



Radicado: 25000-23-37-000-2014-01286-01 (23040)
Demandante: James Francisco Arias Vásquez

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., nueve (9) de mayo de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2014-01286-01 (23040)
Demandante: JAMES FRANCISCO ARIAS VASQUEZ
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Temas : Impuesto al patrimonio año 2008. Base gravable. Usufructo

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de 26 de enero de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente¹:

“PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad de la Liquidación Oficial de Aforo No. 322412013000006 de 15 de mayo de 2013 y de la Resolución No. 900.194 de 4 de junio de 2014, proferidas por la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN- de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho ***DECLÁRESE*** que el señor JAMES FRANCISCO ARIAS VASQUEZ no es sujeto pasivo del impuesto al Patrimonio correspondiente al año 2007 (sic), como tampoco de la sanción por no declarar dicho tributo.

TERCERO: En firme esta providencia ***ARCHÍVESE*** el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen.”

ANTECEDENTES

James Francisco Arias Vásquez presentó la declaración del impuesto de renta del año 2006 con un total de patrimonio líquido de \$4.368.442.000 y un total de saldo a pagar de \$0².

¹ Folios 116 a 142 del c.p.

² Folio 23 del c.a.



El 15 de mayo de 2013 la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, profirió la Liquidación Oficial de Aforo 322412013000006 por concepto de impuesto al patrimonio del año 2008, en la que determinó sanción por no declarar de \$83.874.000 y un total a pagar de \$136.295.000 a cargo de la parte actora³.

El actor presentó recurso de reconsideración en contra de la liquidación de aforo antes mencionada, el 15 de julio de 2013, resuelto mediante la Resolución 900.194 del 4 de junio de 2014, en la que se confirmó el acto administrativo recurrido⁴.

DEMANDA

James Francisco Arias Vásquez, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones⁵:

“Los actos que demando su nulidad son:

- *Liquidación Oficial de Aforo No. 322412013000006 de fecha 15 de mayo de 2013, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, División de Gestión de Liquidación, por medio de la cual se liquidó el Impuesto al Patrimonio correspondiente al año gravable 2008 y se impuso sanción por no declarar.*
- *Resolución Recurso de Reconsideración No. 900.194 de fecha 4 de junio de 2014, proferida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos –DIAN-, notificada de forma personal el 09 de junio de 2014, y por medio de la cual se confirmó en todas sus partes la Liquidación Oficial de Aforo.*

Como consecuencia de la nulidad solicitada, a título de restablecimiento del derecho solicito se declare lo siguiente:

Primero: *Que el señor JAMES FRANCISCO ARIAS VÁSQUEZ, no es sujeto pasivo del Impuesto al Patrimonio por el año gravable 2008, y por consiguiente, no hay lugar a imponerle sanción alguna por incumplimiento de dicho deber.*

Segundo: *Que se condene en costas a la demandada, consistentes en reconocer a favor de mi representado los costos del proceso, más los honorarios correspondientes a la representación que realiza el suscrito, en calidad de Abogado apoderado del señor JAMES FRANCISCO ARIAS VÁSQUEZ.”*

El demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 29, 58, 95, y 228 de la Constitución Política.
- Artículos 292, 293, 294, 295, 298-2, 555, 683 y 746 del Estatuto Tributario.
- Artículos 288, 291, 823, y 825 del Código Civil.

El concepto de la violación se sintetiza así:

³ Folios 15 a 18 del c.p.

⁴ Folios 19 a 48 del c.p.

⁵ Folios 2 a 14 del c.p.



El actor señaló que el objeto de la controversia se contrae a resolver si es responsable del impuesto al patrimonio en el año 2008, bajo el supuesto de que en su declaración de renta del año 2006, determinó como patrimonio líquido el valor de \$4.368.442.000, en el que incluyó el 50% del patrimonio de sus hijas menores de edad.

Adicionalmente, aclarar si los padres pueden declarar el patrimonio de sus hijos y qué ingresos deben ser tomados en cuenta para el impuesto al patrimonio.

Inexistencia de obligación por ausencia de hecho generador

El actor explicó que el hecho generador del impuesto al patrimonio para los años 2007, 2008, 2009 y 2010 se encontraba consagrado en el artículo 293 del Estatuto Tributario, la causación del impuesto en el artículo 294 y la definición de “*posesión de riqueza*” en el artículo 292 del mencionado estatuto, de los que se puede concluir que la obligación de pagar y declarar el impuesto al patrimonio para el año 2008 recae sobre aquellos que a primero de enero de 2007 tuviesen un patrimonio líquido superior a \$3.000.000.000⁶.

Pese a que la declaración de renta del actor en el año 2006 reflejó un patrimonio líquido de \$4.368.442.000, este alegó que no era responsable del impuesto al patrimonio, debido a que no se configuró el hecho generador el 1º de enero de 2007.

Además, el valor del patrimonio líquido declarado en el año 2006 no era en su totalidad del señor Arias Vásquez, sino que contenía el de sus hijas menores de edad, por lo que tenía derecho al usufructo de los bienes de ellas de acuerdo al artículo 24 del Decreto 187 de 1975 y a que se graven a su nombre las rentas derivadas del usufructo, pero no a que se grave a su nombre el patrimonio de sus hijas menores de edad.

El actor explicó que dentro de su patrimonio, se encontraban incorporadas acciones de la sociedad C.I Mundo Metal S.A. y cuentas por pagar por concepto de dividendos decretados y no pagados, que pertenecían al patrimonio de sus hijas, por lo que el 1 de enero de 2007 el patrimonio del actor fue \$2.992.212.499 y no el presentado en su declaración del impuesto de renta del año 2006 con corte a 31 de diciembre de 2006 por \$4.368.442.052.

Adicionalmente, el actor aclaró que al incluir el 50% del patrimonio de sus hijas en su declaración de renta, lo hizo con el fin de cumplir una obligación formal que no refleja su realidad económica, por lo que de acuerdo a los artículos 288, 291, 823 y 825 del Código Civil, cumplió con el deber de atender las obligaciones de sus hijos menores frente a terceros.

El actor alegó, que para el año 2006 sus hijas eran menores de edad (impúberes) de acuerdo al artículo 1504 del Código Civil, por lo que sus actuaciones no generaban obligaciones, a diferencia de las actuaciones de los menores adultos, las cuales tienen efectos de acuerdo al artículo 555 del Estatuto Tributario, en cuanto al cumplimiento de obligaciones formales.

⁶ Artículos modificados por los artículos 25 y 26 de la Ley 1111 de 2003



Explicó que según el artículo 764 del Estatuto Tributario, las declaraciones gozan de presunción de veracidad, pero si el contribuyente le demuestra a la Administración que su patrimonio líquido es diferente, se debe aceptar lo probado.

Ausencia de una debida y objetiva valoración probatoria

El actor alegó que en sentencia del 22 de marzo de 2011, radicado 17152, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, explicó que la Autoridad Tributaria se encuentra dotada de una amplia facultad de fiscalización, la cual tiene como fin el de verificar el cumplimiento de los presupuestos de la ley, pero en el presente caso, a pesar de remitir un amplio material probatorio, la DIAN solo tomó en cuenta la declaración de renta del año 2006 del actor, por lo que es evidente la falta de valoración probatoria⁷.

Indebida liquidación del impuesto al patrimonio 2008

Según el actor, en la liquidación del impuesto al patrimonio del año 2008 incluyó el valor de las acciones en sociedades colombianas y lo correspondiente a su vivienda de habitación, que deben ser excluidos de la base en concordancia con el artículo 295 del Estatuto Tributario.

Improcedencia de la sanción por no declarar el impuesto al patrimonio año 2007

El actor alegó que no es responsable del impuesto al patrimonio, en consecuencia, no procede la sanción impuesta.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁸:

Con fundamento en los artículos 292, 293, 294 y 295 del Estatuto Tributario, los Oficios 004768 de 21 de octubre de 1991, 00512 de 10 de enero de 1992 y los Conceptos 052681 de 4 de junio de 1999 y 003188 de 18 de enero de 2000, concluyó, que para determinar el impuesto al patrimonio se debe tener en cuenta la última declaración del impuesto de renta de los contribuyentes presentada con anterioridad al periodo gravable objeto de sanción, y no a la última presentada al tiempo de realizarse la investigación.

En el caso concreto está demostrado que el contribuyente **JAMES FRANCISCO ARIAS VÁSQUEZ**, en la declaración de renta del año gravable 2006, declaró como **TOTAL PATRIMONIO BRUTO** la suma de \$4.368.442.000. Proferida la liquidación oficial de aforo cuestionada, el contribuyente aduce que el monto de \$1.376.228.000 pertenece a sus hijas menores de edad, razón por la que su patrimonio solo asciende a \$2.992.212.499, que es inferior a los \$3.000.000.000 a partir de los que se contempla la obligación de declarar impuesto al patrimonio.

⁷ Sentencia de 22 de marzo de 2011, Consejo de Estado, Sección Cuarta, exp. 17152. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

⁸ Folios 65 a 70 del c.p.



La DIAN precisó que toda vez que solo hasta el 16 de diciembre de 2011, mediante Escritura Pública 3433 de la Notaría 61 del Círculo de Bogotá, el actor renunció al usufructo, por los años 2007 y 2008 estaba obligado a declarar dicho patrimonio.

El artículo 24 del decreto 187 de 1975 dispone que los menores de edad son sujetos pasivos del impuesto de renta en forma independiente cuando los usufructúan, o cuando los padres renuncian al usufructo de los bienes del hijo sobre los cuales posee la patria potestad. En consecuencia, hasta el 16 de diciembre de 2011 el accionante debió cumplir las obligaciones formales y sustanciales por sus hijos no emancipados, como presentar y pagar el impuesto al patrimonio.

SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B"**, accedió a las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así⁹:

Luego de hacer un recuento normativo y jurisprudencial sobre los artículos del Estatuto Tributario relacionados con el impuesto al patrimonio que fueron modificados por la Ley 1111 de 2006, y los artículos del Código Civil relacionados con el derecho al usufructo, el Tribunal determinó que el actor no era responsable del impuesto al patrimonio.

Para el Tribunal, la DIAN solo tomó en cuenta la información de la declaración de renta del año 2006 del actor, cuando el artículo 293 del Estatuto Tributario prevé que el hecho generador del impuesto al patrimonio es la posesión de riqueza igual o superior a \$3.000.000 a 1 de enero del año 2007.

Adicionalmente, de las pruebas aportadas, el Tribunal concluyó que se encuentra probado que del matrimonio del actor nacieron dos hijas, y que en el momento de ocurridos los hechos tenían cinco y nueve años respectivamente, por lo que los padres ejercían la *patria potestad* de las menores, estando facultados el padre y la madre al goce, administración y representación de los bienes de sus hijas.

Precisó que en materia fiscal el usufructuario recibe un activo que puede utilizar y del cual puede obtener renta, por cuanto el usufructo es un derecho que le genera ingresos y debe declarar ese derecho y los ingresos que le genera.

Por su parte, el nudo propietario, si bien ha perdido o cedido el derecho de uso del activo, sigue ostentando la propiedad jurídica del mismo y por tanto, debe declararlo.

El Tribunal aclaró que las menores de edad tenían la nuda propiedad de sus bienes, por lo que hicieron parte de su patrimonio y no del de sus padres, pero los padres si tenían la obligación de incluir en su declaración del impuesto de renta y complementarios el patrimonio que usufructuaban, ya que fue el método para justificar los ingresos del usufructo.

⁹ Folios 116 a 142 del c.p.



Además, no existe tarifa legal para probar la realidad económica del actor, por lo que de acuerdo con las pruebas aportadas, el Tribunal estableció que la riqueza del actor a 1 de enero de 2007 fue de \$2.992.212.488, análisis probatorio que debió de haber realizado la DIAN en concordancia con el artículo 743 del Estatuto Tributario.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló con fundamento en los siguientes argumentos:¹⁰

La DIAN alegó que no desconoce la titularidad de los bienes en cabeza de las hijas del actor, pero existen normas civiles y tributarias, que de forma clara determinan el tratamiento de sus bienes.

Para el caso de los menores no emancipados, la DIAN explicó que existen dos métodos para presentar su información tributaria, la primera es que el menor declare tanto su patrimonio como sus rendimientos económicos, y la segunda es que el padre declare los bienes de sus hijos, de acuerdo al artículo 24 del Decreto 187 de 1975, los artículos 288, 291 y 823 del Código Civil y del artículo 572 del Estatuto Tributario.

Adicionalmente, el valor de los bienes de los hijos en la declaración de los padres varía de acuerdo a la participación que tienen en la patria potestad, el cual debe ser probado, de lo contrario la patria potestad es del 100% del padre, en concordancia con los artículos 313, 314, y 315 del Código Civil.

La demandada manifestó que el Tribunal no tomó en cuenta que el actor no probó por medio de documento notariado o escritura pública el porcentaje de patria potestad que estaba ejerciendo, por lo que es necesario tener en cuenta lo establecido en el artículo 244 del Código Civil, que determina que el padre ejerce la patria potestad de los menores.

Además, los registros civiles de nacimiento de las hijas del actor que se encuentran en el expediente, no contienen una nota marginal que determine que los padres tienen el 50% de la patria potestad de los menores, y tampoco el actor prueba que la ejerce únicamente al 50%, por lo que de acuerdo a la normatividad civil la ejerce al 100%.

Señaló que se encuentra probado que el actor tiene el usufructo legal de los bienes de sus hijas, por lo que no debe ser posible detracer de la base de su declaración el valor de \$1.376.228.000, porque es el valor dinerario del usufructo.

Adicionalmente, se evidencia que las menores no declararon su nuda propiedad ni su participación accionaria empresarial, por lo que al tenerse el valor dinerario el padre debió de declararlo, ya que no tendría sentido que posteriormente se pudiera renunciar al usufructo de los bienes de sus hijas, de acuerdo a los artículos 25 y 28 de la Ley 1111 de 2006 que modificaron los artículos 292, 293, 294 y 295 del Estatuto Tributario.

¹⁰ Folios 151 a 155 del c.p.



ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** reiteró de manera sucinta lo dicho en la demanda¹¹.

La **demandada**, reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación¹².

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Aforo No. 322412013000006 de 15 de mayo de 2013 y la Resolución 900.194 de 4 de junio de 2014 expedidas por la DIAN, actos administrativos por medio de los que se liquidó oficialmente el impuesto al patrimonio a cargo del actor, correspondiente al año 2008 y se le impuso sanción por no declarar.

La demandada en recurso de apelación, alegó que el actor, en su condición de contribuyente, ejerce la patria potestad de sus hijas, sin embargo, no acreditó que la misma sea conjunta o simple, es decir, si la comparte con la madre de las menores o no y tampoco acreditó documentalmente los acuerdos inherentes al cumplimiento de las obligaciones legales.

Adicionalmente, la demandada explicó que el usufructo que declaró el actor debe aumentar el valor de su patrimonio, ya que es un derecho que se encuentra tasado en dinero del cual tiene derecho al goce.

De la prueba del porcentaje de la patria potestad

Con el fin de evidenciar la obligatoriedad de probar el porcentaje de la patria potestad de sus hijos, la DIAN hizo referencia al artículo 24 del Decreto 187 de 1975, el cual establece lo siguiente:

“Las rentas originadas en el usufructo legal de los padres de familia se gravaran en cabeza de quien ejerza la patria potestad. Igual tratamiento se aplicara respecto de las ganancias ocasionales de los hijos menores, cuando no haya renuncia del usufructo legal.

La renuncia del usufructo legal, para los efectos fiscales, solo será válida cuando se haga por escritura pública y no producirá efectos sino a partir del año gravable en que se otorgue el instrumento respectivo, según lo expresado en este por el renunciante.” (Subraya la Sala)

En cuanto a la patria potestad de los hijos no emancipados¹³, el artículo 288 del Código Civil enuncia lo siguiente:

“La patria potestad es el conjunto de derechos que la ley reconoce a los padres sobre sus hijos no emancipados, para facilitar a aquéllos el cumplimiento de los deberes que su calidad les impone.

Corresponde a los padres, conjuntamente, el ejercicio de la patria potestad sobre sus hijos legítimos. A falta de uno de los padres, la ejercerá el otro.

¹¹ Folios 201 a 208 del c.p.

¹² Folios 209 a 214 del c.p.

¹³ Ahora niñas o niños de acuerdo a la Ley 1098 de 2006 y la Ley 1306 de 2009



Los hijos no emancipados son hijos de familia, y el padre o madre con relación a ellos, padre o madre de familia.”¹⁴(Subraya la Sala)

Según el artículo 307 del Código Civil, la patria potestad debe ser ejercida por los padres conjuntamente sobre sus hijos, pero existe situaciones en que los padres pueden delegar la patria potestad, al señalar lo siguiente:

“Los derechos de administración de los bienes, el usufructo legal y la representación extrajudicial del hijo de familia serán ejercidos conjuntamente por el padre y la madre. Lo anterior no obsta para que uno de los padres delegue por escrito al otro, total o parcialmente, dicha administración o representación. [...]” (Subraya la Sala).

La norma citada, determina que la patria potestad puede ser delegada, por lo que se requiere probar si la delegación de la administración o representación se realizó total o parcialmente. Sin embargo, la Sala advierte que es una excepción o una situación especial, ya que en principio existe la presunción legal de que la ejercen los padres de forma conjunta, y no únicamente el padre como lo manifestó la DIAN en el escrito de apelación.

La Sala observa que el sustento normativo de la DIAN para solicitar la prueba del porcentaje de la patria potestad, son los artículos 240, 244 y siguientes del Código Civil, normas que regulan a los hijos legitimados, y que no se aplican al caso en discusión¹⁵.

Adicionalmente, el Código Civil en el artículo 291 establece que el padre y la madre gozan por partes iguales del usufructo de los bienes de sus hijos¹⁶.

La Sala observa que en el expediente se encuentran los registros de nacimiento de las menores Arias Ochoa, en las que el actor figura como padre, por lo que se presume que la patria potestad es conjunta y no únicamente del padre como la demandada lo entendió¹⁷.

En este orden de ideas no prospera el cargo formulado por la demandada.

¹⁴ El término legítimos fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional en Sentencia C-404 de 2013

¹⁵ Folio 154 del c.p.

¹⁶ “Art. 291. –Modificado. D. 2820/74, art. 26. El padre y la madre gozan por iguales partes del usufructo de todos los bienes del hijo de familia, exceptuados:

1. El de los bienes adquiridos por el hijo como fruto de su trabajo o industria, los cuales forman su peculio profesional o industrial.

2. El de los bienes adquiridos por el hijo a título de donación, herencia o legado, cuando el donante o testador haya dispuesto expresamente que el usufructo de tales bienes corresponda al hijo y no a los padres; si solo uno de los padres fue excluido, corresponderá el usufructo al otro.

3. El de las herencias y legados que hayan pasado al hijo por indignidad o desheredamiento de uno de sus padres, caso en el cual corresponderá exclusivamente al otro.

Los bienes sobre los cuales los titulares de la patria potestad tienen el usufructo legal, forman el peculio adventicio ordinario del hijo; aquellos sobre los cuales ninguno de los padres tienen usufructo, forman el peculio adventicio extraordinario.”

¹⁷ Folios 25 y 26 del c.p.



Usufructo legal en relación con el impuesto al patrimonio

De forma explícita, el artículo 291 del Código Civil antes referenciado determina que los padres gozan por partes iguales del usufructo de todos los bienes del hijo de familia. Sin embargo, existen dos excepciones, que son el peculio industrial o profesional, que se encuentra compuesto por los bienes que el hijo adquiere por su trabajo y el peculio adventicio extraordinario, que son los bienes que el hijo adquiere a título de donación, herencia o legado, cuando el donante o testador determine de forma específica que el menor tiene el usufructo y no los padres.

En este orden de ideas, según sentencia de esta Sala del 15 de septiembre de 1972, expediente 2072, Consejero Ponente Hernando Gómez Mejía, los padres tienen el usufructo del peculio adventicio ordinario de sus hijos, pero no es para su lucro personal, sino para que atienda a la crianza, educación y establecimiento de sus hijos.

Adicionalmente, la relación que tienen los padres respecto a los bienes de sus hijos como usufructuarios, es la de meros tenedores de acuerdo al artículo 775 del Código Civil, debido a que ejercen la tenencia de los bienes de sus hijos, no como dueños de los bienes de ellos, sino en nombre del dueño¹⁸.

Sin embargo, la Sala advierte que el usufructo en materia tributaria tiene una connotación diferente a la establecida en el código civil, debido a que desarrollan un concepto muy distinto del concepto posesión.

El artículo 762 del Código Civil establece que la posesión es la tenencia de una cosa determinada con ánimo de señor o dueño, sin importar que el dueño o el que se da por tal, tenga la cosa por sí mismo, o por otra persona que la tenga en su lugar y a nombre de él.

Por su parte, la normativa tributaria no centra el concepto de posesión en el ánimo de señor y dueño como en la normativa civil, **sino en el aprovechamiento económico del bien**, de acuerdo al artículo 263 del Estatuto Tributario, el cual enuncia lo siguiente:

“Se entiende 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.” (Subraya la Sala)

De acuerdo al Estatuto Tributario, la posesión es el aprovechamiento económico del bien, y se presume que los beneficiarios del usufructo lo aprovechan económicamente para su beneficio, razón por la que es susceptible de incrementar el patrimonio del usufructuario¹⁹.

¹⁸ “Art. 775: Se llama mera tenencia la que se ejerce sobre una cosa, no como dueño, sino en lugar o a nombre del dueño. El acreedor prendario, el secuestre, el usufructuario, el usuario, el que tiene derecho de habitación, son meros tenedores de la cosa empeñada, secuestrada o cuyo usufructo, uso o habitación les pertenece. Lo dicho se aplica generalmente a todo el que tiene una cosa reconociendo dominio ajeno.”

¹⁹ Sentencia de 15 de septiembre de 1972, Consejo de Estado, Sección Cuarta, exp. 2072. C.P. Hernando Gómez Mejía



Se observa que a pesar de que la referida sentencia data del 15 de septiembre de 1972, las normas del Código Civil y del Estatuto Tributario a las que se refiere no han sido modificadas, por tanto el criterio expuesto sigue vigente respecto al impuesto al patrimonio, al precisar:²⁰

"Queda entonces muy claro que dentro del ordenamiento civil el padre no es más que administrador de los bienes del hijo y por lo mismo un simple tenedor de ellos, en cambio en el campo tributario el padre tiene la posesión de los bienes que le producen aprovechamiento económico, es decir, los que constituyen el peculio adventicio ordinario, y que por lo mismo deben ser gravados en su cabeza para efecto del impuesto al patrimonio; por la misma razón cuando se va a liquidar el impuesto al patrimonio del padre debe sumársele el del hijo sobre el cual tiene aquél el derecho de usufructo. [...]" (Subraya la Sala)

De acuerdo al criterio expuesto, en cuanto al impuesto al patrimonio, el valor de los bienes que usufructúan los padres en nombre de sus hijos deben de hacer parte del cálculo del impuesto al patrimonio, ya que existe un aprovechamiento económico del peculio adventicio ordinario de sus hijos.

La Sala observa, que dentro del expediente se encuentra el registro civil de nacimiento de las menores Arias Ochoa, en las que el actor figura registrado como el padre, certificado de contador público, en el que se especifica el valor de patrimonio de las hijas del actor dentro de su patrimonio, certificado de revisor fiscal de la empresa C.I. Mundo Metal S.A., en el que se aclara el valor de distribución patrimonial de la empresa a diciembre 31 de 2006, certificado de contador público en el que se informa el valor de los dividendos abonados en cuenta de las hijas del actor en la empresa antes mencionada, el registro del cuaderno de accionistas, en el que se encuentran como accionistas las hijas del actor, y certificado de existencia y representación legal de la empresa C.I. Mundo Metal S.A. en Liquidación²¹.

Las anteriores pruebas son suficientes para determinar que el actor ejerció el usufructo legal de los bienes de sus hijas, por lo que era obligación presentarlos en su declaración de renta, además de ser los bienes declarados susceptibles de incrementar el patrimonio líquido del actor.

De acuerdo a lo expuesto, procede el cargo de la demandada en escrito de apelación y se descartan los argumentos del actor en el escrito de la demanda, objeto de controversia sobre la inexistencia de la obligación por ausencia de hecho generador y de la ausencia de una debida y objetiva valoración probatoria.

Del cálculo del impuesto al patrimonio

En primera instancia el Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados, sin embargo, no analizó el cargo de la demanda relativo a la indebida liquidación del impuesto al patrimonio del año 2008, en cuanto a la exclusión del valor patrimonial neto de acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales y el valor de casa o apartamento de habitación, y la no procedencia de la sanción por no declarar el

²⁰ Ibidem

²¹ Folios 25 a 38 del c.p.



mencionado impuesto. Razón por la que en esta instancia la Sala se pronunciará al respecto.

Respecto al hecho generador del impuesto al patrimonio y la posibilidad de que el ente fiscalizador tenga en cuenta la declaración de renta del año anterior, esta Sala ha explicado lo siguiente²²:

“La Ley 1111 de 2006 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 \$3.000.000.000», y que se entiende por riqueza el total del patrimonio líquido del obligado, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales y los primeros \$220.000.000 del valor de la casa o apartamento de habitación. 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»[...]” (Subraya la Sala)

De acuerdo al criterio expuesto, el hecho generador del impuesto al patrimonio, en la Ley 1111 de 2006 fue la posesión de riqueza igual o superior a \$3.000.000.000 a 1 de enero de 2007, entendiéndose riqueza como el valor del patrimonio líquido del contribuyente, por lo que se puede tomar en cuenta como referente la declaración de renta del año 2006, frente al que el contribuyente debe demostrar un patrimonio líquido diferente.

En el presente caso, el actor en escrito de demanda, alegó lo siguiente²³:

“Pues bien, contrario a lo expuesto por la Administración, debo señalar que no surgió obligación alguna de declarar y pagar el impuesto al patrimonio, en la medida en que NO se configuró el hecho generador del gravamen, toda vez que el patrimonio líquido a 1º de enero de 2007 era inferior a tres mil millones de pesos. En efecto, a pesar de que en la declaración de renta del año 2006 se denunció un patrimonio superior \$3 mil millones, la razón era porque se estaba declarando el patrimonio de las hijas menores de edad de manera integrada en el patrimonio del poderdante. [...]”

La Sala advierte que el actor alegó pruebas con el fin de demostrar la existencia del usufructo legal de él sobre los bienes de sus hijas, pero no probó la reducción de su patrimonio líquido a 1 de enero de 2007, ya que se reitera, el valor del usufructo legal incrementa el valor del patrimonio líquido de los contribuyentes.

Ahora bien, una vez aclarado que la demandada procedió correctamente al tomar en cuenta el valor del patrimonio líquido declarado por el actor en su declaración de renta del año 2006, y al establecerse que el actor no probó que existiera una reducción de su patrimonio líquido a 1 de enero de 2007, la Sala aclara que el actor sí es responsable del impuesto al patrimonio por el año 2008.

²² Sentencia de 9 de agosto de 2018, exp. 22587. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²³ Folio 5 del c.p.



Sin embargo, el actor en el escrito de demanda y en los alegatos de conclusión manifestó que el valor del impuesto al patrimonio no se calculó de forma adecuada en los actos administrativos demandados, ya que se incluyó el valor de la vivienda de habitación y de las acciones poseídas de sociedades nacionales.

El artículo 295 del Estatuto Tributario, que fue modificado por el artículo 28 de la Ley 1111 de 2006, estableció respecto a la base gravable del impuesto al patrimonio, lo siguiente:

"La base imponible del impuesto al patrimonio está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1º de enero del año 2007, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos veinte millones de pesos (\$220.000.000) del valor de la casa o apartamento de habitación".

La norma enunciada determina que la base gravable del impuesto al patrimonio es el patrimonio líquido del contribuyente a 1 de enero de 2007, del cual se debe excluir el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales y los primeros \$220.000.000 del valor de la casa o apartamento de habitación.

Según el certificado de contador que figura en el folio 27 del cuaderno principal, el actor y sus hijas menores tienen una participación (acciones y aportes) a 31 de diciembre de 2006 dentro de la Sociedad C.I. Mundo Metal de \$2.414.778.000 y figuran varias propiedades a nombre del actor, entre otras, un apartamento por \$246.737.000 (50%)²⁴.

La Sala observa, que dentro de la Liquidación Oficial 322412013000006 de 15 de mayo de 2015, la DIAN no incluyó el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, y el valor de la casa o apartamento de habitación del actor, liquidación que fue confirmada por la Resolución 900.194 de 4 de junio de 2014.

En cuanto a la sanción por no declarar el impuesto al patrimonio, la Sala advierte que 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 sanción²⁵.

De acuerdo a lo expuesto, la Sala procederá a realizar la liquidación del impuesto al patrimonio del actor para el año 2008, tomando en consideración los valores de su declaración del impuesto de renta del año 2006, la cual será la siguiente:

²⁴ Folio 27 cuaderno principal.

²⁵ Artículo 284 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 643 del Estatuto Tributario.



CONCEPTO	VALOR DETERMINADO POR LA DIAN	VALOR DETERMINADO POR EL CE
Total patrimonio bruto	\$ 4.368.442.000	\$ 4.368.442.000
Total pasivo	\$ 0	\$ 0
Total patrimonio liquido	\$ 4.368.442.000	\$ 4.368.442.000
Valor patrimonial neto acciones o aportes poseídos (propias y de las hijas)	\$ 0	\$ 2.414.778.000
Valor casa de apartamento o habitación	\$ 0	\$ 220.000.000
Base para el impuesto	\$ 4.368.442.000	\$ 1.733.664.000
Impuesto al patrimonio	\$ 52.421.000	\$ 20.803.968
Más sanciones	\$ 83.874.000	\$ 33.286.349
Total saldo a pagar	\$ 136.295.000	\$ 54.090.317

Por lo anterior la Sala revocará la sentencia que accedió a las pretensiones de la demanda y anulara parcialmente los actos acusados.

A título de restablecimiento del derecho, el impuesto al patrimonio por el año gravable 2008, a cargo del actor, es el determinado en la presente providencia.

Condena en costas

La Sala no condenará en costas porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición 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

REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

PRIMERO: ANULAR parcialmente la liquidación Oficial de Aforo 322412013000006 de 15 de mayo de 2013 y la Resolución 900.194 de 4 de junio de 2014, proferidas por la DIAN de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que el impuesto al patrimonio a cargo del actor por el año gravable 2008, es el determinado en la liquidación inserta en esta providencia.

TERCERO: RECONOCER personería a Diana Patricia Olmos Montenegro, como apoderado de la DIAN en los términos del poder conferido que obra en el folio 183 del expediente.

CUARTO: Negar la condena en costas en ambas instancias.

Cúmplase.



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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ