



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., seis (6) de octubre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 05001-23-33-000-2014-02097-01(26093)
Demandante: GABRIEL JAIME VÁSQUEZ GUERRERO
Demandado: DIAN

Temas: Patrimonio 2011. Base gravable. Valor patrimonial bienes inmuebles

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 24 de febrero de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera de Oralidad, que resolvió¹:

«PRIMERO: SE CONCEDEN PARCIALMENTE las pretensiones de la demanda que en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho promovió el Señor GABRIEL JAIME VÁSQUEZ GUERRERO contra la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN, por lo cual se declara la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión del impuesto al patrimonio en la forma indicada en la parte motiva de esta providencia, punto 2.6., en lo relacionado con la adición al valor del impuesto al patrimonio a cargo.

SEGUNDO: Se declara que el señor Gabriel Jaime Vásquez Guerrero solo debe pagar como adición al impuesto al patrimonio por el año 2011 la suma de \$60'767.264, la DIAN únicamente podrá ejercer las acciones de cobro sobre este monto adicional, y en caso de haber pagado el contribuyente una suma superior, tendrá derecho a devolución del exceso.

TERCERO: SE CONDENA en costas a la DIAN, conforme a los artículos 188 del CPACA en armonía con el artículo 366 del C.G.P. Liquídense por Secretaría. [...]»

ANTECEDENTES

El 18 de agosto de 2011, GABRIEL JAIME VÁSQUEZ GUERRERO², presentó la declaración inicial del impuesto sobre la renta por el año gravable 2010, en la cual registró un patrimonio bruto de \$5.270.637.000 y se acogió al beneficio de auditoría previsto en el artículo 689-1 del ET³.

¹ Fl. 407 vto. c.p.

² Comerciante, inscrito en la Cámara de Comercio de Medellín para Antioquia. Fls. 52-53 c.p.

³ Fl. 17 c.a.



El 15 de septiembre de 2011⁴, el referido contribuyente presentó la declaración inicial del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011, en la que registró un patrimonio bruto de \$5.270.637.000⁵.

El 12 de febrero de 2012, Gabriel Jaime Vásquez Guerrero corrigió el denuncia rentístico del año gravable 2010 para aumentar el patrimonio bruto a \$12.687.637.000⁶.

Previos requerimientos de información⁷, el contribuyente corrigió la declaración del impuesto al patrimonio para anotar, el 11 de junio de 2013, un patrimonio bruto de \$12.687.637.000⁸ y, el 22 de noviembre de 2013, un patrimonio bruto de \$12.868.687.000⁹.

El 10 de diciembre de 2013, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín expidió el Requerimiento Especial 112382013000146, en el que propuso adicionar el patrimonio bruto en \$2.419.602.000, el impuesto y la sobretasa en \$116.141.000 y \$29.036.000, respectivamente, e imponer sanción por inexactitud de \$232.832.000, para fijar un saldo a pagar de \$700.903.000¹⁰.

Previa respuesta al requerimiento especial¹¹, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, profirió la Liquidación Oficial de Revisión 112412014000088 del 3 de julio de 2014, en la cual corrigió el valor de la sanción por inexactitud (\$232.283.000), para fijar un saldo a pagar de \$700.354.000¹².

Contra el acto de determinación del tributo el actor no interpuso recurso de reconsideración y acudió en demanda *per saltum* ante la jurisdicción¹³.

DEMANDA

GABRIEL JAIME VÁSQUEZ GUERRERO, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, solicitó¹⁴:

«1. DECLARACIÓN:

DECLARAR LA NULIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO "LIQUIDACIÓN OFICIAL IMPUESTO AL PATRIMONIO-REVISIÓN No. 112412014000088 del 2014/07/03: concepto IMPUESTO AL PATRIMONIO AÑO 2011 PERIODO 1, notificado el 07-07-2014".

1.1.- RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO:

⁴ Dentro del plazo establecido en el Decreto 1358 de 2011, «Por el cual se amplían los plazos para la presentación y pago de las declaraciones tributarias para los damnificados por el Fenómeno de La Niña 2010-2011».

⁵ Fl. 11 c.a.

⁶ Fl. 9 c.a.

⁷ 112382013000420 del 23 de mayo de 2013 y 112382013000693 del 6 de noviembre de 2013. Fls. 44-46 y 77-80 c.a.

⁸ Fl. 50 c.a.

⁹ Fl. 86 c.a.

¹⁰ Fls. 96 a 104 c.a.

¹¹ Fls. 115 a 126 c.a.

¹² Fls. 36 a 56 c.p.

¹³ Fl. 34 c.p.

¹⁴ Fl. 2 c.p.



Como consecuencia de la declaración y a título de restablecimiento del derecho, solicito se declare la FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO, AÑO GRAVABLE 2011, PERIODO 1, correspondiente al contribuyente GABRIEL JAIME VÁSQUEZ GUERRERO, NIT 70.412.556-6.

2- Se condene a la Entidad demandada por los daños y perjuicios morales ocasionados a mi prohijado por el ACTO ADMINISTRATIVO "LIQUIDACIÓN OFICIAL IMPUESTO AL PATRIMONIO-REVISIÓN No 112412014000088 del 2014/07/03, en la cuantía en gramos oro consagrado en la legislación y de acuerdo a las consideraciones del despacho y se condene a la Entidad demandada en las costas judiciales».

Invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política
- Artículos 69, 277, 683, 689-1, 705-1, 707, 714, 720 [parágrafo], 742, 743, 745 y 746 del Estatuto Tributario
- Artículos 77, 78, 87, 156, 157, 161, 162, 163, 164, 166 y 169 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo
- Artículo 612 del Código General del Proceso
- Artículo 175 del Código de Procedimiento Civil
- Artículo 46 de la Ley 962 de 2005

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

La actuación de la Administración vulneró el debido proceso cuando solicitó información y soportes de la declaración de renta del año gravable 2010, la cual se encontraba en firme por gozar del beneficio de auditoría previsto en el artículo 689-1 del ET; no obstante, el actor explicó cuáles inmuebles hacían parte de su patrimonio y, a partir de los dos requerimientos ordinarios, efectuó dos correcciones a su declaración del impuesto al patrimonio del año 2011, para incluir bienes que no había declarado, y explicar que algunos bienes habían sido enajenados antes del 31 de diciembre de 2010, por lo que se habían incluido por error en el requerimiento especial.

La DIAN incurrió en falta de motivación por cuanto en el requerimiento especial propuso adicionar bienes no incluidos en el patrimonio bruto, valorados en \$2.336.845.000 conforme al avalúo catastral, sin especificar dichos inmuebles, con lo cual privó al actor de ejercer el derecho de defensa y contradicción, a fin de establecer si los inmuebles o los valores consignados en dicho acto, eran ciertos. Además, desconoció el artículo 277 del ET, según el cual el valor patrimonial de los bienes inmuebles de las personas obligadas a llevar contabilidad es el costo fiscal y no el avalúo catastral.

Asimismo, vulneró los artículos 29 de la CP, 742 y 743 del ET, cuando pretendió adicionar bienes por valor de \$263.806.500 con la información exógena del año gravable 2010, carente de valor probatorio, al no hacer una confrontación efectiva con los bienes que habían sido relacionados con sus matrículas inmobiliarias.

En la liquidación de revisión, la Administración no aceptó que el acta de la visita realizada al contribuyente, en virtud del auto de inspección tributaria dictado con el fin de verificar información de la declaración de renta del año 2010 es nula, por ser violatoria del debido proceso, en cuanto desconoció el beneficio de auditoría al que tenía derecho el demandante, y que le impedía verificar dichos soportes.



Cuando se adicionaron bienes por un valor catastral de \$2.336.845.000, bajo el argumento de que no fue posible establecer su valor patrimonial, se desconoció el mandato contenido en el artículo 745 del ET, según el cual las dudas provenientes de vacíos probatorios se resuelven a favor del contribuyente. En las respuestas a los requerimientos ordinarios y especial, se explicó y probó que (i) 18 inmuebles se habían enajenado y no se poseían en el periodo fiscal, (ii) la matrícula de un inmueble no existía en cuanto adolecía de un error de transcripción, (iii) una misma matrícula se solicitó dos veces, (iv) dos matriculas ya se habían reportado, y (v) 35 inmuebles no habían sido declarados en el denuncia inicial del impuesto al patrimonio por lo que se corrigió la declaración para incluirlos y, respecto de cada uno, se discriminó el valor contable y fiscal, y el porcentaje de propiedad.

La DIAN vulneró el debido proceso y contravino el artículo 707 del ET, cuando se negó a allegar al expediente los certificados de tradición de los bienes relacionados en el requerimiento especial, con los cuales se demostraba que, en las dos correcciones a la declaración, se había declarado la totalidad de los bienes poseídos al 1 de enero de 2011.

En su afán por verificar la correcta determinación del impuesto al patrimonio 2011, la Administración perdió de vista que el contribuyente corrigió voluntariamente la declaración para incluir todos los bienes que conformaban su patrimonio al 1 de enero de 2011 y, en consecuencia, liquidó correctamente el impuesto y las sanciones correspondientes.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, así¹⁵:

De la normativa aplicable al caso es claro que el impuesto al patrimonio es diferente del impuesto de renta; cosa distinta es que la base gravable se tome, por disposición de la ley, de la declaración de renta. La obligación del actor de presentar la declaración del impuesto al patrimonio se determinó con base en la información reportada en la declaración de renta del año gravable 2010, presentada el 18 de agosto de 2011 y corregida el 15 de febrero de 2012, en la cual se aumentó el patrimonio bruto de \$5.270.637.000 a \$12.687.637.000, es decir, en \$7.417.000.000, sin que la declaración del impuesto al patrimonio del año 2011 fuera corregida con ocasión de la referida corrección del denuncia rentístico del año 2010. La declaración inicial del impuesto al patrimonio presentada el 15 de septiembre de 2011, solo fue corregida el 11 de junio de 2013 en el sentido de ajustar el patrimonio bruto al declarado en renta por \$12.687.637.000.

De acuerdo con los artículos 703, 705 y 714 del ET, y la investigación realizada por la División de Gestión de Fiscalización, se profirió el requerimiento especial en el que se propuso adicionar el patrimonio bruto en la suma de \$2.419.602.000, no incluida en la corrección de la declaración de renta; en los requerimientos ordinarios, se le solicitó al contribuyente la información relacionada en el renglón 37 de “*activos fijos*” de la declaración de renta del año 2010, que es la base gravable del impuesto al patrimonio

¹⁵Fls. 234 a 248 c.p.



del año 2011 pues, al confrontarla con la información exógena suministrada por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi, el cual reportó 103 matrículas inmobiliarias, se evidenció que solo 49 fueron discriminadas en el patrimonio, y las 54 restantes no fueron incluidas, pese a que fueron reportadas por un valor catastral de \$2.336.845.000, de las cuales no fue posible establecer el valor patrimonial dado que el contribuyente no remitió soportes o pruebas, ni dio una respuesta satisfactoria a los requerimientos ordinarios.

Contrario a lo afirmado por el actor, en el requerimiento especial se identificaron y relacionaron los inmuebles que se consideró no habían sido incluidos en la declaración inicial y sus correcciones, a partir de la información reportada por el IGAC y en el formato 1032, correspondiente a enajenación en notarías.

El contribuyente no logró desvirtuar las pruebas en las que se basó la Administración para establecer que el patrimonio de la declaración de renta del año 2010 no incluyó bienes por valor de \$2.419.602.000, que hacen parte de la declaración del impuesto al patrimonio del periodo gravable 2011, conforme a la Ley 1370 de 2009 y el Decreto 4825 de 2010, lo que constituye inexactitud sancionable de conformidad con el artículo 647 del ET.

AUDIENCIA INICIAL

El 20 de octubre de 2015, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹⁶. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales o nulidades, no se solicitaron medidas cautelares, ni se propusieron excepciones previas, se tuvieron como pruebas las allegadas con la demanda y la contestación, se dio traslado a las partes para alegar de conclusión y el litigio se concretó en establecer la legalidad del acto administrativo acusado.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera de Oralidad, anuló parcialmente la liquidación acusada, declaró que el actor debía pagar como adición al impuesto al patrimonio por el año 2011 la suma de \$60.767.264, y condenó en costas a la DIAN, con fundamento en lo siguiente¹⁷:

Desde el inicio del procedimiento administrativo se puso de presente que lo que sería objeto de verificación era la base gravable del impuesto al patrimonio del año 2011, que corresponde al patrimonio bruto a 31 de diciembre de cada año en el impuesto sobre la renta, declaración que no podía ser modificada al estar en firme por gozar del beneficio de auditoría, aspecto no discutido. Por esta razón, la Administración estaba facultada para ejercer su potestad fiscalizadora sobre dicho patrimonio bruto, como un elemento de depuración del impuesto a la riqueza, sin afectar la obligación tributaria contenida en el denuncia rentístico del año 2010.

¹⁶ Fls. 373 a 379 c.p.

¹⁷ Fls. 395 a 408 c.p.



Lo que llevó a la DIAN a proferir los requerimientos ordinarios, el especial y la liquidación de revisión, no fue la información o soportes de la declaración de renta del año 2010, que el contribuyente no entregó, sino la información exógena reportada por el IGAC y la contenida en el formulario 1032 “*enajenación en notarias*”, de tal forma que la supuesta irregularidad que hubiese llegado a existir no afecta de nulidad el procedimiento administrativo y las decisiones que al interior del mismo se tomaron, ya que no fueron el sustento de las mismas.

No es cierta la afirmación del demandante según la cual en el requerimiento especial no se relacionaron e identificaron los inmuebles que, a juicio de la DIAN, no se declararon pues, en el anexo explicativo consta la relación de estos con sus respectivas matrículas inmobiliarias, los cuales se identificaron desde la expedición de los requerimientos ordinarios, por lo que no se vulneraron los derechos al debido proceso y de contradicción.

Si bien el artículo 277 del ET establece que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben declarar el valor de los inmuebles por el costo fiscal, también lo es que el inciso segundo da la posibilidad de tener en cuenta el valor catastral; le asistió razón a la Administración cuando determinó el valor de los inmuebles por el avalúo catastral, toda vez que con la respuesta al requerimiento especial el actor no aportó las pruebas del costo fiscal, al esgrimir la firmeza de la declaración de renta del año 2010. Al contribuyente le correspondía, ante la propuesta de modificación de la declaración privada, aportar las pruebas que sustentaran sus afirmaciones o negaciones, en virtud del artículo 746 del ET.

Aunque explicó que algunos inmuebles habían sido enajenados antes del 31 de diciembre de 2010, y otros no declarados por equivocación habían sido incluidos en la declaración de corrección, y aportó certificados de tradición y libertad, los mismos no dan razón del valor de la cuota del actor, por lo que se echa de menos que no haya aportado en vía administrativa y judicial las copias de las escrituras públicas de adquisición de los inmuebles, para determinar cuál fue el valor de adquisición y el ajuste fiscal de los derechos del demandante.

Le asistió razón al actor cuando afirmó que algunos de los bienes incluidos en la liquidación oficial habían sido enajenados antes del 31 de diciembre de 2010, lo cual se probó con los certificados de tradición y libertad allegados con la demanda; así, respecto de dichos inmuebles, su valor catastral debe restarse de la base gravable y, en consecuencia, afectarse el monto del impuesto a cargo y la sanción por inexactitud, conforme a la siguiente relación:



	MATRÍCULA	VALOR	FL.	OBSERVACIONES
1	070-84224	51.661.000	Fl. 172	
2	180-3821	82.165.000	Fl. 175	
3	180-6117	256.573.000	Fl. 177	
4	200-177087	40.621.000	Fl. 179	
5	200-177088	35.650.000	FL.181	
6	210-36678	4.161.000	Fl. 182	
7	244-60317	93.358.000	Fl. 183	
8	252-20813	34.597.000	Fl. 184 vto.	
9	260-153370	22.292.000	Fl. 187	
10	260-153384	19.847.000	Fl. 190 vto.	
11	260-9904	53.919.000	Fl. 193 vto.	
12	280-133317	86.996.000	Fl. 195 vto.	El demandante no aparece como titular
13	280-17604	40.252.000	Fl. 198 vto.	
14	280-78896	39.587.000	Fl. 201	
15	303-46092	5.154.000	Fl. 202 vto.	
16	303-54129	86.580.000	Fl. 204 vto.	
17	307-0018214	104.247.000	Fl. 207 vto.	
18	307-47338	91.011.000	Fl. 209 vto.	
		1.148.671.000		

Asimismo le asistió razón al demandante cuando explicó que un bien se incluyó dos veces y que el error se originó en la aparente inscripción con dos cédulas catastrales, lo que llevó a la DIAN a concluir erróneamente que se trataba de dos inmuebles diferentes y los incluyó en la liquidación de revisión dos veces, ya que conforme a la matrícula inmobiliaria que consta en el folio 125 se probó que el inmueble en principio tuvo como cedula catastral la número 00-04-013-075 y luego se cambió por el 23001000400130075000, debiéndose restar del patrimonio bruto la suma de \$4.943.000, con lo cual el valor que se debió adicionar fue el de \$1.265.988.000.

Si bien es cierto que la matrícula inmobiliaria 144-0108999901 es inexistente, por cuanto solo tiene 9 dígitos y no 13, como lo sostuvo el demandante, también lo es que el inmueble asociado a la misma no fue incluido en el acto liquidatorio, por lo que no hizo consideración adicional al respecto.

Tampoco efectuó pronunciamiento sobre la sobretasa y la sanción por inexactitud, toda vez que en la demanda no se hizo reparo alguno frente a estos cargos determinados en el acto administrativo. Y como se concedieron parcialmente las pretensiones de la demanda, se condena en costas a la DIAN, parte vencida en el proceso.

RECURSOS DE APELACIÓN

Las partes, inconformes con la decisión de primera instancia, interpusieron sendos recursos de apelación.

El **demandante** solicitó revocar parcialmente la sentencia recurrida para, en su lugar, acceder a las pretensiones de la demanda, y mantener la condena en costas a la DIAN¹⁸.

¹⁸Índice 29 en Samai.



Insistió en la vulneración del debido proceso pues, contrario a lo concluido por el Tribunal, a la DIAN no le era legalmente dable solicitar información y soportes de la declaración de renta del año 2010 para fiscalizar la declaración del impuesto al patrimonio 2011, por cuanto la misma estaba en firme, por lo que para ejercer su facultad de fiscalización debió solicitar o hacer cruces de información.

No es de recibo la posición del *a quo* según la cual, para efectos de determinar la base gravable del impuesto al patrimonio, los inmuebles se debieron declarar por el avalúo catastral, toda vez que conforme al artículo 277 del ET los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, como el actor, solo los pueden declarar por el costo fiscal, lo cual probó; por esta razón, la DIAN no podía determinar el valor de los mismos con base en el auto avalúo o avalúo catastral, sino solo por el costo fiscal, de acuerdo con los principios de legalidad del tributo y espíritu de justicia, concordantes con lo dispuesto en el artículo 95 [9] de la CP.

La **demandada** solicitó revocar la sentencia apelada y, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda¹⁹.

No le asistió razón al *a quo* cuando consideró que no se debían tener en cuenta, en la determinación de la base gravable del tributo, ciertos bienes enajenados de manera previa a su causación, ya que el patrimonio no solo se encuentra conformado por los bienes poseídos en el año de la obligación, sino también por las utilidades derivadas de las transacciones de venta, las cuales incrementaron el patrimonio del periodo gravable 2011, aspecto que debió desvirtuar el actor en vía administrativa conforme el artículo 671 del ET.

Se encuentra demostrado que el actor, al vender bienes de su propiedad, cambió activos representados en inmuebles por otros equivalentes en dinero los cuales mantuvieron o incluso incrementaron su patrimonio. El producto de la enajenación se debió llevar a la declaración de renta y a la del patrimonio, salvo que el actor hubiera demostrado pérdidas en la transacción, hecho que no se probó ni en vía administrativa, ni judicial.

No es procedente la condena en costas impuesta a la entidad demandada por cuanto el asunto debatido es de interés general al involucrar recursos públicos, cuya prueba documental fue aportada en su mayoría por la Administración. Además, como lo ha considerado el Consejo de Estado en diversos pronunciamientos, no se encuentra acreditada su causación, ni las agencias en derecho.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** solicitó confirmar las peticiones contenidas en el recurso de apelación²⁰. Insistió en los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación al señalar que la DIAN no tenía competencia para revisar documentos y pruebas de la declaración de renta del año gravable 2010, y no podía determinar el costo fiscal de los bienes inmuebles con base en el avalúo catastral por tratarse de un contribuyente obligado a llevar contabilidad, aspecto en el que erró el *a quo*.

¹⁹Índice 28 en Samai.

²⁰Índice 20 en Samai.



A la Administración y al Tribunal les correspondía decretar de oficio las pruebas que consideraran necesarias para el esclarecimiento de la verdad; si los certificados de libertad no posibilitaban determinar el precio de adquisición de los inmuebles, lo cual no es cierto, debieron haber solicitado las escrituras públicas de adquisición de los mismos.

La **demandada** solicitó negar las pretensiones de la demanda, confirmar la legalidad de la actuación administrativa acusada y condenar en costas al demandante por haber sometido a la entidad a un desgaste administrativo y judicial. Al efecto, ratificó los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación²¹.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de la liquidación oficial de revisión por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto al patrimonio del año gravable 2011, presentada por GABRIEL JAIME VÁSQUEZ GUERRERO.

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por las partes corresponde establecer lo siguiente: (i) la entidad demandada vulneró el debido proceso cuando solicitó información y soportes del denuncia rentístico del año 2010, para fiscalizar la declaración del impuesto al patrimonio 2011, (ii) se vulneró el artículo 277 del ET al establecerse el valor patrimonial de los bienes inmuebles con base en el avalúo catastral, y no por el costo fiscal, (iii) si se debieron mantener para la determinación de la base gravable, bienes enajenados de manera previa a la causación del tributo, y (iv) si es procedente la condena en costas.

Vulneración del debido proceso

El actor insiste en la vulneración del derecho al debido proceso por considerar que, contrario a lo concluido por el Tribunal, a la DIAN no le era legalmente dable solicitar información y soportes del denuncia rentístico del año 2010, para fiscalizar la declaración del impuesto al patrimonio por el periodo 2011, en cuanto la misma se encontraba en firme en virtud del beneficio de auditoría por lo que para ejercer su facultad de fiscalización debió solicitar o hacer cruces de información.

El artículo 684 del Estatuto Tributario establece que la autoridad fiscal tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, por lo cual podrá «**verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario**».

En el *sub examine*, son hechos probados y no discutidos por las partes que el actor, en su calidad de sujeto pasivo de los impuestos sobre la renta y patrimonio por los años gravables 2010 y 2011 respectivamente, registró en las declaraciones iniciales de los referidos tributos como **patrimonio bruto** la suma de \$5.270.637.000, valor que fue objeto de modificación en el denuncia rentístico en cuanto pasó a fijarse en

²¹ Índice 18 en Samai.



\$12.687.637.000, sin que el mismo se corrigiera en la declaración del impuesto al patrimonio.

Este hecho fue el que condujo a la Administración a iniciar la investigación tendiente a verificar el impuesto al patrimonio por el año gravable 2011, como se explicó en los antecedentes del acta de la inspección tributaria suscrita el 10 de diciembre de 2013 al señalar que «**El indicador por el cual fue seleccionado el contribuyente para la correspondiente auditoría del impuesto al patrimonio 2011 fue la diferencia entre el Patrimonio Bruto registrado en la declaración del impuesto de Renta y Complementario año gravable 2010 (\$12.687.637.000) y el registrado en la declaración del impuesto al Patrimonio año gravable 2011 (\$5.270.637.000) por valor de \$7.417.000.000 [...]»²². Se resalta.**

Evidenciado lo anterior, la Administración, en ejercicio de las facultades que le otorgan, entre otros, el referido artículo 684, y los artículos 686 y 688 del ET, profirió el requerimiento ordinario 112382013000420 del 23 de mayo de 2013²³ en el que, si bien solicitó algunos anexos explicativos de la declaración de renta, en especial, el relativo a activos fijos a efectos de verificar el valor del patrimonio bruto en tanto inicialmente, coincidía con el registrado en dicha declaración, también lo es que el contribuyente, en atención al beneficio de auditoría, no entregó la información solicitada, pero informó que «[...] he advertido algunos errores en la elaboración de la declaración del Impuesto al Patrimonio 2011, por lo que he decidido corregir voluntariamente la respectiva declaración», corrección efectuada el 11 de junio de 2013²⁴ en la que denunció el mismo patrimonio bruto registrado en la declaración de corrección de renta por el año 2010, realizada el 12 de febrero de 2013, esto es, la suma de \$12.687.637.000.

Y el 6 de noviembre de 2013, expidió un segundo requerimiento de información (112382013000693) en el que explicó que, comparada la corrección de la declaración del impuesto al patrimonio del 11 de junio de 2013, con la información exógena reportada por algunos terceros - IGAC y notarías-, evidenció que algunos bienes raíces (56) no fueron incluidos en el patrimonio bruto, por lo que los relacionó y solicitó respecto de cada uno de ellos: «1. Discriminar por cada uno de los bienes el valor registrado en la contabilidad y valor fiscal. 2. Informar el porcentaje de propiedad en cada uno de los bienes relacionados. 3. Explicación de por qué dichos bienes no fueron incluidos en la base gravable de la declaración del impuesto al patrimonio del año 2011 y las normas que lo sustentan».

El 22 de noviembre de 2013 el actor dio respuesta al anterior requerimiento en los términos solicitados por la entidad, y precisó que: (i) 18 inmuebles no se poseían al primero de enero de 2011, lo cual se verificaba con los certificados de libertad aportados, (ii) una matrícula inmobiliaria no existía, (iii) una misma matrícula fue solicitada dos veces, (iv) una matrícula ya había sido informada en la respuesta al requerimiento 112382013000420 y, por lo tanto, incluida en la primera corrección de la declaración y, (v) por un error involuntario, omitió incluir 35 inmuebles en la declaración del impuesto al patrimonio 2011, valorados en \$181.050.000, por lo que subsanaba dicha omisión con la corrección de la declaración en la cual registró un patrimonio bruto de \$12.868.687.000.

²² Fl. 92 c.a.

²³ Fls. 44-46 c.a.

²⁴ Fl. 50 c.a.



Sobre esta última declaración versó la propuesta de modificación contenida en el requerimiento especial, confirmada en el acto liquidatorio, en el que se precisó que la adición del patrimonio bruto por valor de \$2.419.602.000 obedecía a la información reportada por el IGAC, y a lo registrado en el formato 1032 “*enajenación de notarías*”.

Así, la Sala advierte que no se violó el debido proceso cuando la Administración, en ejercicio de sus amplias facultades, solicitó información de la declaración de renta del año gravable 2010, -la cual le sirvió como referente para evidenciar la inexactitud en la que había incurrido el actor al autoliquidar el impuesto al patrimonio por el año gravable 2011, hecho reconocido por el contribuyente cuando corrigió, en dos oportunidades, dicho denuncia-, por cuanto la adición del patrimonio bruto determinada en el requerimiento especial y en la liquidación de revisión tuvo como fundamento la información exógena reportada por el IGAC y las notarías, y no la información o soportes de la declaración de renta del año 2010, como bien lo advirtió *el a quo*. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

Valor patrimonial de los bienes inmuebles

En la actuación acusada la Administración determinó la adición del patrimonio bruto en \$2.419.602.000 al estimar que, después de comparar el patrimonio bruto declarado por el contribuyente con la información exógena reportada por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi, verificó que no incluyó la totalidad de bienes inmuebles de su propiedad, por lo que procedió a incorporarlos y valorarlos según el avalúo catastral en \$2.336.845.000. Asimismo, adicionó la suma de \$82.757.000, al considerar que los activos adquiridos en el año 2010 se encontraban valorados en \$263.806.500, y el actor los declaró en la segunda corrección a la declaración por \$181.050.000. Al respecto se precisa, como se verá más adelante, que la primera cifra determinada por la DIAN (\$2.336.845.000), ya incluía los inmuebles comprados por el actor en el año 2010, con lo cual duplicó valores frente a estos inmuebles.

El Tribunal concluyó que de la adición del patrimonio bruto calculada por la Administración en \$2.419.602.000, se debieron restar \$1.148.671.000, en cuanto se probó que el actor enajenó algunos inmuebles antes del 31 de diciembre de 2010, y \$4.943.000, de una matrícula inmobiliaria incluida dos veces en el acto liquidatorio para llegar a la suma de \$1.265.988.000.

Para el actor, no es de recibo la posición del *a quo*, quien avaló la actuación de la DIAN de determinar el valor de los inmuebles conforme al avalúo catastral, toda vez que de acuerdo con el artículo 277 del ET, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, como es su caso, solo los pueden declarar por el costo fiscal, el cual se probó con los certificados de libertad y tradición.

Lo primero que se pone de presente es que la cifra adicionada en la liquidación de revisión, cuantificada en \$2.336.845.000, se conformó con una relación de 56 bienes inmuebles que, a juicio de la Administración, no habían sido declarados por el actor; no obstante, de la revisión y confrontación de dicha relación con los certificados de tradición y libertad obrantes en el expediente, se evidencia que:



#	MATRÍCULA INMOBILIARIA	AVALÚO CATASTRAL	OBSERVACIONES	FL.
1	070-84224	51.661.000	Enajenado antes del año 2010	172
2	106-6349	64.858.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	107-108
3	106-889	194.654.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	109-111
4	106-9907	90.701.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	112-113
5	140-43357	4.943.000	Matrícula relacionada en el numeral 14	127-128
6	140-43481	4.943.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	114-115
7	140-43503	4.943.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	116-117
8	140-01089901	555.440.000	Incluido en la corrección del 11 de junio de 2013	118
9	140-110364	9.478.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	119-120
10	140-110365	2.576.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	121
11	140-43299	4.943.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	122-123
12	140-43354	4.943.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	124
13	140-43356	4.943.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	125-126
14	140-43357	4.943.000	Matrícula relacionada en el numeral 5	
15	140-43360	4.943.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	129-130
16	140-43361	4.943.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	131-132
17	140-43363	4.943.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	133
18	140-43365	4.943.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	134-135
19	140-43371	4.943.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	136-137
20	140-43373	4.943.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	138
21	140-43374	4.943.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	139-141
22	140-43479	4.943.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	142-143
23	140-43480	4.943.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	144
24	140-43483	4.943.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	145
25	140-43489	4.943.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	146
26	140-43524	7.899.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	147
27	140-43527	7.899.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	148
28	140-43535	4.943.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	149
29	140-43542	7.899.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	151-152
30	140-44265	4.943.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	153-154
31	140-44267	4.943.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	155
32	140-44324	4.943.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	156
33	140-44632	4.943.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	157-158
34	140-52846	4.943.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	159
35	140-58107	8.006.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	160-161
36	180-1350	50.637.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	162
37	180-27206	12.629.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	163-164
38	180-3821	82.165.000	Enajenado antes del año 2010	175
39	180-6117	256.573.000	Enajenado antes del año 2010	177
40	190-116520	38.151.000	Incluido en la corrección del 22 de noviembre de 2013	178
41	200-177087	40.621.000	Enajenado antes del año 2010	179
42	200-177088	35.650.000	Enajenado antes del año 2010	181
43	210-36678	4.161.000	Enajenado antes del año 2010	182
44	244-60317	93.358.000	Enajenado antes del año 2010	183
45	252-20813	34.597.000	Enajenado antes del año 2010	184 vto
46	260-153370	22.292.000	Enajenado antes del año 2010	187
47	260-153384	19.847.000	Enajenado antes del año 2010	190 vto
48	260-57866	18.715.000	No incluido en el requerimiento especial	
49	260-9904	53.919.000	Enajenado antes del año 2010	193 vto
50	280-133317	86.996.000	Enajenado antes del año 2010	195 vto
51	280-17604	40.252.000	Enajenado antes del año 2010	198 vto
52	280-78896	39.587.000	Enajenado antes del año 2010	201
53	303-46092	5.154.000	Enajenado antes del año 2010	202 vto
54	303-54129	86.580.000	Enajenado antes del año 2010	204 vto
55	307-0018214	104.247.000	Enajenado antes del año 2010	207 vto
56	307-47338	91.011.000	Enajenado antes del año 2010	209 vto
Total		2.336.845.000		



35	Inmuebles fueron incluidos en la corrección del 22 de noviembre de 2013	609.076.000
18	Inmuebles fueron enajenados antes del año 2010	1.148.671.000
1	Inmueble fue incluido dos veces (matrícula 140-43357 num. 5 y 14)	4.943.000
1	Inmueble fue incluido en la corrección del 11 de junio de 2013	555.440.000
1	Inmueble no fue incluido en el requerimiento especial	18.715.000
56	Total	2.336.845.000

Al excluir de la anterior relación los inmuebles que fueron enajenados antes del año 2010 (18), así como las matrículas repetida, no incluida en la liquidación de revisión o declarada con anterioridad (3), a las cuales aludió el Tribunal pero no retiró al momento de determinar el valor que, a su juicio, se debió adicionar, se tiene que la inconformidad planteada por el actor en su recurso de apelación se concreta en establecer si los valores de los 35 bienes inmuebles incluidos en la corrección del 22 de noviembre de 2013 se debieron determinar por su costo fiscal -consignado en los certificados de tradición-, y no con base en el avalúo catastral, en cuanto es un obligado a llevar contabilidad que se rige por lo previsto en el artículo 277 [inc. 1] del ET.

Como lo ha precisado la Sala²⁵, es cierto que en los términos del inciso primero del artículo 277 del ET²⁶ y normas concordantes, los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad, como el actor, deben calcular el valor patrimonial de los bienes inmuebles conforme con su costo fiscal que, acorde con el artículo 67 del mismo ordenamiento, se determina teniendo en cuenta el *precio de adquisición*, el costo de las construcciones y mejoras, y la contribución por valorización.

En el *sub examine*, contrario a lo considerado por la demandada y por el Tribunal, los certificados de tradición y libertad aportados tanto en vía administrativa como judicial permitían determinar, como lo sostuvo y acreditó el demandante, el valor patrimonial de los bienes inmuebles, esto es, su costo fiscal, denunciado por el actor en la corrección efectuada el 22 de noviembre de 2013, de la siguiente manera:

²⁵ Sentencia del 14 de agosto de 2019, Exp. 22530, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁶ «Los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad deben declarar los inmuebles por el costo fiscal, determinado de acuerdo con lo dispuesto en los Capítulos I y III del Título II del Libro I de este Estatuto y en el artículo 65 de la Ley 75 de 1986».



#	MATRÍCULA INMOBILIARIA	COSTO ADQUISICIÓN	% PARTICIPACIÓN	VALOR DERECHO	FL.
1	106-6349	58.000.000	25%	14.500.000	107-108
2	106-889	165.400.000	25%	41.350.000	109-111
3	106-9907	20.000.000	25%	5.000.000	112-113
4	140-43481	4.750.000	50%	2.375.000	114-115
5	140-43503	4.500.000	50%	2.250.000	116-117
6	140-110364	12.000.000	50%	6.000.000	118
7	140-110365	9.000.000	50%	4.500.000	119-120
8	140-43299	4.500.000	50%	2.250.000	121
9	140-43354	4.500.000	50%	2.250.000	122-123
10	140-43356	4.500.000	50%	2.250.000	124
11	140-43357	4.750.000	50%	2.375.000	125-126
12	140-43360	4.750.000	50%	2.375.000	127-128
13	140-43361	4.750.000	50%	2.375.000	129-130
14	140-43363	4.500.000	50%	2.250.000	131-132
15	140-43365	4.500.000	50%	2.250.000	133
16	140-43371	4.750.000	50%	2.375.000	134-135
17	140-43373	4.750.000	50%	2.375.000	136-137
18	140-43374	4.500.000	50%	2.250.000	138
19	140-43479	4.750.000	50%	2.375.000	139-141
20	140-43480	4.750.000	50%	2.375.000	142-143
21	140-43483	4.500.000	50%	2.250.000	144
22	140-43489	4.500.000	50%	2.250.000	145
23	140-43524	9.000.000	50%	4.500.000	146
24	140-43527	9.000.000	50%	4.500.000	147
25	140-43535	6.000.000	50%	3.000.000	148
26	140-43542	9.000.000	50%	4.500.000	149
27	140-44265	4.500.000	50%	2.250.000	151-152
28	140-44267	4.500.000	50%	2.250.000	153-154
29	140-44324	5.000.000	50%	2.500.000	155
30	140-44632	4.500.000	50%	2.250.000	156
31	140-52846	4.500.000	50%	2.250.000	157-158
32	140-58107	9.000.000	50%	4.500.000	159
33	180-1350	10.400.000	50%	5.200.000	160-161
34	180-27206	15.000.000	33%	5.000.000	162
35	190-116520	55.500.000	50%	27.750.000	163-164
Total				181.050.000	

Conforme a lo expuesto, se concluye la improcedencia de la adición efectuada por la Administración y, en consecuencia, de la imposición de la sanción por inexactitud, toda vez que se probó que el contribuyente declaró la totalidad de los bienes inmuebles que poseía al 1 de enero de 2011, fecha de causación del tributo aquí discutido, conforme al costo fiscal, en aplicación de la regla fijada en el artículo 277 [inc. 1] del ET. Prospera el cargo de apelación.

Ahora bien, la DIAN considera que no le asistió razón al *a quo* cuando consideró que no se debían tener en cuenta en la determinación de la base gravable del tributo ciertos bienes enajenados de manera previa a su causación, ya que el patrimonio no solo se encuentra conformado por los bienes poseídos en el año de la obligación, sino también por las utilidades derivadas de las transacciones de venta, las cuales incrementaron el patrimonio del periodo gravable 2011, aspecto que debió desvirtuar el actor en vía administrativa conforme el artículo 671 del ET.



Que el actor, al vender bienes de su propiedad cambió activos representados en inmuebles por otros equivalentes en dinero que se mantuvieron o incluso incrementaron su patrimonio. Y que el producto de la enajenación se debió llevar a la declaración de renta y a la del patrimonio, salvo que aquel hubiera demostrado pérdidas en la transacción, hecho que no se probó en vía administrativa ni judicial.

No tiene vocación de prosperidad el cargo de apelación propuesto por la entidad demandada según el cual debieron permanecer en el patrimonio bruto del actor los inmuebles que enajenó con anterioridad al año 2010, pues conforme al artículo 295-1 del ET²⁷, vigente en el periodo discutido, la base gravable del impuesto al patrimonio correspondía al valor del patrimonio líquido **poseído al primero de enero de 2011**, el cual debía estimarse conforme a las reglas fijadas en el Título II del Libro I del ET, como lo hizo el actor. Sobre esta disposición, la Sección ha considerado que **«el ordenamiento determinó que era en esa fecha que debían verificarse los diversos elementos del hecho imponible a fin de que la obligación tributaria naciese a la vida jurídica. Esa disposición era, además, concordante con las previsiones de los artículos 293-1 y 295-1 ejusdem, conforme a las cuales el impuesto al patrimonio del 2011 se causaba «por la posesión de riqueza a 1o de enero» de esa anualidad, i.e., respecto del patrimonio líquido que, en esa fecha, fuera explotado económicamente por el contribuyente»**²⁸. Se resalta

Y sin que sean objeto de análisis los cuestionamientos sobre la permanencia de dichos activos en el patrimonio del actor bajo el argumento de haberse remplazado un activo (inmueble) por otro (dinero), así como el relativo al efecto que pudieron tener las transacciones de venta de los inmuebles a nivel de renta o ganancia ocasional, por no haber sido planteados en la actuación acusada, razón por la cual escapan al control que debe ejercer la jurisdicción en el caso concreto.

Por último, la DIAN manifestó su inconformidad respecto de la condena en costas impuesta por el *a quo*, pues, a su juicio, no se causaron en el proceso.

Según lo dispuesto en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, para que proceda la condena en costas deben estar probadas en el expediente, situación que no se advierte en el caso. Por lo anterior, se revocará la condena en costas impuesta por el *a quo* y, por las mismas razones, no se condenará en costas en la presente instancia.

Conforme a lo expuesto, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, anulará el acto acusado. A título de restablecimiento del derecho declarará la firmeza de la declaración privada presentada el 22 de noviembre de 2013. Y negará la pretensión relativa a la indemnización de perjuicios por carecer de carga argumentativa y probatoria, aunado a que la nulidad de un acto administrativo de carácter particular no conlleva de forma automática reparación aparte del restablecimiento del derecho²⁹.

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,

²⁷ «La base imponible del impuesto al patrimonio a que se refiere el artículo 292-1 está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1o de enero del año 2011, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones poseídas en sociedades nacionales, así como los primeros trescientos diecinueve millones doscientos quince mil pesos (\$319.215.000) del valor de la casa o apartamento de habitación».

²⁸ Sentencia del 11 de noviembre de 2021, Exp. 24692, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez

²⁹ En el mismo sentido, sentencia del 7 de mayo de 2020, Exp. 23842, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



FALLA

1.- REVOCAR la sentencia del 24 de febrero de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera de Oralidad. En su lugar, se dispone:

«**PRIMERO:** Anular la Liquidación Oficial de Revisión 112412014000088 del 3 de julio de 2014, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, DECLARAR en firme la declaración privada del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011, presentada el 22 de noviembre de 2013, por GABRIEL JAIME VÁSQUEZ GUERRERO».

2.- NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

3.- Sin condena en costas en esta instancia.

4.- Reconocer personería a la abogada Jeanny del Pilar Mantilla Rendón, como apoderada de la entidad demandada, en los términos del poder conferido que obra en el índice 19 de Samai.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO