



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veinticinco (25) de junio de dos mil veinte (2020)

Referencia: NULIDAD

Radicación: 11001-03-27-000-2017-00028-00 (23221)

Demandante: JULIO CÉSAR SÁNCHEZ NÚÑEZ

Demandado: DIAN

Temas: Nulidad de la tesis jurídica del numeral 4 del Concepto 081582 de 2011 . Impuesto al patrimonio 2011. Base gravable. Pasivos.

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1º del artículo 149 del CPACA, corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la tesis e interpretación expuestas en el numeral 4 del Concepto 081582 del 19 de octubre de 2011¹, expedido por la Oficina Jurídica de la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales, a cuyo texto se lee:

"4. ¿ Se puede tomar como un menor valor de la base gravable del impuesto al patrimonio del 2011, el impuesto predial y el impuesto de industria y comercio a pagar en el 2011 que se registraron contablemente el 1 de enero de 2011?

El artículo 295-1 del Estatuto Tributario dispone:

"... 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 " (sic) 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"

¹ Fls. 11 a 12



Ahora bien, el concepto de patrimonio líquido acorde con el artículo 282 del Estatuto Tributario, se determina restando del patrimonio bruto poseído por el contribuyente, el monto de las deudas a cargo del mismo vigentes en la fecha.

De esta manera, los impuestos predial y el de industria y comercio por el hecho de causarse en 2011, en estricto sentido no constituyeron un pasivo exigible en la fecha de causación del impuesto al patrimonio (1º de enero de 2011), en la medida en que los plazos para declarar y pagar los mencionados impuestos causados en 2011 son posteriores a la fecha en que se causa el impuesto al patrimonio, por ende, no pudieron restarse de la base para el cálculo del impuesto al patrimonio, al no constituir un pasivo.” (se resalta)

DEMANDA

Julio Cesar Sánchez Núñez demandó la nulidad del numeral 4 del Concepto 081582 del 19 de octubre de 2011, anteriormente transcrito, en cuanto concluyó que los impuestos predial y de industria y comercio causados en 2011 no constituían pasivo exigible a la fecha de causación del impuesto al patrimonio, ni podían restarse de su base de liquidación. Igualmente, solicitó que se condenara al demandado a pagar costas y agencias en derecho.

Estimó como normas violadas los artículos 261, 282, 292-1, 293-1, 294-1, 295-1, 296-1 del Estatuto Tributario, con las modificaciones dispuestas por la Ley 1370 de 2009 y el artículo 36 del Decreto 2649 de 1993². Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Señaló que la obligación tributaria surge al ocurrir el hecho generador del impuesto; que la deuda fiscal se configura al ocurrir ese hecho, de acuerdo con la definición de pasivo establecida el Decreto 2649 de 1993; que el valor de esa deuda resulta de la base gravable y la cuantía del tributo; que en el caso del impuesto al patrimonio del año 2011, dicha base corresponde al patrimonio líquido poseído a 1º de enero de ese año, el cual equivale a la diferencia entre el patrimonio bruto al último día del año anterior y las deudas vigentes a esa misma fecha y que siendo esas deudas un factor de disminución de la base gravable, debe considerarse el manejo contable de los pasivos.

Indicó que la cuenta 2615 del PUC registra las deudas estimadas para atender el pago de las obligaciones fiscales, cuya contabilización mensual se hace con cargo a las ganancias y pérdidas por impuestos de renta, ICA y vehículos. Así, la provisión se cierra contra las

² Fl. 4 a 5



cuentas 2404 (*para renta*), 2412 (*para ICA*) y 2436 (*para vehículos*), y la referida cuenta 2404 corresponde a la clase 2 (*pasivos*), al grupo 24 (*impuestos, gravámenes y tasas*) y comprende el valor de los tributos a cargo, con base en las liquidaciones privadas.

En relación con tal dinámica contable destacó que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública corrobora la tesis de que los impuestos deben registrarse contablemente como pasivos, pues al ocurrir el hecho generador de los mismos nace la obligación tributaria de pagarlos.

En acápite aparte, el actor solicitó la suspensión provisional del numeral acusado, la cual fue negada por auto del 13 de febrero de 2018³.

Pidió que se condene al demandado al pago de costas y agencias en derecho.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN⁴, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Resaltó la improcedencia de la solicitud de condena en costas, porque en el medio de control impetrado se discute un asunto de interés público. Adicionalmente, el demandante no demostró la causación de las mismas por cuenta de alguna actuación temeraria, notoriamente infundada, indebida, irracional o desmedida en el acceso a la administración de justicia.

Arguyó que el hecho generador del impuesto al patrimonio para el 2011 era la posesión de riqueza superior a \$3.000.000.000 a 1° de enero de ese año, y que el aparte acusado solo explicó aspectos atinentes a la causación y el pago de dicho impuesto y de los tributos territoriales.

Anotó que el legislador ha concebido el patrimonio líquido como el resultante de la diferencia entre el patrimonio bruto y las deudas directamente relacionadas con la obligación de pagar, la cual solo se genera en la fecha del pago; antes de ese momento solo puede existir una provisión contable que, como tal, no puede restarse de la base gravable de impuesto al patrimonio.

³ Fls. 56 a 61 c. 2.

⁴ Fls. 27 a 38



Precisó que la palabra “deuda” se entiende equivalente a la de “pasivo”; que los “pasivos estimados” no refieren a deudas ciertas sino a deudas estimadas para atender el pago de obligaciones fiscales, registradas en la cuenta 26; que las provisiones contables para cubrir pasivos estimados no pueden declararse como deudas; y que las obligaciones a futuro por pago de tributos no pueden registrarse contablemente como pasivos o deudas efectivas por obligaciones reales que impliquen desembolso de recursos, únicas detraíbles del patrimonio bruto del contribuyente.

Indicó que la causación de los impuestos predial e ICA en el año 2011 no los hace pasivos exigibles en la fecha de causación del impuesto al patrimonio del mismo año (1º de enero), puesto que los plazos para declararlos y pagarlos se cumplen con posterioridad. El valor estimado para dichos impuestos no puede restarse de la base de impuesto al patrimonio, porque en materia fiscal solo procede el descuento de impuestos efectivamente pagados.

AUDIENCIA INICIAL

El 23 de enero de 2019 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011⁵. En dicha diligencia se advirtió la improcedencia de la conciliación para el medio de control público ejercido y la inexistencia de excepciones previas o medidas cautelares pendientes por resolver.

Asimismo, el litigio se concretó en examinar la legalidad del numeral 4 del Concepto 081582 de 2011 y, específicamente, la posibilidad de disminuir, como pasivos, los impuestos predial y de industria y comercio, de la base gravable del impuesto al patrimonio del año 2011.

Igualmente, se dispuso tener como pruebas las aportadas con la demanda y el escrito de contestación a la misma y se ordenó correr traslado a las partes para alegar de conclusión.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** no alegó de conclusión.

La **demandada**⁶ reiteró los argumentos de su escrito de contestación.

El **Ministerio Público**⁷ solicitó negar las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

⁵ Fls. 50 a 54, c. p.

⁶ Fls. 60 a 70

⁷ Fls. 57 a 59



Señaló que los impuestos predial y de industria y comercio del año 2011 no podían tenerse en cuenta para liquidar el impuesto al patrimonio del mismo año, porque este equivale al patrimonio líquido determinado a primero de enero de ese año, y resultante de tomar el patrimonio bruto poseído al último día de 2010 y restarle las deudas vigentes a esa misma fecha, en la que aún no existiría deuda alguna por los impuestos territoriales del año siguiente.

Precisó que el legislador no condicionó el impuesto al patrimonio al registro contable del mismo.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la fijación del litigio, corresponde examinar la legalidad del numeral 4 del Concepto 081582 del 19 de octubre de 2011, de la Oficina Jurídica de la DIAN, en cuanto concluyó que los impuestos predial y de industria y comercio registrados contablemente el 1° de enero de 2011, no podían restarse de la base gravable del impuesto al patrimonio causado a esa fecha, porque para ese momento no constituían un pasivo exigible.

Conforme a los cargos de nulidad, la anterior conclusión oficial desconoce la regulación legal del impuesto al patrimonio del año 2011⁸, según modificaciones dispuestas por la Ley 1370 de 2009, acorde con las cuales, el concepto de riqueza, por cuya posesión a 1° de enero de 2011 se genera dicho tributo, equivale al total del patrimonio líquido del obligado.

En los términos del artículo 282 del ET, dicho patrimonio líquido *“se determina **restando del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o periodo gravable el monto de las deudas a cargo del mismo, vigentes a esa fecha.**”*

Para el demandante, el impuesto predial y de industria y comercio hacen parte de esas deudas, porque corresponden a “pasivos estimados”, propiciados por la ocurrencia del hecho generador del impuesto.

A *contrario sensu*, la DIAN alega que dichos pasivos no pueden restarse de la base de liquidación del impuesto al patrimonio de 2011, porque al momento en que este se causó, los impuestos territoriales mencionados no se habían declarado ni pagado, de modo que no eran obligaciones reales ni exigibles.

Para resolver, se observa:

⁸ E. T. Arts. 292-1, 293-1, 294-1 y 295-1



De acuerdo con la regla fiscal sobre liquidación de patrimonio líquido (*artículo 282 ET*), las deudas a cargo del contribuyente y vigentes al último día del año gravable, operan como factor de cálculo que disminuye el patrimonio bruto poseído a la misma fecha, siempre que aquellas cumplan los requisitos establecidos en el artículo 283 del ET.⁹

Así pues, siguiendo la regla del citado artículo 282, el patrimonio líquido constitutivo de base gravable del impuesto al patrimonio del año 2011, tributo regulado por la Ley 1370 de 2009 y el Decreto 4825 de 2010¹⁰ y que, por disposición expresa del artículo 294-1 del ET, se causó el 1º de enero de ese año, es el resultante de la diferencia existente entre el patrimonio bruto¹¹ y las deudas «vigentes» a esa fecha.

La Sala ha precisado que en el caso del impuesto al patrimonio dicha vigencia se entiende consolidada en la fecha de causación mencionada (*1º de enero de 2011*), de modo que las deudas incluidas en la base gravable del impuesto corresponden a las vigentes en el momento de tal causación¹².

Lo anterior, atendiendo a la definición de “pasivos”, contenida en el artículo 36 del Decreto 2649 de 1993, según la cual, aquellos son la “*representación financiera de una obligación presente del ente económico, derivada de eventos pasados, en virtud de la cual se reconoce que en el futuro se deberá transferir recursos o proveer servicios a otros entes*”, entre los cuales se encuentran los impuestos por pagar, como obligaciones de transferir al Estado o a alguna de las entidades que lo conforman, cantidades de efectivo que no dan lugar a contraprestación directa alguna (*Decreto 2649 de 1993, art. 78*).

En ese sentido, la referida sentencia dijo que “*si bien, los impuestos por pagar constituyen pasivos, para que estos puedan llevarse como una deuda en la determinación del impuesto al patrimonio, debe tratarse de una obligación presente, es decir, que exista en el momento en que se causa el tributo, y que tenga origen en transacciones anteriores a su propia*

⁹ “1. conservar los documentos correspondientes a la cancelación de la deuda, por el término señalado en el artículo 632 de ET. 2. Retener y consignar el correspondiente impuesto de patrimonio, dentro del plazo para presentar su declaración, si los acreedores fueren personas naturales extranjeras, residentes en el exterior, o sucesiones ilíquidas de causantes extranjeros, no residentes en Colombia en el momento de su muerte. Esta disposición no se aplica a las deudas a corto plazo derivadas de la importación o exportación de mercancías, ni a los originadas en créditos que no se entienden poseídos en el país ni aquellos que no generan renta de fuente nacional.”

¹⁰ Decreto expedido en el marco de la emergencia económica, social y ecológica declarada por el Decreto 4850 de 2010.

¹¹ **ET Art. 261.** “El patrimonio bruto está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable”.

¹² Sentencia del 26 de febrero de 2020, Exp. 23234, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



existencia. Lo dicho está de acuerdo, además, con el principio de causación¹³, aplicable al contribuyente, que exige que los hechos económicos, como los pasivos, se reconozcan en el período en que se realicen, y se entiende “realizado” cuando pueda comprobarse que “como consecuencia de eventos pasados el ente económico tendrá un beneficio o un sacrificio económico o ha experimentado cambios en sus recursos, en uno y otro caso, razonablemente cuantificables^{14”}.

Ahora bien, el ordenamiento legal no se refirió al aspecto temporal del impuesto predial; sin embargo, como tributo de periodo que es, en tanto que grava supuestos perdurables (propiedad y posesión), las diferentes normativas territoriales han determinado como momento de causación, el 1 de enero de cada año fiscal¹⁵, con periodo extendido hasta el 31 de diciembre del mismo año¹⁶. De manera concordante, los artículos 178 del Decreto 1333 de 1986 y 2 de la Ley 601 de 2000¹⁷, disponen que los avalúos catastrales que sirven de base gravable del impuesto, tienen efectos a partir del año siguiente de aquel en el que se expidió el acto contentivo del avalúo.

Por su parte, la causación del impuesto de industria y comercio se considera igualmente anual¹⁸, porque su base gravable se determina sobre el promedio mensual de ingresos provenientes de las actividades gravadas durante el año anterior¹⁹, de modo que se liquida y paga al final del periodo respectivo, cuando se conoce el total de los ingresos percibidos por la realización de las actividades gravadas.

Acorde con esas reglas de causación anual *-el impuesto predial a primero de enero del año 2011 y el ICA causado en el año anterior-*, se entiende que para esa fecha (1 de enero de 2011), cuando se causa el impuesto al patrimonio establecido en el artículo 294-1 del ET, dichos impuestos territoriales constituyen obligaciones tributarias previamente causadas y,

¹³ Decreto 2649 de 1993. Artículo 48.

¹⁴ Decreto 2649 de 1993. Artículo 12.

¹⁵ Por ejemplo, para el Distrito Capital, el artículo 15 del Decreto 352 de 2002, dispuso: “*El impuesto predial unificado se causa el 1° de enero del respectivo año gravable.*”. Sentencias de la Sección Cuarta, como la del 22 de septiembre de 2016, Exp. 19866, C. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas, han señalado la causación anual.

¹⁶ PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto Piza y otros. *Régimen Impositivo de las entidades territoriales en Colombia*. Universidad Externado de Colombia, 2008, p. 153-154.

¹⁷ “**Art. 178.** Los avalúos establecidos de conformidad con los artículos 174, 175, 176 y 177 de este Decreto entrarán en vigencia el 1 de enero del año siguiente a aquél en que fueron ejecutados.”

“**Art. 2º.** Los avalúos catastrales determinados en los procesos de formación y/o actualización catastral se entenderán notificados una vez publique el acto administrativo de clausura, y se incorpore en los archivos de los catastros. Su vigencia será a partir del primero de enero del año siguiente a aquél en que se efectuó la publicación e incorporación.”

¹⁸ Ib. nota 16. Pág. 111.

¹⁹ Ley 14 de 1983, art. 33. En el Distrito Capital, D.L. 1421 de 1993, art. 154-5 y D. 352 de 2002. Art. 42.



por tanto, un pasivo para el contribuyente del impuesto nacional, independientemente de que se declaren y paguen después.

En consecuencia, la Sala estima que la tesis jurídica del numeral 4 del Concepto 081582 de 2011, contraviene el ordenamiento legal, pues, conforme con la normativa vigente, el impuesto predial y el de industria y comercio del año 2011, registrados contablemente a 1 de enero de ese año, sí podían tomarse como menor valor de la base gravable del impuesto al patrimonio del mismo año.

Con fundamento en lo anterior, se accederá a la nulidad solicitada, sin lugar a condenar en costas (*agencias en derecho y gastos del proceso*) a la demandada, porque el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011 descarta dicha condena para procesos en los que se ventilan intereses públicos, como el del epígrafe.

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. **ANULAR** la tesis jurídica contenida en el numeral 4 del Concepto 081582 de 2011, expedido por la DIAN, por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

2. No se condena en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Aclara voto