



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., diecinueve (19) de julio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 05001-23-33-000-2014-01257-01 (26298)
Demandante: Edgar Adolfo Gutiérrez Castro
Demandada: DIAN

Temas: Patrimonio 2011. Base gravable. Pasivos y activos exentos. Prueba

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 28 de enero de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que decidió¹: «**PRIMERO:** Se niegan las pretensiones de la demanda. **SEGUNDO:** Se condena en costas y agencias en derecho en primera instancia al Sr. Edgar Gutiérrez Castro, conforme a los artículos 188 del CPACA, 365 y 368 del CGP. Por Secretaría de este Tribunal, procédase a su liquidación. ».

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 17 de mayo de 2011, el demandante² presentó la declaración del impuesto al patrimonio del año 2011, en la que registró patrimonio bruto de \$5.356.658.000, pasivos de \$2.176.205.000 y un patrimonio líquido de \$3.180.453.000. A este último valor, restó bienes excluidos por \$779.002.000 y la casa de habitación por \$303.737.000, resultando un patrimonio base de \$2.097.714.000 y un impuesto a cargo de \$29.368.000³.

Previo emplazamiento para corregir⁴, el 12 de agosto de 2013 la declaración anterior fue corregida para incrementar el patrimonio bruto a \$5.584.211.000 y los pasivos a \$2.228.075.000, lo que arrojó un patrimonio líquido de \$3.356.136.000 al que se restaron bienes excluidos por \$779.002.000 y la casa de habitación por \$319.215.000 -mayor al de la declaración inicial-. De esto resultó: (i) patrimonio base de \$2.257.919.000; (ii) impuesto a cargo de \$54.190.000; (iii) sobretasa de \$13.547.000; (iv) sanción por corrección de \$4.964.000 y (v) total saldo a pagar de \$72.701.000⁵.

Mediante Requerimiento Especial nro. 112382013000101 del 21 de agosto de 2013⁶, la DIAN propuso modificar la referida declaración de corrección para desconocer pasivos, bienes excluidos y lo correspondiente al valor de la casa de habitación. Con lo cual, incrementó el impuesto a cargo a \$268.042.000, la sobretasa a \$67.011.000 e impuso sanción por inexactitud (160%) de \$427.706.000.

¹ SAMAI, índice 2, «ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2» (páginas pdf: 361 a 378)

² Conforme con las obligaciones registradas en el RUT, obligado a llevar contabilidad.

³ SAMAI, índice 2, «ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2» (página pdf: 272)

⁴ Nro. 112382013000082 del 11 de julio de 2013

⁵ SAMAI, índice 2, «ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2» (página pdf: 273)

⁶ SAMAI, índice 2, «ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2» (páginas pdf: 245 a 252)



Precedido de oportuna respuesta al requerimiento especial⁷, la autoridad tributaria profirió Liquidación Oficial de Revisión nro. 112412014000041 del 31 de marzo de 2014 (ff. pdf. 104 ss.) en los términos propuestos en el acto previo. La actora prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente a la jurisdicción.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones⁸:

1. Que es nulo el acto administrativo correspondiente a la liquidación oficial de revisión expedida el 31 de marzo de 2014, mediante la cual se modificó el impuesto al patrimonio por el año gravable 2011, por haberse notificado extemporáneamente el requerimiento especial, por incompetencia y por violación de las normas arriba transcritas.
2. Que como restablecimiento del derecho se ordene a la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín confirmar el impuesto al patrimonio por el año gravable 2011, tal como se determinó en la liquidación de corrección presentada por el contribuyente el 12 de agosto de 2013. En consecuencia, se debe acreditar a su cuenta corriente los mayores valores cargados con base en la liquidación de revisión.

Invocó como normas vulneradas los artículos: 702, 703, 705, 706, 710, 714, 295-1, 647, 730 y 746 del ET (Estatuto Tributario); bajo el siguiente concepto de violación⁹:

El acto administrativo demandado es nulo por falta de competencia, toda vez que el requerimiento especial se notificó de forma extemporánea, transcurridos dos años, tres meses y cinco días desde que se presentó la declaración del impuesto al patrimonio del año 2011. Tiempo que comprende los 3 meses de suspensión por la práctica de inspección tributaria, así como el mes de respuesta al emplazamiento para corregir, que no confirió tiempo adicional de suspensión, en tanto fue concomitante a la inspección tributaria.

La DIAN pudo haber constatado en las declaraciones de renta de los años 2010 y 2011 las partidas que conforman el patrimonio bruto y los pasivos, las cuales guardan similitud con las del impuesto al patrimonio, visto que el contador se equivocó al entregar el balance, los libros auxiliares de contabilidad y la cuenta del impuesto predial a 31 de diciembre de 2011, no a 31 de diciembre de 2010. Por lo mismo, la liquidación oficial debió considerar los valores de la declaración inicial del impuesto al patrimonio, no la de corrección en la que equivocadamente se llevó el patrimonio bruto, los pasivos, el valor neto de las acciones y la casa de habitación de la declaración de renta del año gravable 2011.

Los pasivos de la declaración del impuesto al patrimonio 2011, corresponden a deudas a favor de las sociedades Entrebosques La Luz Ltda. por \$1.823.619.000 y Portal Rubio SAS por \$389.721.000, también a una cuenta por pagar a la señora Ernestina Morales por \$32.197.000. Todas esas obligaciones están registradas en los libros de contabilidad del demandante, certificado por un contador.

⁷ SAMAI, índice 2, «ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2» (páginas pdf: 259 a 265)

⁸ SAMAI, índice 2, «ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2» (página pdf: 101)

⁹ SAMAI, índice 2, «ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2» (páginas pdf: 92 a 100)



De los citados pasivos precisa que la sociedad Entrebosques La Luz Ltda. incluyó en la base del impuesto al patrimonio de 2011 la referida acreencia como una cuenta por cobrar, por lo que, de rechazarse ese pasivo del demandante, el mismo valor se gravaría dos veces. Aunque la acreedora Portal Rubio SAS registró en su libro auxiliar la deuda del demandante en la suma de \$701.186.200, en este debate su reconocimiento se limita al monto \$389.721.000.

El valor neto de las acciones por \$1.012.764.000 se concreta en el monto llevado a la declaración del impuesto al patrimonio del año 2011 -donde registró por este concepto \$779.002.000-, correspondiente a su participación en las sociedades Entrebosques Ltda., Portal Rubio SAS y Bosques Gutiérrez & Cía., que a su vez figura en la declaración de renta del actor por el año gravable 2010¹⁰. Lo declarado por concepto de casa de habitación atiende al valor del inmueble con matrícula inmobiliaria nro. 017-747 del municipio del Retiro (Antioquia), lugar donde vive el demandante desde hace varios años, como lo demuestra el certificado de la Inspección de Policía y Tránsito del municipio del Retiro.

Como los valores que constituyen la base del impuesto al patrimonio son ciertos y están documentados, no existe fundamento para imponer sanción por inexactitud.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora¹¹. Explicó que el requerimiento especial se notificó (22 de agosto de 2013) oportunamente debido a que el plazo de firmeza vencía (24 de agosto de 2013) transcurridos dos años contados a partir del vencimiento para declarar (24 de mayo de 2011) a los que se sumaron los tres meses de suspensión por la práctica de inspección tributaria.

Para la determinación oficial del impuesto debatido a los funcionarios de la DIAN no les es dado acudir a valores diferentes a los declarados por el contribuyente en la declaración de corrección del impuesto al patrimonio 2011 del 12 de agosto de 2013, pues según lo previsto en los artículos 588 y 589 del ET, la última declaración presentada por el contribuyente sustituye a la anterior y si cometió algún error en el citado denuncia tributario, únicamente puede subsanarlo con una nueva corrección.

El desconocimiento de los pasivos es el resultado de no haber sido demostrados con documentos idóneos según los mandatos de los artículos 770 y 771 de ET, esto a su vez, incrementó el patrimonio líquido. Lo mismo ocurrió con el valor patrimonial neto de las acciones, en cuanto no se probaron.

El valor de la casa de habitación se desconoce porque se allegaron copias del impuesto predial de unos inmuebles ubicados en Medellín y el Retiro (Antioquia), sin acreditar que correspondiera a la casa de habitación, sino a bienes de uso comercial.

La sanción por inexactitud está justificada en la reducción del patrimonio líquido sobre el cual el contribuyente debía calcular el impuesto al patrimonio del año 2011.

Sentencia apelada

¹⁰ Participación en Bosques Gutiérrez & Cía. (\$394.000.629), Portal Rubio SAS (\$572.096.632) y Entrebosques La Luz Ltda. (\$764.029.846)

¹¹ SAMAI, índice 2, «ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2» (páginas pdf: 159 a 170)



El tribunal negó las pretensiones de la demanda y como parte vencida en el proceso la condenó en costas¹². Juzgó que fue oportuno el requerimiento especial, pues se notificó dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar considerada la suspensión de tres meses por la práctica de inspección tributaria.

El desconocimiento de los pasivos es correcto porque las declaraciones de renta de las sociedades acreedoras y los certificados de contador público no demuestran la existencia real de tales deudas. Además, frente a la obligación con la señora Ernestina Morales respecto de la cual se aporta un certificado de contador que relaciona al demandante, pero no a la citada señora como acreedora.

El demandante no acreditó el valor patrimonial neto de las acciones, pues este corresponde al valor de adquisición más ajustes fiscales, de lo que sería prueba las escrituras de adquisición o constitución, no los certificados de existencia y representación legal de las sociedades expedidos por la Cámara de Comercio en el año 2014. Tampoco son prueba suficiente los certificados de contador aportados, debido a que no contienen información clara y completa de dicho valor patrimonial neto, ni están acompañados de pruebas que los complementen. Si bien las declaraciones del impuesto sobre la renta del año 2010 de las sociedades acreedoras contienen el patrimonio líquido obtenido del balance de cada una de ellas, este da cuenta del valor intrínseco de las acciones, pero no del costo fiscal.

El certificado de la Oficina de Instrumentos Públicos y la constancia de la Inspección de Policía y Tránsito no demuestran la destinación del inmueble informado por el demandante al uso habitacional. El primero porque es prueba de la propiedad, pero no de esa destinación, y el segundo porque corresponde a una afirmación sin sustento.

Resultado de que los pasivos y activos exentos declarados no se probaron es procedente la sanción por inexactitud.

Recurso de apelación

El demandante apeló la decisión del *a quo*¹³. Sin discutir la decisión del tribunal en cuanto a que fue oportuno el requerimiento especial, concretó la censura al desconocimiento de pasivos y de activos exentos por lo siguiente:

- Para un deudor obligado a llevar contabilidad -como el actor- constituye prueba de los pasivos, los registros contables de las acreedoras Entrebosques La Luz Ltda. y Portal Rubio SAS sobre las deudas por cobrar al demandante y los certificados de contador que no fueron desvirtuados, aunado a que no existe prueba específica y que es posible acudir a prueba supletoria de acuerdo con el artículo 771 del ET. Igualmente, las declaraciones del impuesto al patrimonio de las citadas sociedades, así como la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2010 del demandante, son prueba de los pasivos.
- La prueba obrante en el expediente sobre el valor patrimonial neto de las acciones es suficiente, por lo que censuró la posición del tribunal al desconocer las inversiones en las sociedades Entrebosques Ltda., Portal Rubio SAS y Bosques Gutiérrez & Cía. -registradas en la declaración de patrimonio del año 2011 por \$779.002.000-, que a su vez figuran en la declaración de renta del actor por el año gravable 2010¹⁴.

¹² SAMAI, índice 2, «ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2» (páginas pdf: 361 a 378)

¹³ SAMAI, índice 2, «ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2» (páginas pdf: 382 a 397)

¹⁴ Participación en Bosques Gutiérrez & Cía. (\$394.000.629), Portal Rubio SAS (\$572.096.632) y Entrebosques La Luz Ltda. (\$764.029.846)



- Son sólidas las pruebas sobre la casa de habitación consistentes en el certificado de libertad y tradición del inmueble con matrícula inmobiliaria nro. 017-747 ubicado en el Retiro (Antioquia) y la certificación de la Inspección de Policía y Tránsito del mismo municipio.

No se incurrió en inexactitud y además reprochó que en la liquidación oficial dicha sanción no se fijara según el principio de favorabilidad.

La condena en costas impuesta al demandante es improcedente en tanto no existe prueba en el expediente.

Alegatos de conclusión

El apoderado de la parte demandante¹⁵ informó el fallecimiento del contribuyente Edgar Adolfo Gutiérrez Castro, para lo cual aportó registro civil de defunción y RUT con la designación de la hija del causante como administradora de los bienes afectos a la sucesión. Agregó a lo afirmado en el recurso de apelación, que el instituto de la solidaridad contenido en el artículo 793 del ET está limitado a los tributos, por lo que los herederos no son responsables de las sanciones, como la de inexactitud.

La demandada¹⁶ insistió en que la carga de la prueba de los conceptos rechazados de la declaración del impuesto al patrimonio del año 2011 correspondía al demandante, en tanto es quien afirma la realidad fiscal y económica en su declaración.

El ministerio público¹⁷ pidió la confirmación parcial del fallo apelado, en el sentido de que se revoque únicamente lo concerniente a la condena en costas impuesta al demandante.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad del acto acusado, atendiendo a los cargos planteados por la parte demandante, apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó las súplicas de la demanda y condenó en costas por haber sido vencida en el proceso. En concreto, corresponde establecer si procedía (i) el desconocimiento de los pasivos y activos exentos llevados por el actor a la declaración del impuesto al patrimonio del año gravable 2011 y (ii) la sanción por inexactitud.

Se advierte que en la apelación no se discutió la decisión del *a quo* relativa a que el requerimiento especial se notificó en oportunidad.

2- Como cuestión previa, se advierte que con los alegatos de conclusión la parte demandante allegó: (i) Registro Civil de Defunción nro. 4893059 de la Registraduría Nacional del Estado Civil en el que consta el fallecimiento del señor Edgar Adolfo Gutiérrez Castro, el 21 de abril de 2018¹⁸; (ii) copia del RUT en el que aparece Lottos Gutiérrez Saldarriaga como representante de la sucesión ilíquida en calidad de heredera administradora de los bienes, con fecha de inicio del ejercicio de representación, el 04 de mayo de 2018¹⁹; y, (iii) autos interlocutorios proferidos por el Juzgado Promiscuo de

¹⁵ SAMAI, índice 19.

¹⁶ SAMAI, índice 20.

¹⁷ SAMAI, índice 21.

¹⁸ SAMAI, índice 19, página pdf: 23

¹⁹ SAMAI, índice 19, páginas pdf: 24 a 27



Familia de la Ceja Antioquia el 16 de agosto, 10 y 21 de septiembre de 2018 mediante los cuales se reconocieron como herederos del citado causante a:

Lara Gutiérrez Santander, Lorena Gutiérrez Espinel y Lottos Gutiérrez Saldarriaga y como cónyuge supérstite a María Amalia Saldarriaga²⁰.

De conformidad con el artículo 68 del CGP, la sucesión procesal por muerte de una de las partes procesales ocurre por ministerio de la ley, por lo que el fallecimiento en sí mismo determina la sustitución del sujeto procesal y la continuidad del apoderado judicial designado con los sucesores del causante. Así que, habiéndose acreditado por el apoderado de la parte demandante el fallecimiento del señor Edgar Adolfo Gutiérrez Castro, así como la existencia de los herederos y cónyuge supérstite, la Sala encuentra procedente reconocer para los efectos del presente litigio como sucesores procesales a las señoras Lara Gutiérrez Santander, Lorena Gutiérrez Espinel y Lottos Gutiérrez Saldarriaga y como cónyuge supérstite a María Amalia Saldarriaga.

3- En cuanto al fondo del asunto se observa que la Ley 1370 de 2009 estableció el impuesto al patrimonio para el año 2011 adicionando al Estatuto Tributario los artículos 292-1 a 298-5, en los que definió los elementos y el método de autoliquidación del tributo.

El hecho generador está dado por la posesión de riqueza a 1° de enero de 2011, cuyo valor sea igual o superior a \$3.000.000.000²¹. Este concepto de riqueza es el total del patrimonio líquido del obligado²² conformado de acuerdo con lo previsto en las normas que regulan la determinación del patrimonio para efectos del impuesto de renta, excluyéndose, los conceptos definidos en el artículo 295-1 del ET.

La base gravable corresponde al valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1° de enero de 2011, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario²³, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones poseídas en sociedades nacionales, así como los primeros \$319.215.000 del valor de la casa o apartamento de habitación²⁴.

Conforme con los artículos 261 y 282 del ET, el patrimonio líquido es el resultado de restar del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o período gravable (valor total de los bienes y derechos apreciables en dinero), el monto de las deudas vigentes a la misma fecha.

4- En el caso, para la parte apelante, el impuesto debió determinarse tomando como base el patrimonio líquido de su declaración del impuesto sobre la renta del 2010 y no la declaración corregida del impuesto al patrimonio de 2011 en tanto contiene valores equivocados. En contraste, la demandada afirma que para la liquidación oficial del impuesto al patrimonio del año 2011 debe aplicar los valores de la citada corrección por ser la última declaración presentada.

Como lo ha precisado la Sala²⁵, acorde con lo dispuesto en los artículos 295 y 298-2 del ET, el patrimonio líquido que conforma la base de imposición se determina por estimación

²⁰ SAMAI, índice 19, páginas pdf: 20 a 22

²¹ Art. 293-1 ET.

²² Art. 292-1 ib.

²³ Arts. 261 a 286 ET – cuantificación del patrimonio líquido en el impuesto de renta.

²⁴ Art. 295-1 ib.

²⁵ Sentencias del 20 de septiembre de 2018 (exps. 21349 y 22662, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez) y del 06 de mayo de 2021 (exp. 24169, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto)



directa²⁶ o indirecta²⁷, según si se ha presentado o no la declaración del impuesto al patrimonio. Así, habiendo declarado el actor el impuesto al patrimonio del año 2011 -aun cuando admite que adolece de valores errados- es esta última autoliquidación, en su versión corregida, sobre la que por ministerio de la ley tributaria (art. 298-2 ET) debe estimarse directamente el impuesto debatido.

5- Precisado lo anterior, se observa que las partes discuten la procedencia de los pasivos, el valor neto de las acciones y el valor de la casa de habitación llevados a la declaración de corrección del impuesto al patrimonio del año 2011, en punto a si están probados.

5.1- Pasivos

A efectos de dirimir la contienda, se recuerda que para detraer del patrimonio bruto las deudas del contribuyente, estas deben constar en documentos idóneos y con el lleno de las formalidades exigidas para la contabilidad tratándose de obligados a llevar contabilidad -como ocurre en el caso-, o en documentos de fecha cierta en el caso de no obligados a llevar libros de contabilidad (arts. 283 y 770 del ET).

Del examen de los documentos aportados como prueba de los pasivos declarados por el demandante en la suma de \$2.228.075.000 en la declaración de corrección del impuesto al patrimonio del año 2011²⁸, se encontró:

(i) Deuda con la sociedad Entrebosques La Luz Ltda.

- Declaraciones del impuesto sobre la renta de los años gravables 2010 y 2011 de la sociedad Entrebosques La Luz Ltda., en las que se registran cuentas por cobrar en la suma de \$1.989.241.000 y \$1.643.709.000, respectivamente²⁹.
- Balance de prueba a 31 de diciembre de 2010 de la sociedad Entrebosques La Luz Ltda., en el que se registra como cuenta por cobrar al «accionista Edgar Gutiérrez Castro la suma de \$1.823.619.180,61»³⁰.
- Certificado de existencia y representación legal de la sociedad Entrebosques La Luz Ltda., expedido el 9 de julio 2014 en el que el demandante aparece como socio y gerente³¹.
- Certificación de la contadora, sin fecha de expedición³², que señala: «Certifico que el valor registrado por la sociedad Entrebosques La Luz Ltda. identificada con NIT 900.132.389-0 como cuentas por cobrar al Señor Edgar Gutiérrez Castro identificado con CC 2.855.436 al día 1 de enero del año 2011 asciende a la suma de \$1.823.619.000 (un mil ochocientos veintitrés millones seiscientos diecinueve mil pesos m/l).»

(ii) Deuda con la sociedad Portal Rubio SAS

- Declaraciones del impuesto sobre la renta de los años gravables 2010 y 2011 de la sociedad Portal Rubio SAS, en las que se registran cuentas por cobrar en la suma de \$701.186.000 y \$618.473.000, respectivamente³³.

²⁶ Cuando el contribuyente presenta la declaración del impuesto sobre la base del cálculo del patrimonio líquido poseído al 1º de enero del respectivo periodo (en el caso, 2011).

²⁷ Ante la omisión en el deber de declarar, la Administración determina el patrimonio líquido con fundamento en la última declaración de renta presentada, sin perjuicio de que el contribuyente pueda presentar pruebas para lograr una estimación directa de dicho patrimonio.

²⁸ SAMAI, índice 2, «ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2» (página pdf: 19)

²⁹ SAMAI, índice 2, «ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2» (páginas pdf: 24 y 25)

³⁰ SAMAI, índice 2, «ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2» (página pdf: 27)

³¹ SAMAI, índice 2, «ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2» (páginas pdf: 34 a 40)

³² SAMAI, índice 2, «ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2» (página pdf: 41)

³³ SAMAI, índice 2, «ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2» (páginas pdf: 47 y 48)



- Balance de prueba a 31 de diciembre de 2010 de la sociedad Portal Rubio SAS, en el que se registra como cuenta por cobrar al socio Edgar Gutiérrez Castro la suma de \$701.186.200³⁴.
- Certificado de existencia y representación legal de la sociedad Portal Rubio SAS, expedido el 27 de junio 2014 en el que el demandante aparece como «accionista y gerente»³⁵.
- Certificación de la contadora, sin fecha de expedición³⁶, que señala: «Certifico que el valor registrado por la sociedad Portal Rubio SAS, identificada con NIT 900.325.728-30 como cuentas por cobrar al Señor Edgar Gutiérrez Castro identificado con CC 2.855.436 al día 1 de enero del año 2011 asciende a la suma de \$389.721.000 (trescientos ochenta y nueve millones seiscientos veintiún mil pesos m/l).»

(iii) Deuda con Ernestina Morales

- Certificación de contador público del 10 de julio de 2014³⁷, en la que se hace constar «Que el señor EDGAR ADOLFO GUTIÉRREZ CASTRO identificado con CC 2.855.436 adeudaba a la señora MARÍA ERNESTINA MORALES TABORDA identificada con CC 42.882.191 de Envigado (Antioquia), a Enero 1 del 2011 la suma de "TREINTA Y DOS MILLONES CIENTO NOVENTA Y SIETE MIL PESOS M.L." (\$32'197.000)».

(iv) Certificación de contador público del 10 de julio de 2014³⁸, acompañada de la mención de los valores presentados en las declaraciones de renta de las vigencias fiscales 2010 y 2011 del señor Edgar Gutiérrez Castro, en la que se aprecia:

- Vigencia 2010

«Deuda con Accionistas

- Entrebosques La Luz Ltda.	1.823.619.000
- Portal Rubio SAS	389.720.887

Otros acreedores

- Ernestina Morales T.	35.197.000»
------------------------	-------------

- Vigencia 2011

«Deuda con Accionistas

- Entrebosques La Luz Ltda.	1.336.809.791
- Portal Rubio SAS	590.571.612

Otros acreedores

- Ernestina Morales T.	35.197.000»
------------------------	-------------

Contrario a lo manifestado por la parte actora, las pruebas precedentes no permiten tener certeza de la realidad de los pasivos registrados en la declaración del impuesto al patrimonio del año 2011, toda vez que no informan el origen, vigencia, naturaleza y condición de los pasivos declarados en dicho denuncia. Respecto de lo cual esta Sección³⁹ ha puntualizado que: «[l]os pasivos a los cuales se pretenda atribuir efectos fiscales deben estar debidamente soportados. Tratándose de un obligado a llevar contabilidad, el soporte debe ser aquel en el que conste la clase de pasivo, su vigencia y existencia al fin del período gravable, para lo cual debe aportar los libros de contabilidad, junto con los documentos de orden interno y externo que dieron lugar a los registros contables».

Adicional a que la sumatoria de las aducidas deudas a favor de Entrebosques La Luz Ltda., Portal Rubio SAS y Ernestina Morales [\$2.248.536.887] no coincide con el valor anotado en la declaración bajo examen [\$2.228.075.000]. Igualmente se advierte que la

³⁴ SAMAI, índice 2, «ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2» (página pdf: 49)

³⁵ SAMAI, índice 2, «ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2» (páginas pdf: 56 a 59)

³⁶ SAMAI, índice 2, «ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2» (página pdf: 60)

³⁷ SAMAI, índice 2, «ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2» (página pdf: 75)

³⁸ SAMAI, índice 2, «ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2» (páginas pdf: 62 a 66)

³⁹ Sentencias del 25 de febrero de 2021 (exp. 24153, CP. Milton Chaves García); que reitera las sentencias del 19 de noviembre de 2020 (exp. 21010, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez) y (exp. 23920, CP. Milton Chaves García.)



deuda que se informa a favor de la señora Ernestina Morales es certificada por el contador del demandante en la suma de \$32.197.000, pero en el detalle que se acompaña a este se indica la suma de \$35.197.000. Y lo adeudado por el actor según certificación de la contadora de la sociedad Portal Rubio SAS es \$389.721.000, pero en el balance de prueba y las declaraciones de renta de esta compañía, dicha obligación asciende a la suma de \$701.186.200, para el año gravable 2011.

Igualmente, debe tenerse en cuenta el criterio de la Sala⁴⁰ referido a que los certificados del revisor fiscal o de contador deben contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse, para que la misma pueda tener la eficacia y suficiencia probatoria, porque la suficiencia que declara el artículo 777 del ET «no puede llegar al extremo de contener simples afirmaciones o enunciaciones, carentes de respaldo documental y/o contable»⁴¹. En este caso los certificados de contador aportados por el demandante se contraen a afirmaciones y enunciaciones sin respaldo que no permiten llevar al convencimiento del hecho objeto de prueba.

Frente a lo aducido por el demandante acerca de que la documentación que allegó al expediente es prueba supletoria de los pasivos, se recalca que esta alternativa probatoria se encuentra condicionada a que se demuestre que el beneficiario de la deuda declaró las cuentas por cobrar y sus rendimientos de conformidad con lo previsto en el artículo 771 del ET⁴². En vista de lo cual, los documentos que se aporten con tal finalidad deben tener la capacidad de dar certeza sobre que el crédito y los intereses del crédito hicieron parte del patrimonio declarado por los acreedores.

Situación que no se presenta en este caso, pues en las declaraciones de renta de los años gravables 2010 y 2011, los balances de prueba a 31 de diciembre de 2010 y las certificaciones de contador de las sociedades Entrebosques La Luz Ltda. y Portal Rubio SAS, allegadas como prueba supletoria, constan diferentes cifras de cuentas por cobrar, lo que no permite establecer con certeza un valor concreto de las deudas contraídas por el demandante. Lo mismo ocurre con el pasivo por \$35.197.000 que el actor declaró en el impuesto sobre la renta de los años 2010 y 2011 a nombre de Ernestina Morales, cifra que difiere de los \$32.197.000 certificados por contador, elementos de prueba que no llevan a la convicción del monto cierto de esta deuda.

Así, la valoración bajo las reglas de la sana crítica de los documentos presentados por el demandante lleva a concluir que el actor no demostró los pasivos que registró en la declaración del impuesto al patrimonio del año 2011, por lo que se juzga correcto el desconocimiento efectuado por la demandada.

5.2- Valor neto de las acciones y participaciones

De acuerdo con el artículo 295-1 del ET, de la base gravable del impuesto al patrimonio puede detrarse el valor patrimonial neto de las acciones y participaciones en sociedades nacionales. Para calcular ese valor neto se debe multiplicar el valor patrimonial de las

⁴⁰ Sentencia del 17 de junio de 2021 (exp. 23954, CP. Milton Chaves García), que reitera, entre otras, las sentencias del 13 de octubre de 2016, (exp. 19892, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez); del 30 de abril de 1998 (exp. 8725 CP. Delio Gómez Leyva); del 27 de noviembre de 1998 (exp. 9099, CP. Julio Enrique Correa Restrepo); del 15 de octubre de 1999 (exp. 9387, CP. Delio Gómez Leyva); del 20 de marzo de 2003, (exp. 12951, CP. Juan Ángel Palacio Hincapié) y del 8 de julio de 2010, (exp. 16508, CP. William Giraldo Giraldo)

⁴¹ Sentencia del 25 de noviembre de 2004, (exp. 14155, CP. María Inés Ortiz Barbosa), reiterada en la sentencia del 6 de agosto de 2014 (exp.19288, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez)

⁴² Sentencia del 9 de agosto de 2018 (exp. 22587, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto), que reitera la sentencia del 6 de diciembre de 2017 (exp. 20843, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez)



participaciones por el porcentaje que resulte de dividir el patrimonio líquido por el patrimonio bruto del año gravable de conformidad con el artículo 193 ib., lo que permite excluir de la base imponible solamente aquella parte del valor patrimonial de las acciones que está financiada con capital propio⁴³.

El artículo 272 del ET define que el valor patrimonial sobre el que se efectúa ese cálculo corresponde al costo fiscal de las acciones o participaciones en sociedades, esto es, el precio de adquisición de los títulos más los ajustes permitidos en la ley (art. 69 ib.).

A propósito de demostrar el valor patrimonial de neto de las acciones poseídas en las sociedades Bosques Gutiérrez y Cía. SCS, Portal Rubio SAS y Entrebosques La Luz Ltda., el demandante aportó certificado de contador en el que consta⁴⁴:

«Que el valor de las inversiones declaradas por el año gravable 2010, por el señor EDGAR ADOLFO GUTIÉRREZ CASTRO, identificado con cédula de ciudadanía No. 2.855.436, corresponden a la siguiente descripción:

-Corporación Club Campestre	\$325.361.893
-Bosques Gutiérrez Y Cía. SCS	\$394.000.629
-Portal Rubio SAS	\$572.096.632
-Entrebosques La Luz Ltda.	\$764.029.846
Total:	\$2.055.489.000»

Así mismo, como se expresó en la demanda y se reiteró en la apelación, de la declaración de renta del año 2010 presentada por el actor se advierte que allí registró por concepto de aportes en acciones la suma de \$2.055.489.000, que luego de efectuar el cálculo previsto en el citado artículo 193 del ET, avala los \$779.002.000⁴⁵ llevados por este concepto -valor patrimonial neto- en la declaración del patrimonio del año 2011, que se detraerán de la base de dicho impuesto.

5.3- Valor de la casa de habitación

Un segundo factor susceptible de detraerse de la base gravable del impuesto al patrimonio del año 2011, de acuerdo con el artículo 295-1 del ET es el valor de la casa o apartamento de habitación, siempre que no supere el monto de \$319.215.000.

Para probar ese factor de aminoración de la base gravable del impuesto al patrimonio, el actor allegó certificación de la Inspección de Policía y Tránsito del municipio de El Retiro (Antioquia)⁴⁶: «Que el Señor EDGAR GUTIERREZ CASTRO, identificado con cedula No 2855436, ha residido en el Municipio de El Retiro, en la vereda de los salados, en la parcelación Rincones de Juanito Laguna en la Parcela 08 desde el año de 1982 y su casa de habitación corresponde a la matrícula inmobiliaria Nro. 017-0000747». Y también aportó certificado de libertad y tradición del inmueble con matrícula inmobiliaria nro. 017-747 ubicado en el municipio de El Retiro (Antioquia), cuya dirección es: «Parcelación Rincones de Juanito Laguna Lote 8». Conforme con lo anterior, se acepta detraer el referido valor registrado por el actor (\$319.215.000) de la base de dicho impuesto.

6- En suma, se acepta depurar con las inversiones en acciones de sociedades nacionales por \$779.002.000 y los \$319.215.000 de la casa de habitación que, por ende, se detraen de la base del impuesto al patrimonio del año 2011, conforme con la liquidación que se practica en esta instancia.

7- El artículo 298-5 del ET establece que constituye inexactitud sancionable a efectos del impuesto al patrimonio, la realización de ajustes contables y/o fiscales, que no

⁴³ Sentencia del 3 de junio de 2021 (exp. 24940, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez)

⁴⁴ SAMAI, índice 2, «ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2» (página pdf: 74)

⁴⁵ Sin incluir «la inversión del Club Campestre de Medellín por la \$325.362.000» como lo afirmó el mismo demandante.

⁴⁶ SAMAI, índice 2, «ED_CUADERNOP_01CUADERNOPRINCIPAL(.PDF) NroActua 2» (página pdf: 67)



correspondan a operaciones efectivas o reales y que impliquen la disminución del patrimonio líquido, a través de omisión o subestimación de activos, reducción de valorizaciones o de ajustes o de reajustes fiscales, la inclusión de pasivos inexistentes o de provisiones no autorizadas o sobreestimadas de los cuales se derive un menor impuesto a pagar. Asimismo, el artículo 647 *ibidem* prescribe que es sancionable la inclusión de pasivos inexistentes en las declaraciones, o la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo del contribuyente.

En ese orden, se mantiene la sanción por inexactitud impuesta, pero recalculada por efecto de aceptar detraer el valor patrimonial neto de las acciones y participaciones en sociedades nacionales de la base del impuesto al patrimonio del año 2011.

Ahora bien, sobre la solicitud de disminuir la sanción por inexactitud se advierte que la sanción aplicada en el acto demandado (160%) es menos gravosa al contribuyente, toda vez que el numeral 1° del artículo 648 del ET establece una sanción de 200% cuando en la declaración se incluyan pasivos inexistentes, como ocurre en el caso⁴⁷.

En suma, la sanción por inexactitud impuesta es procedente, sin perjuicio de que la responsabilidad solidaria de los herederos lo es conforme con lo establecido en el artículo 793 del ET⁴⁸.

8- La liquidación del impuesto al patrimonio del año 2011 a cargo de la parte demandante es la que se incluye a continuación:

Conceptos	Privada	L.O.R.	C de E
Total patrimonio bruto	5.584.211.000	5.584.211.000	5.584.211.000
Menos: Total pasivos	2.228.075.000	0	0
Patrimonio líquido	3.356.136.000	5.584.211.000	5.584.211.000
Menos: Valor patrimonial neto de acciones o aportes en sociedades nacionales	779.002.000		779.002.000
Menos: Valor casa o apartamento de habitación	319.215.000		319.215.000
Base para el impuesto	2.257.919.000	5.584.211.000	4.485.994.000
Impuesto al Patrimonio	54.190.000	268.042.000	107.664.000
Sobretasa	13.547.000	67.011.000	26.916.000
Sanciones	4.964.000	432.670.000	111.913.000
Total saldo a pagar	72.701.000	767.723.000	246.493.000

LIQUIDACION DE SANCION DE INEXACTITUD		
Concepto		
Saldo a pagar declarado antes de sanciones	67.737.000	
Saldo a pagar liquidado antes de sanciones	134.580.000	
Base de sanción por inexactitud		66.843.000
Tarifa sanción inexactitud (arts. 647 y 648 ET)		160%
Sanción por inexactitud		106.949.000
Sanción por corrección declarada		4.964.000
Total sanciones		111.913.000

⁴⁷ Sentencia del 17 de marzo de 2022 (exp. 23636, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto): «el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, estableció en el numeral primero del artículo 648 del Estatuto Tributario, que la cuantía de la sanción por inexactitud será «1.- Del doscientos por ciento (200 %) del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o se incluyan pasivos inexistentes». Por ello, como en el caso concreto se determinó que la contribuyente registró en su declaración tributaria pasivos inexistentes, la sanción por inexactitud más favorable es la impuesta por la Administración en el 160%».

⁴⁸ «ARTICULO 793. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. <Fuente original compilada: L. 52/77 Art. 3o.> <Inciso modificado por el Inciso Final del Parágrafo 2o. del Artículo 51 de la Ley 633 de 2000:> Responden con el contribuyente por el pago del tributo: a. Los herederos y los legatarios, por las obligaciones del causante y de la sucesión ilíquida, a prorrata de sus respectivas cuotas hereditarias o legados y sin perjuicio del beneficio de inventario (...)



9- De otro lado, la parte apelante manifestó su inconformidad respecto de la condena en costas impuesta por el *a quo*, pues no hay prueba en el expediente.

De conformidad con 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 presente caso. Por lo anterior, no procede la condena en costas impuesta por el *a quo* y, por las mismas razones, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia.

10- De acuerdo con lo aducido, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, anulará parcialmente el acto acusado. A título de restablecimiento del derecho, fijará el impuesto al patrimonio del año 2011 y la sanción por inexactitud conforme con la liquidación practicada en esta providencia.

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

FALLA

1.- **Declarar** sucesores procesales del señor Edgar Adolfo Gutiérrez Castro a las herederas Lara Gutiérrez Santander, Lorena Gutiérrez Espinel y Lottos Gutiérrez Saldarriaga y, a la cónyuge supérstite María Amalia Saldarriaga, conforme con lo expuesto en la parte considerativa de esta providencia.

2.- **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

PRIMERO: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 112412014000041 del 31 de marzo de 2014.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, fijar el impuesto al patrimonio del año 2011 y la sanción por inexactitud a cargo de la parte demandante, de acuerdo con la liquidación contenida en la parte motiva de la providencia de segunda instancia.

3.- Sin condena en costas en ambas instancias.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta
Salva voto parcial

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN