error involuntario»* omitió registrar en la declaración de renta del año 2006⁹, la cual

⁸ Citó los conceptos DIAN 091751 del 8 de noviembre de 2007 y 071174 del 25 de julio de 2008.

⁹ Citó la sentencia del Consejo de Estado del 19 de agosto de 2010, Exp. 16750.

estaba amparada por beneficio de auditoria, quedó en firme y no fue corregida para incluir los pasivos mencionados.

Explicó que al analizar las certificaciones de revisor fiscal allegadas se advirtió que no obraba copia de las tarjetas profesionales de los revisores fiscales ni de los soportes contables de las acreencias, y que no se explicó el concepto de la contabilización.

Sostuvo que se verificó la información exógena reportada por las empresas acreedoras por el año gravable 2006, y se estableció que ninguna realizó transacciones con el contribuyente.

Concluyó que no se violó el principio de prevalencia de la verdad real sobre la formal ni el principio de justicia, y que no se generó un enriquecimiento sin causa a favor del Estado, porque se estableció que el patrimonio líquido del demandante al 1º de enero de 2007 era superior a \$3.000.000.000, por lo que estaba obligado a declarar y pagar el impuesto al patrimonio del año gravable 2007.

AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial celebrada el 30 de marzo de 2016, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca advirtió que no existían causales de nulidad en las etapas procesales adelantadas, decretó como pruebas los documentos allegados con la demanda y fijó el litigio en la *«determinación del impuesto de patrimonio»*.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca declaró la nulidad de los actos administrativos acusados y condenó en costas a la entidad demandada, con fundamento en las consideraciones que se exponen a continuación:

Dijo que los certificados de revisor fiscal allegados por el demandante señalan que *«la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales, los libros están registrados en cámara y comercio, las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos y por último muestra la situación financiera en la que se encuentran»*, y constituyen prueba suficiente de los pasivos invocados.

Sostuvo que la Administración no está facultada para *«cuestionar la existencia de los negocios jurídicos subyacentes»*, y que las certificaciones de revisor fiscal son documentos públicos que pueden ser infirmados *«en trámite de falsificación»*.

Precisó que si bien la declaración de renta del actor del año 2006 estaba en firme, el patrimonio líquido no sólo se puede obtener de dicha declaración, y que el demandante demostró la realidad patrimonial mediante certificaciones de revisor fiscal que demuestran las acreencias alegadas y que el patrimonio líquido del demandante era inferior a \$3.000.000.000.

RECURSO DE APELACIÓN

La entidad demandada apeló la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, con fundamento en lo siguiente:

Sostuvo que, como el actor no demostró que su patrimonio líquido al 1º de enero de 2007 fuera inferior a \$3.000.000.000, se tomó el registrado en la declaración de renta del año 2006 (*que estaba en firme y no fue objeto de corrección*), por la suma de \$3.587.181.000, que supera el tope establecido para declarar y pagar el impuesto al patrimonio.

Reiteró que el demandante no era comerciante, y que como prueba de las acreencias invocadas no presentó documentos de fecha cierta, sino tres certificaciones de revisor fiscal que no incluían copia de la tarjeta profesional de los revisores fiscales, de los soportes contables de las acreencias y que no explicaron el concepto de la contabilización.

Advirtió que en la información exógena reportada por las empresas acreedoras no se registraron las transacciones constitutivas de pasivos invocadas por el contribuyente.

Concluyó, con fundamento en el artículo 770 del Estatuto Tributario, que *«el contribuyente no logró probar con documentos de*

fecha cierta los pasivos que "por error u omisión involuntaria" no se incluyeron en la declaración de renta y complementarios del año gravable 2006», y que la demostración de tales pasivos está sometida a tarifa legal probatoria¹⁰.

Solicitó que no se condene en costas a la entidad demandada, porque se discute un proceso de interés público, y la Administración no acudió a conductas dilatorias, temerarias o de mala fe para expedir los actos administrativos demandados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La sociedad demandante no presentó alegatos de conclusión.

La DIAN reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y del recurso de apelación, a cuyo efecto insistió en que la actora no desvirtuó mediante documentos de fecha cierta el patrimonio líquido registrado en la declaración de renta del año 2006.

El Ministerio Público no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

¹⁰ Citó el Oficio DIAN 097942 de 2010.

En los términos del recurso de apelación corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos administrativos que determinaron el impuesto al patrimonio de Fernando Otoy Domínguez, por el año gravable 2010.

Debe determinar si el demandante era sujeto pasivo del impuesto al patrimonio en el año gravable 2010, por cuenta del patrimonio líquido que poseía al 1º de enero del año 2007.

Se observa que en un proceso adelantado entre las mismas partes¹¹, en el cual se discutió la legalidad de los actos administrativos que liquidaron de aforo el impuesto al patrimonio del año gravable 2008, se estableció que Fernando Otoy Domínguez era sujeto pasivo del impuesto al patrimonio, porque al 1º de enero de 2007 tenía un patrimonio de \$3.587.181.000. Al efecto, la Sala precisó:

- La Ley 1111 de 2006¹² dispuso que el impuesto al patrimonio se genera por la «posesión de riqueza al 1º de enero de 2007, cuyo valor sea igual o superior a \$3.000.000.000¹³», y que se entiende por riqueza el total del patrimonio líquido del obligado¹⁴, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales y los

¹¹ Sentencia del 6 de diciembre de 2017, **Exp. 20843**, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, actor: Fernando Otoy Domínguez.

¹² La Ley 1111 de 2006 modificó los artículos 292 a 298 del Estatuto Tributario y creó el impuesto al patrimonio por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010 (art. 25).

¹³ Artículo 293 del Estatuto Tributario.

¹⁴ Artículo 292 *ibídem*.

primeros \$220.000.000 del valor de la casa o apartamento de habitación¹⁵.

- El supuesto que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria es la posesión de un patrimonio líquido de \$3.000.000.000 al 1º de enero de 2007, determinado en las condiciones aplicables al impuesto sobre la renta, por lo que se puede tomar como referente el registrado en la declaración de renta del año 2006, salvo que el contribuyente demuestre un patrimonio líquido diferente, *«por la existencia de transacciones relativas a activos y/o pasivos que no fueron declaradas y que afectaron el patrimonio»*.
- Para los contribuyentes que no están obligados a llevar contabilidad, como ocurre con el señor Fernando Otoya Domínguez¹⁶, las operaciones constitutivas de pasivos se deben soportar con documentos de fecha cierta¹⁷, en la forma prevista por los artículos 283 y 770 del Estatuto Tributario.
- Si bien la inexistencia o falta de requisitos del documento exigido a los no comerciantes implica la imposibilidad en el reconocimiento del pasivo, el artículo 771 del Estatuto Tributario dispone que mediante prueba supletoria se puede establecer que *«las cantidades respectivas y sus rendimientos,*

¹⁵ Artículo 295 *ibídem*.

¹⁶ La Administración determinó que de acuerdo con el certificado de la Cámara de Comercio de Cali, el actor no se encuentra inscrito en los registros públicos de esa entidad, y que no está obligado a llevar contabilidad, lo cual no se discute por las partes.

¹⁷ El artículo 767 de Estatuto Tributario señala que *«un documento privado, cualquiera sea su naturaleza, tiene fecha cierta o auténtica, desde cuando ha sido registrado o presentado ante Notario, Juez o autoridad administrativa, siempre que lleve constancia y fecha de tal registro o presentación»*.

fueron oportunamente declarados por el beneficiario», lo cual no se limita a la declaración tributaria del beneficiario, pues se debe demostrar que el crédito y sus intereses se registraron en dicha declaración, mediante pruebas adicionales que permitan constatar tal circunstancia¹⁸.

Lo anterior, sin perjuicio de las facultades comprobatorias de la Administración, para desvirtuar la prueba principal y/o las supletorias de los pasivos y proceder a su rechazo, a través de *«los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con las normas tributarias¹⁹».*

En la sentencia del 6 de diciembre de 2017, Exp. 20843²⁰, que ahora se reitera, la Sala advirtió que el demandante no aportó la prueba principal de los pasivos invocados, la cual se constituye por documentos de fecha cierta en los que conste la obligación adquirida con los acreedores.

Al pronunciarse sobre las pruebas supletorias con las que el actor pretendía demostrar los pasivos solicitados (\$935.364.670), que son las mismas que obran en el proceso²¹, la Sala concluyó que

¹⁸ Sentencia del 24 de agosto de 2017, Exp. 20466, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁹ E.T. «Art. 742. *La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto sean compatibles con aquéllos».*

²⁰ C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²¹ Certificados de revisor fiscal de las sociedades Quinque S.A., Otoy C & CIA S.C.A., Siesa S.A. y Otoy Meneses & CIA S.C.A. (Fls. 41 a 48 del c.a.), declaraciones del impuesto al patrimonio de dichas compañías (fls. 49 a 56 del c.a.) y sus libros de contabilidad (Fls. 181 a 229 del c.a.) así como las declaraciones del impuesto sobre la renta del actor por los periodos 2006 a 2010 (Fls. 64 a 71 del c.a.).

existen irregularidades e inconsistencias en cuanto al origen y valor del pasivo solicitado, y que «los certificados y declaraciones del contribuyente y los acreedores no cumplen con los requisitos para considerarse prueba supletoria».

Precisó que la procedencia de la prueba supletoria está «condicionada a que se demuestre que **el beneficiario de la deuda declaró las cuentas por cobrar y sus rendimientos**» y a que los documentos que se aporten tengan «**la capacidad de dar certeza que (i) el crédito y (ii) los intereses del crédito hicieron parte del patrimonio declarado por los acreedores**».

Que en el caso concreto, los documentos aportados por el actor no permiten establecer que las deudas hubiesen sido declaradas por los beneficiarios del crédito, y que si bien informan la existencia de cuentas por cobrar a cargo del actor, no hacen lo propio con el cobro de intereses²², y la falta de pago de intereses, además de «desvirtuar la realidad de los pasivos, **desconoce uno de los requisitos de la prueba supletoria, concerniente a la prueba de la declaración de los rendimientos derivados del pasivo**».

En esas condiciones, como el demandante no demostró que hubiera omitido pasivos en el patrimonio declarado en el año 2006, y su patrimonio líquido al 1º de enero de 2007 era superior a \$3.000.000.000 (lo que lo obligaba a declarar y pagar el impuesto al patrimonio por el año 2010), la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, negará las pretensiones de la demanda.

²² Cfr. Artículo 35 del Estatuto Tributario.

Se mantiene la sanción por no declarar, porque si bien la Ley 1819 de 2016 estableció el principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio, no existe una disposición más favorable en relación con dicha sanción ²³.

No condenará en costas porque el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso²⁴ establece que «*Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*²⁵» y en el expediente no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen la condena en costas en esta instancia.

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

FALLA

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia del 30 de marzo de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

SEGUNDO: NIÉGANSE las pretensiones de la demanda

TERCERO: Sin condena en costas en esta instancia.

²³ Artículo 284 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 643 del Estatuto Tributario.

²⁴ Ley 1564 de 2012.

²⁵ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, Exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

ACÉPTASE la renuncia al poder de la abogada Clara Patricia Quintero Garay como apoderada de la parte demandada y **RECONÓCESE** personería para actuar como apoderada de la DIAN a la abogada Tatiana Orozco Cuervo, en los términos del poder visible en el folio 325 del c.p.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

**MILTON CHAVES GARCÍA
BASTO**
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ