



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintinueve (29) de junio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 76001-23-33-000-2014-00696-01 (27458)
Demandante: GINO PACINI BLANCO
Demandado: DIAN
Temas: Patrimonio 2009. Sujeción pasiva. Residencia fiscal

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 7 de diciembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas.

ANTECEDENTES

El 24 de agosto de 2007, Gino Pacini Blanco presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, en la cual registró un patrimonio líquido de \$3.620.441.000¹.

El 24 de julio de 2012, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali expidió el emplazamiento 052382012000158, para que el contribuyente presentara la declaración del impuesto al patrimonio del año 2009, atendiendo a la información suministrada en el denuncia privado del impuesto de renta 2006². El contribuyente respondió este acto.

El 19 de abril de 2013, la División de Gestión de Liquidación de la dirección seccional señalada, profirió la Liquidación Oficial de Aforo 052412013000130, por la cual determinó el impuesto al patrimonio del año gravable 2009, a cargo del demandante en \$43.445.000 y una sanción por no declarar de \$69.512.000³, porque «la obligación tributaria sustancial de las personas naturales y sociedades de hecho de presentar el impuesto al patrimonio, surge o se origina en el momento en que los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta generen por la posesión de riqueza a 1º de enero de 2007 de un patrimonio igual o superior a 3.000.000.000. Es decir, (...) tienen la obligación legal de presentar el impuesto al patrimonio por los años gravable 2007, 2008, 2009 y 2010 (...) estando obligado al pago del impuesto independientemente de que con posterioridad haya disminuido o desaparecido su patrimonio».

Contra el acto de determinación se interpuso recurso de reconsideración, el cual fue decidido por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, mediante la Resolución 052362014000002 del 25 de febrero de 2014, en el sentido de confirmar⁴.

¹ Fl. 9 ca.

² Fls. 27 a 31 ca.

³ Fls. 43 a 48 ca.

⁴ Fls. 30 a 33 cp. Con iguales argumentos a la liquidación oficial de aforo.



DEMANDA

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

«PRIMERO. - Que son nulos los actos administrativos que se relacionan a continuación, mediante los cuales la Dirección Seccional de Impuestos de Cali fijó mediante liquidación de aforo el impuesto al patrimonio por el año gravable de 2009 a cargo del Sr. GINO PACINI BLANCO [...].

SEGUNDO. - Que, como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare que el Sr. GINO PACINI BLANCO, no está obligado a presentar la declaración del impuesto al patrimonio por el año gravable de 2009 y por consiguiente tampoco puede ser sancionado por no declarar.»

Invocó como disposiciones violadas, los artículos 292, 293 y 294 del Estatuto Tributario y 8 del Decreto 4929 de 2009.

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

El demandante no debe presentar la declaración del impuesto al patrimonio, pues no era declarante del impuesto sobre la renta por tratarse de persona natural extranjera sin residencia ni domicilio fiscal en el país.

Los actos acusados son nulos, porque el actor es de nacionalidad italiana, no permaneció en Colombia por más de seis meses -*continuos o discontinuos*- y, al no ser colombiano no se le puede definir la residencia por el criterio familiar o el asiento principal de sus negocios previsto en el artículo 10 del ET. Además, no tuvo patrimonio ni percibió ingresos en el país en el año 2009, con lo cual, no es sujeto pasivo del impuesto de renta y, consecuentemente, del impuesto al patrimonio.

OPOSICIÓN

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

Para declarar el impuesto al patrimonio no se necesita ser declarante en renta, por tratarse de tributos autónomos e independientes. Conforme a la doctrina oficial, la base imponible del impuesto es el patrimonio poseído a 1.º de enero de 2007, sin tener en cuenta las variaciones de este para su determinación en los años 2008, 2009 y 2010. El actor declaró renta en el año 2006, con un patrimonio líquido superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000), con lo cual, debía declarar y pagar el impuesto por los años 2007 a 2010; además, se demostró que tiene nacionalidad colombiana.

AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial del 26 de mayo de 2016⁵, no se advirtieron irregularidades o nulidades en lo actuado, no se presentaron excepciones previas, se decretaron las

⁵ Fls. 94 a 101 cp.



pruebas aportadas por las partes en la demanda y su contestación, y se fijó el litigio en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas, por las siguientes razones.

Según la normativa aplicable, la obligación de declarar el impuesto al patrimonio no se supedita a ser declarante en renta en los años 2007 a 2010. La variación de la riqueza o la no declaración de este último impuesto en años posteriores a la causación (2007) no incide en el deber de declarar patrimonio en los años 2008, 2009 y 2010.

Como se demostró que el contribuyente declaró el impuesto sobre la renta del año gravable 2006 (*el 24 de agosto de 2007*), y registró un patrimonio líquido superior a tres mil millones de pesos, es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio por los años 2007, 2008, 2009 y 2010 pues, en aquel momento (2007) se configuró el hecho generador, sin que las variaciones posteriores incidan en el cálculo del tributo. Además, se probó que el contribuyente no es extranjero, al contar con cédula de ciudadanía colombiana.

Se condena en costas en el 1 % de las pretensiones de la parte demandante.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante interpuso recurso de apelación, por las siguientes razones:

El actor no era sujeto pasivo del impuesto al patrimonio y no debía declararlo en el año 2009, porque no era declarante de renta al ser ciudadano italiano, no residente en Colombia, ni obtener ingresos o poseer patrimonio en el país en el año 2009. El hecho de que Gino Pacini tuviera nacionalidad colombiana no desvirtúa su nacionalidad italiana y su calidad de extranjero.

El hecho generador del impuesto *-poseer patrimonio superior a \$3.000.000.000, a 1º de enero de 2007-*, está supeditado a la calidad de sujeto pasivo del impuesto, que se configura por ser declarante del impuesto de renta, lo que en el año 2009 no ocurrió. Al no ser sujeto pasivo de ese impuesto en el año discutido, no lo obligaba a declararlo, con lo cual los actos acusados deben anularse.

No procede la condena en costas por no haberse causado.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

La DIAN se pronunció sobre el recurso de apelación dentro del término previsto en el artículo 247-4 del CPACA. Señaló que la sentencia debe confirmarse, porque el demandante era sujeto pasivo del impuesto al patrimonio por el año 2009, al cumplir los presupuestos legales a 1.º de enero de 2007. El Estatuto Tributario no exige que el sujeto pasivo del impuesto al patrimonio deba ser declarante del impuesto de renta,



ni que las variaciones incidan en la obligación de declararlo durante los años 2007 a 2010. Está probado que el contribuyente tiene cédula de ciudadanía colombiana.

El Ministerio Público solicitó revocar la condena en costas y confirmar, en lo demás, la sentencia apelada. El actor debía declarar el impuesto al patrimonio del año 2009, porque: *i)* era nacional colombiano; *ii)* al presentar la declaración de renta del año 2006, cumplió los requisitos para ser sujeto pasivo del impuesto al patrimonio a 1.º de enero de 2007 -poseer patrimonio líquido de \$3.620.441.000- y, *iii)* el hecho de que no sea declarante de renta en 2009, no incide en la sujeción pasiva del impuesto al patrimonio que se configuró en el año 2007. No se demostraron las costas.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que determinaron el tributo e impusieron sanción a Gino Pacini Blanco, en relación con el impuesto al patrimonio del año gravable 2009.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el demandante, en calidad de apelante único, se debe establecer si Gino Pacini Blanco debía declarar y pagar el impuesto al patrimonio en el periodo discutido.

Para resolver el problema jurídico se reiterará el criterio de decisión fijado por esta Corporación en sentencia del 17 de septiembre de 2020, exp. 23690⁶, en la cual se dirimió un asunto con iguales circunstancias fácticas y jurídicas, en que el demandante tenía la condición de declarante de renta para el año 2007, que lo obligaba a declarar y pagar el impuesto al patrimonio, pero para el año 2010 no ostentaba tal condición.

La Ley 1111 de 2006 -vigente para el año en discusión-, que modificó los artículos 292 a 298 del E.T., estableció como sujetos pasivos del impuesto al patrimonio las personas naturales, jurídicas, **contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta**, y determinó como hecho generador del impuesto poseer un patrimonio líquido a 1.º de enero de 2007, cuyo valor fuera igual o superior a \$3.000.000.000, determinado conforme lo dispuesto en el impuesto de renta, excluyendo 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.

Si bien el hecho generador del impuesto al patrimonio es distinto al del impuesto de renta, pues el primero grava la posesión de riqueza a 1.º de enero de 2007, y el otro los ingresos percibidos susceptibles de incrementar el patrimonio neto, en este caso el actor discute que, como no era contribuyente del impuesto sobre la renta en el año 2009, no debía declarar y pagar el impuesto al patrimonio del año 2009.

Conforme el criterio de esta Corporación⁷ «(...) no basta con poseer un patrimonio en Colombia para ser declarante del impuesto al patrimonio como lo afirma la DIAN, pues deben concurrir los dos requisitos que prevé la norma, esto es (i) **ser contribuyente declarante del impuesto de renta**, y (ii) tener un patrimonio superior a \$3.000.000.000 (...)». Es decir, para efectos de determinar si el actor era sujeto pasivo del impuesto al patrimonio durante el año 2009, es necesario determinar si era contribuyente declarante del impuesto de renta en ese periodo.

⁶ CP. Milton Chaves García.

⁷ Sentencia del 17 de septiembre de 2020, exp. 23690, CP. Milton Chaves García.



El artículo 9 del E.T.⁸ dispone que son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las personas naturales, **nacionales** o extranjeras **residentes en Colombia**, respecto de sus rentas y ganancias ocasionales tanto de fuente nacional como de fuente extranjera; por su parte, las personas naturales nacionales o extranjeras, sin residencia, tributan exclusivamente sobre las rentas de fuente nacional y respecto del patrimonio poseído en el país. En este caso, Gino Pacini Blanco era nacional colombiano en el año fiscalizado, conforme a la certificación de la Registraduría Nacional del Estado Civil obrante en el expediente⁹.

Así pues, la sujeción de las personas naturales *-nacionales o extranjeras-*, como contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, está dada en función de la residencia fiscal y de la fuente de las rentas obtenidas.

El artículo 10 *ib.*, vigente para este caso¹⁰, previó dos supuestos para tener la calidad de residente fiscal: la *«permanencia continua en el país por más de seis (6) meses en el año o periodo gravable, o que se completen dentro de este; lo mismo que la permanencia discontinua por más de seis meses en el año o periodo gravable»*, y *«las personas naturales nacionales que conserven la familia o el asiento principal de sus negocios en el país, aun cuando permanezcan en el exterior»¹¹*.

De manera que, como lo precisó la Sección, *«los criterios de vinculación a la residencia en un Estado no se aplican de manera subsidiaria o excluyente, pues en caso de configurarse cualquiera de los supuestos previstos en la norma, se entiende que la persona natural posee la residencia fiscal en el país. De ahí que, independientemente de la permanencia continua o discontinua, en caso de que la Administración encuentre probado que el contribuyente tiene asentado los negocios en el país, este pasa a ser residente para todos los efectos fiscales en Colombia»*. Se resalta.

Descendiendo al caso concreto, tanto en sede administrativa como judicial, el actor afirmó que no era contribuyente declarante del impuesto de renta, al no ser residente fiscal en Colombia en el año 2009, y no obtener ingresos, ni poseer bienes en el país en ese periodo. En contraposición, la DIAN señaló que los supuestos de sujeción al tributo se configuraron el 1.º de enero de 2007, con lo cual, las variaciones posteriores no incidían en la obligación de declarar y pagar el impuesto al patrimonio en años posteriores.

De lo anterior se colige que lo manifestado por el demandante, en cuanto afirmó que *«no obtuvo ingresos, ni poseyó patrimonio en el periodo discutido y, no era residente fiscal en Colombia»*, constituye una negación indefinida, que conforme a lo previsto en el inciso final del artículo 167 del CGP y al precedente de esta Corporación, impone a su contraparte la obligación de acreditar el supuesto de hecho negado¹².

⁸ Vigente para el periodo en discusión. Artículo 9. Impuesto de las personas naturales, residentes y no residentes.

Las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte, están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera, *y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país. Los extranjeros residentes en Colombia sólo están sujetos al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a su renta o ganancia ocasional de fuente extranjera, y a su patrimonio poseído en el exterior, a partir del quinto (5o.) año o período gravable de residencia continua o discontinua en el país.

Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país en el momento de su muerte, sólo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y respecto de su patrimonio poseído en el país.

⁹ Fl. 18 ca.

¹⁰ El artículo 10 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 2 de la Ley 1607 de 2012.

¹¹ Cfr. Sentencia del 12 de agosto de 2021, exp. 25257, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹² Ver entre otras, sentencia del 21 de febrero de 2019, exp. 22721, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Sin embargo, la DIAN no afirmó, ni mucho menos probó, que el actor cumpliera los requisitos para ser residente fiscal en el país, ni tampoco que hubiera obtenido ingresos o poseído bienes que le convirtieran en declarante del impuesto de renta en el año 2009, pues simplemente se limitó a señalar que el 1.º de enero de 2007, cumplía los requisitos para estar obligado a declarar el impuesto al patrimonio, sin que las variaciones posteriores incidieran en dicha obligación.

Debe señalarse que, conforme a la redacción del artículo 292 del Estatuto Tributario - en la versión modificada por el artículo 25 de la Ley 1111 de 2006-, el impuesto al patrimonio es un tributo de periodo creado para los años 2007 a 2010, y según el artículo 294 *ib.*, se causa el 1.º de enero de cada año, «por los años 2007, 2008, 2009 y 2010».

De igual forma, a diferencia de lo dispuesto en la Ley 1370 de 2009, que estableció el impuesto al patrimonio para el 2011 mediante cuotas que debían pagarse en los años 2011 a 2014, el impuesto aquí discutido (creado por la Ley 1111 de 2006), se causa por cada periodo (2007 a 2010), con lo cual, si para el año 2009, el contribuyente no tenía la condición de declarante de renta, tampoco lo era para el impuesto al patrimonio, aun si en el año 2007 ostentaba tal condición.

En ese sentido, como la Administración no demostró que para el año 2009, el demandante era contribuyente declarante del impuesto sobre la renta, no se cumplen los requisitos del artículo 292 del Estatuto Tributario¹³, que imponía la sujeción pasiva del tributo a «las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, **contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta**».

Todo, en hilo con el precedente fijado por la Sección que precisó que «no basta con poseer un patrimonio en Colombia para ser declarante del impuesto al patrimonio como lo afirma la DIAN, pues deben concurrir los dos requisitos que prevé la norma, esto es (i) **ser contribuyente declarante del impuesto de renta**, y (ii) tener un patrimonio superior a \$3.000.000.000, los cuales no se cumplen en el presente caso como se explicó párrafos atrás¹⁴». Se resalta.

En consecuencia, comoquiera que el demandante no era contribuyente declarante del impuesto sobre la renta en el año gravable 2009, se concluye que no era sujeto pasivo del impuesto al patrimonio en ese periodo, conforme con el artículo 292 del ET, con lo cual, los actos administrativos demandados deben anularse.

Así las cosas, la Sala revocará la sentencia del 7 de diciembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca y, en su lugar, declarará la nulidad de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho, declarará que el actor no está obligado a declarar y pagar el impuesto al patrimonio en el año gravable 2009.

Conforme con los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso¹⁵, no se condenará

¹³ Vigente para la época de los hechos.

¹⁴ Sentencia del 17 de septiembre de 2020, exp. 23690, CP. Milton Chaves García.

¹⁵ C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».



en costas (*agencias en derecho y gastos del proceso*) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

FALLA

1.- REVOCAR la sentencia del 7 de diciembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar, se dispone:

*«**DECLARAR** la nulidad de la Liquidación Oficial de Aforo 052412013000130 del 19 de abril de 2013, proferida por la División de Gestión de Liquidación y de su confirmatoria, la Resolución 052362014000002 del 25 de febrero de 2014, expedida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuesto de Cali, por las razones expuestas en esta providencia.*

*A título de restablecimiento del derecho **DECLARAR** que el actor no está obligado a declarar y pagar el impuesto al patrimonio en el año gravable 2009».*

2.- Sin condena en costas.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN