

ACTO ADMINISTRATIVO – Causales de nulidad / FALTA DE APLICACION – No se aplica la norma al caso / APLICACION INDEBIDA – Aplicación incorrecta de los preceptos jurídicos. Circunstancias que lo generan / INTERPRETACION ERRONEA – El juzgador le asigna a la norma un sentido que no tiene

El artículo 84 del C.C.A. consagra, entre otras causales de nulidad, la derivada de la infracción de las normas en las que ha debido fundarse el acto administrativo o mejor, la nulidad por violación de una norma superior, como se conoce genéricamente a esta causal de nulidad. La contravención legal a la que hace referencia esa causal debe ser directa y ocurre cuando se configura una de las siguientes situaciones: i) falta de aplicación, ii) aplicación indebida o, iii) interpretación errónea. Según la doctrina judicial del Consejo de Estado, ocurre la primera forma de violación, esto es, la falta de aplicación de una norma, ya porque el juzgador ignora su existencia, o porque a pesar de que conoce la norma, tanto que la analiza o sopesa, sin embargo, no la aplica a la solución del caso. También sucede esa forma de violación cuando el juez acepta una existencia ineficaz de la norma en el mundo jurídico, pues no tiene validez en el tiempo o en el espacio. En los dos últimos supuestos, el juzgador puede examinar la norma pero cree, equivocadamente, que no es la aplicable al asunto que resuelve, evento en el cual se está ante un típico caso de violación por falta de aplicación, no de interpretación errónea, en razón de que la norma por no haber sido aplicada no trascendió al caso. Se presenta la segunda manera de violación directa, esto es, por aplicación indebida, cuando el precepto o preceptos jurídicos que se hacen valer se usan o se aplican a pesar de no ser los pertinentes para resolver el asunto que es objeto de decisión. El error por aplicación indebida puede originarse por dos circunstancias: 1.- Porque el juzgador se equivoca al escoger la norma por inadecuada valoración del supuesto de hecho que la norma consagra y 2.- Porque no se establece de manera correcta la diferencia o la semejanza existente entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto. Y, finalmente, se viola la norma sustancial de manera directa, cuando ocurre una interpretación errónea. Sucede cuando el precepto o preceptos que se aplican son los que regulan el asunto por resolver, pero el juzgador los entiende equivocadamente, y así, erróneamente comprendidos, los aplica. Es decir, ocurre cuando el juzgador le asigna a la norma un sentido o alcance que no le corresponde.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 84

FALSA MOTIVACION – Alcance. Se presenta cuando los hechos de la decisión no existieron o no concuerda la realidad fáctica con la analizada por la administración

La falsa motivación, como lo ha reiterado la Sala, se relaciona directamente con el principio de legalidad de los actos y con el control de los hechos determinantes de la decisión administrativa. Para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en la causal denominada falsa motivación es necesario que se demuestre una de dos circunstancias: a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente. Ahora bien, los hechos que fundamentan la decisión administrativa deben ser reales y la realidad, por supuesto, siempre será una sola. Por ende, cuando los hechos que tuvo en cuenta la Administración para adoptar la

decisión no existieron o fueron apreciados en una dimensión equivocada, se incurre en falsa motivación porque la realidad no concuerda con el escenario fáctico que la Administración supuso que existía al tomar la decisión.

POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS – Puede aplicar los criterios del estatuto personal o real / ESTATUTO PERSONAL – Rentas se gravan en el país de residencia o nacionalidad / ESTATUTO REAL – Las rentas se gravan en el estado donde se generan / DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL – Para evitarla se toman soluciones unilaterales o convencionales. Colombia firmó Comisión del Acuerdo de Cartagena

Cuando los Estados ejercen su potestad tributaria pueden aplicar dos criterios: (i) el criterio denominado “estatuto personal” o, (ii) el criterio denominado “estatuto real” o comúnmente conocido como el principio de la fuente. Conforme con el estatuto personal, las rentas que un contribuyente obtenga tanto en el Estado de su residencia o de su nacionalidad, como las rentas que obtenga en el resto del mundo se gravan en el Estado de residencia o nacionalidad del contribuyente. En cambio, conforme con el criterio del estatuto real, “la renta se grava en el Estado en que se ubique su fuente productora.” De ahí que, conforme con el principio de la fuente, será determinante el territorio donde se practica la actividad productora de renta, donde se ejercen derechos que derivan rentas, o donde se poseen bienes de los que también se derivan rentas. Para efectos de evitar o aliviar, precisamente, la doble tributación, los países se han inclinado por adoptar soluciones unilaterales y/o convencionales. Colombia también ha hecho lo propio y, por eso, impulsó la aprobación de la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, mediante la cual, los Países Miembros del entonces Pacto Andino, hoy Comunidad Andina, aprobaron (i) el Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y (ii) el Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión

FUENTE FORMAL: DECISION 40 DEL ACUERDO DE CARTAGENA

EMPRESAS DE SERVICIOS PROFESIONALES Y ASISTENCIA TECNICA – Son gravadas en el país miembro donde se presten los servicios. Aplicación del criterio de la fuente / METODO DE LA EXENCION INTEGRAL- Mecanismo para eliminar la doble imposición de las rentas de los nacionales o domiciliados en los países miembros de la Comunidad Andina / ACUERDO DE CARTAGENA – Para evitar la doble tributación aplicó el criterio de la fuente para gravar rentas de afuera

Al referirse a las rentas que obtengan las empresas de servicios profesionales y de asistencia técnica, y, en general, a los beneficios que obtuvieran las empresas, los artículos 14 y 7 del Convenio para evitar la doble tributación que adoptó la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, dispusieron que esas rentas y/o beneficios serían gravadas únicamente en el país miembro en cuyo territorio se prestaran los servicios o se hubieren efectuado tales beneficios. Es decir, en esos dos artículos el Convenio reiteró la aplicación del criterio de la fuente. La parte actora, acudiendo a la doctrina de nacionales y foráneos, adujo a lo largo del proceso que la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena consagró el método de la exención integral, como mecanismo para eliminar la doble imposición de las rentas de los nacionales o domiciliados en los países miembros de la Comunidad Andina. Para el efecto, transcribió, in extenso, ciertos apartes de los análisis que hicieron expertos en la materia por ella convocados. Para la Sala, el Convenio para evitar la doble imposición que adoptó la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena se limitó a establecer que el criterio de la fuente era el

que debía regir cuando se tratara de gravar las rentas de fuente de cualquiera de los países miembros, pero no consagró un mecanismo para ejercer ese derecho ni fijó pautas que cada país debiera seguir para el efecto. Esta circunstancia dificultó, sin lugar a dudas, la aplicación, al punto que, por lo menos en Colombia, los contribuyentes no tenían claro cómo ejercer, en la práctica, ese derecho.

FUENTE FORMAL: DECISION 40 DEL ACUERDO DE CARTAGENA – ARTICULO 14 / DECISION 40 DEL ACUERDO DE CARTAGENA – ARTICULO 7

RENTAS ORIGINADAS EN PAIS MIEMBRO DE LA COMUNIDAD ANDINA – Forma de declararlas para evitar la doble tributación. Debe declararse como ingresos no constitutivos de renta

En el caso concreto que ahora se analiza, la parte actora no declaró como ingreso no constitutivo de renta, los ingresos de fuente Venezolana, sino que los declaró como renta exenta. Sin embargo, la demandante llama la atención en el hecho de que si hubiera llevado tales rentas como ingresos no constitutivos de renta, ni siquiera se habría generado el presente conflicto, puesto que, haciendo ese ejercicio, las pérdidas que ahora alega sí se verían reflejadas en el renglón correspondiente.

ACTO ADMINISTRATIVO – Nulidad por falsa motivación / PRINCIPIO DE COMPLEMENTO INDISPENSABLE - Aplicación de la legislación de los Países Miembros a la solución legislativa de situaciones no contempladas en la ley comunitaria. Puede ser aplicado también por los jueces. Restricción / FALSA MOTIVACION – Procede la nulidad por falta de aplicación o indebida aplicación

El argumento que propuso la DIAN sobre la distinción conceptual entre la pérdida líquida y la renta exenta a efectos de desconocer la existencia de la primera no es válida para resolver el caso concreto, porque, como la Decisión 40 no reguló los mecanismos para eliminar o disminuir la doble tributación ni la legislación tributaria colombiana tiene previsto cómo se debe diligenciar el formulario de renta en situaciones como la ahora analizada, la DIAN debió considerar una alternativa de solución para que la parte actora pudiera ejercer el derecho a que la renta que obtuvo en Venezuela no quedara gravada en Colombia. Ahora, si bien el objeto de esta litis no es el denuncia de renta del año 1999, sino los actos administrativos mediante los cuales la DIAN formuló la liquidación del impuesto de renta del año 2000, actos que desconocieron la compensación de la pérdida líquida en cuantía de \$1.440.532.000, de los \$1.940.532.000 que se derivan del denuncia del año 1999., para la Sala tales actos administrativos sí son nulos, se reitera, por falsa motivación, pues quedó demostrado que la pérdida fiscal sí existe y que, en realidad, la DIAN omitió tener en cuenta ese hecho que sí está demostrado y que por no haber sido considerado, condujo a la Administración a que adoptara una decisión sustancialmente diferente a la que correspondía. Aunque el principio del complemento indispensable alude a la facultad del legislador, que no de los jueces, para regular en lo no regulado por la norma comunitaria, facultad que debe ejercer el legislador sin menoscabar los principios, directrices o preceptos derivados de la misma, la Sala interpreta que este principio también puede ser aplicado por los jueces de los países miembros pero para verificar que la autoridad tributaria en casos como el ahora analizado aplique las normas tributarias nacionales pero interpretadas en el sentido de que no restrinjan los aspectos esenciales regulados en la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena. Lo discurrido hasta ahora por la Sala en esta sentencia da cuenta de que la DIAN, como autoridad tributaria demandada, en realidad no interpretó de manera errada los artículos que

la parte actora acusó como violados pero por falta de aplicación o indebida aplicación. Para la Sala, se reitera, la DIAN omitió tener en cuenta el hecho de la existencia de la pérdida, pero esa omisión también implicó desconocer el derecho que se derivó del Convenio para evitar la doble imposición que adoptó la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena a favor de la parte actora.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C., Quince (15) de Marzo de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2004-92271-02(16660)

Actor: ACCENTURE LTDA

Actor: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por Accenture Ltda., en calidad de parte actora, contra la sentencia del 16 de mayo de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub-Sección "A", que dispuso negar las súplicas de la demanda.

I. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 9 de abril de 2001, Accenture presentó por vía electrónica la declaración de renta correspondiente al año gravable 2000.
- El 21 de marzo de 2003, la División de Fiscalización de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de la DIAN le notificó a Accenture el Requerimiento Especial No. 310632003000018 expedido el 19 de marzo de 2003, en el que le propuso modificar la declaración de renta en el sentido de (i) detraer la compensación por pérdidas líquidas en cuantía de \$1.440.532.000, (ii) establecer una renta líquida gravable de \$2.288.468.000, (iii) fijar un impuesto neto de renta \$436.888.000, (iv) imponer sanción por inexactitud en cuantía de \$669.021.000, y (v) establecer un total saldo a pagar de \$491.231.0000.
- El 25 de noviembre de 2003, la División de Liquidación de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de la DIAN le formuló a Accenture la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642003000160, que confirmó las glosas propuestas en el requerimiento especial.
- El 15 de julio de 2004, la División Jurídica de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de la DIAN expidió la Resolución No.

310662004000033, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por Accenture, en el sentido de confirmar la Liquidación Oficial.

II. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. La demanda

La empresa Accenture Limitada formuló las siguientes pretensiones:

“A. Que se declare la nulidad total de la actuación administrativa contenida en los siguientes actos:

- 1. Liquidación Oficial de Revisión No. 310642003000160 del 25 de noviembre de 2003, proferida por la Administración Especial de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, por medio de la cual se modificó la declaración del Impuesto sobre la renta y complementarios de ACCENTURE correspondiente al año gravable 2000.*
- 2. Resolución que resolvió el Recurso de Reconsideración No. 310662004000033 del 15 de julio de 2004, expedida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, por medio de la cual se confirma la modificación de la declaración del impuesto sobre la renta presentada por ACCENTURE, en relación con el año gravable de 2000.*

B. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de ACCENTURE en los siguientes términos:

- 1. Que se declare que la pérdida fiscal obtenida por ACCENTURE en el año gravable de 1999 fue de \$1.940.532.000 y que, en consecuencia, es procedente la compensación efectuada de esa pérdida fiscal en la declaración de renta de ACCENTURE del año gravable 2000 por \$1.440.532.000*
- 2. Que se declare que la renta líquida gravable por \$1.040.216.000, el impuesto sobre la renta por \$364.076.000 y el saldo a favor de \$644.678.000 determinados por ACCENTURE en su declaración privada del impuesto sobre la renta por el año 2000 son correctos.*
- 3. Que se declare que no hay lugar a la determinación de un mayor impuesto sobre la renta a cargo de ACCENTURE por el año gravable 2000, ni a la imposición de una sanción por inexactitud, y que por tanto mi representada no debe suma alguna por estos conceptos”*

Invocó como normas vulneradas las siguientes:

- Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, adoptado por Colombia mediante el Decreto 1551 de 1978
- Artículos 12, 26, 147, 178, 199 y 647 del E.T.

En el concepto de violación, la parte actora puso de presente, como antecedentes del caso, que durante el año gravable 1999 obtuvo rentas de fuente colombiana y rentas de fuente extranjera, como resultado de la realización de operaciones en Colombia y en otros países, entre ellos, Venezuela.

Que, habida cuenta de que para la época de los hechos estuvo vigente la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, decisión contentiva del Convenio para evitar la doble imposición tributaria en los países miembros de la Comunidad Andina, y adoptada en Colombia mediante el Decreto 1551 de 1978, en la declaración de renta del año gravable 1999, trató los ingresos obtenidos en Venezuela como rentas exentas, y que así lo consignó en la casilla correspondiente a las rentas exentas del denuncia rentístico de ese año. (Casilla ED 57)

Que si bien declaró los ingresos obtenidos en Venezuela como rentas exentas, la declaración de renta del año 1999 no refleja expresamente la pérdida líquida real que, en este período tuvo la empresa, puesto que, el formulario de declaración prescrito por la DIAN no permite evidenciar esa pérdida en un renglón posterior al previsto para las rentas exentas, sino en uno anterior, esto es, en el previsto para las pérdidas. Que, por eso, en ese denuncia figura una pérdida menor¹ a la que, en realidad, incurrió la empresa por ese año.²

Que no obstante lo anterior, en los años gravables 2000 y 2001 compensó la pérdida líquida con las rentas obtenidas por ese año y que, por eso, la controversia con la DIAN, en este caso concreto, se sintetiza en establecer “EL DERECHO JURÍDICO QUE TIENE ACCENTURE DE AMORTIZAR EN EL AÑO GRAVABLE 2000 LA PÉRDIDA FISCAL OBTENIDA EN EL AÑO GRAVABLE DE 1999 POR \$1.940.532.000, LA CUAL SE DERIVÓ DE LAS OPERACIONES REALIZADAS POR LA COMPAÑÍA EN TERRITORIO COLOMBIANO Y EN TERRITORIO DE PAÍSES DEL EXTERIOR, DIFERENTES A LOS DE LA COMUNIDAD ANDINA, SIN QUE DICHA PÉRDIDA PUEDA SER DISMINUIDA CON LAS RENTAS EXENTAS QUE POR \$1.763.755.000 OBTUVO LA COMPAÑÍA EN ESE MISMO AÑO GRAVABLE (1999), COMO RESULTADO DE LAS OPERACIONES CELEBRADAS EN LA COMUNIDAD ANDINA, CONCRETAMENTE EN TERRITORIO VENEZOLANO.”

En ese escenario de hechos expuso el concepto de violación, así:

A. “La renta obtenida por ACCENTURE en Venezuela corresponde a una renta especial “no gravada” en Colombia que se encuentra regulada por un Tratado Internacional: La Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena (Decreto 1551 de 1978)”. Violación por falta de aplicación de la Decisión 40.

Adujo que la renta que obtuvo ACCENTURE en Venezuela corresponde a una renta especial “no gravada” en Colombia y que se regula por los artículos 1, 4, 7 y 14³ de la Decisión 40 de la Comunidad Andina.

Que para el año gravable 1999, las operaciones de ACCENTURE arrojaron los siguientes resultados fiscales:

Renta Líquida obtenida en países de la Comunidad Andina (Venezuela)	\$1.763.755.000
---	-----------------

¹ \$176.777.000

² \$1.940.532.000

³ “Decisión 40 CAN. Artículo 1: Materia del Convenio. El presente convenio es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. (...)”

Artículo 4: Jurisdicción Tributaria. Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en este Convenio.

Artículo 7: Beneficios de las empresas. Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.(...)”

Artículo 14: Empresas de Servicios Profesionales y Asistencia Técnica. Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales y asistencia técnica serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se prestaren tales servicios.”

Pérdida fiscal obtenida en Colombia
y en el exterior en países diferentes
a los de la Comunidad Andina (\$1.940.532.000)

Que Accenture, por una parte, declaró como renta exenta, con fundamento en la Decisión 40 de la CAN, un total de \$1.763.755.000., y, por otra, ajustó por inflación y compensó en los años gravables 2000 y 2001, en aplicación del artículo 147 del Estatuto Tributario⁴, la pérdida fiscal por \$1.940.532.000.

También precisó que la pérdida fiscal no se reflejó en el renglón 53 del formulario de la declaración de renta del año 1999, porque en ese renglón se reflejó la suma de \$176.777.000. Explicó que esa cifra es el resultado de consolidar la totalidad de las operaciones de Accenture en el año 1999 y que resulta de restar a la pérdida fiscal por \$1.940.532.000, las rentas exentas obtenidas en el año 1999 por \$1.763.755.000. Que en ese orden de ideas, la pérdida real obtenida en el año 1999 es la que resulta de restar al valor declarado en el renglón 53 el valor de las rentas exentas declaradas en el renglón 57, así:

-Valores netos-		
Renglón 53	Pérdida líquida	\$(176.777.000)
Renglón 57	Menos – Otras rentas exentas	(1.763.755.000)
	Total pérdida compensable	\$(1.940.532.000)
		=====

Que esa pérdida fiscal, debidamente ajustada por inflación, la compensó la parte actora, así: Año gravable 2000: \$1.440.532.000. Año gravable 2001: \$722.165.000.

Adujo que cuando la DIAN *“pretende disminuir la pérdida fiscal de \$1.940 millones con las rentas obtenidas en Venezuela por \$ 1.763 millones, está gravando –vía rechazo de la deducción- las rentas obtenidas por ACCENTURE en países de la Comunidad Andina, cuando de acuerdo con la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, tales rentas sólo pueden ser gravadas por el país en el cual tuvieron su fuente productora de renta, en ese caso, por Venezuela y no por Colombia.”*

Explicó que la mayoría de los países del mundo, por vía de su legislación interna o de los tratados internacionales suscritos con otros países, han acudido a diferentes metodologías que tienen por objeto evitar la doble tributación y citó los métodos más importantes que han sido objeto de análisis por tratadistas internacionales.

Afirmó que los países integrantes de la Comunidad Andina escogieron el método de la exención integral. Expuso que *“ese método dicta que las rentas obtenidas en el extranjero se separan completamente de las demás rentas, de forma que aquellas no pueden ser consideradas en forma alguna, dentro de la determinación de la renta en el país de referencia.”*

Señaló que son características fundamentales de ese método las siguientes:

⁴ “Estatuto Tributario. Artículo 147. Texto vigente para el año 1999 a 2001. ARTICULO 147. DEDUCCIÓN DE PÉRDIDAS DE SOCIEDADES. Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales sufridas en cualquier año o período gravable, con las rentas que obtuvieren dentro de los cinco períodos gravables siguientes. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios.

PARAGRAFO. A partir del año gravable de 1992, los contribuyentes a quienes se les aplica el Título V de este Libro, tomarán como deducción dichas pérdidas ajustadas por inflación de conformidad con lo dispuesto en dicho Título.”

- *“Separa completamente las rentas obtenidas en el extranjero de las rentas obtenidas en el país de residencia.*
- *Opera directamente sobre la base gravable, a diferencia de otros métodos como el tax credit que actúan sobre la tarifa del impuesto.*
- *En armonía con lo anterior, bajo este sistema, las rentas obtenidas en el extranjero no se incluyen dentro de la depuración para determinar la renta del contribuyente en el país de residencia”.*

También hizo alusión al carácter supranacional de la norma comunitaria para concluir que la Decisión de la CAN se aplica de manera preferente sobre el ordenamiento interno. Respaldó su tesis con doctrina judicial del Tribunal Andino de Justicia y doctrina de la DIAN.

Por último, luego de explicar los tratamientos especiales a que se sujetan ciertas rentas, afirmó que *“las rentas provenientes de la Comunidad Andina participan de las características de los modelos cedulares y su efecto es precisamente otorgar tratamientos especiales según la fuente, lo cual se traduce en la desviación que estas rentas producen al ser incorporadas en un formulario de rentas globales, y especialmente cuando la renta global ha generado pérdida y la renta especial una renta líquida.”*

B. “Derecho de ACCENTURE a compensar la pérdida fiscal obtenida en el año gravable de 1999 por operaciones desarrolladas en Colombia y en países del exterior diferentes a los países de la Comunidad Andina”. Violación, por indebida aplicación, de los artículos 12, 26, 178 del E.T. Violación por falta de aplicación del artículo 147 E.T.”

La parte actora insistió en que la pérdida fiscal que obtuvo en el año gravable de 1999 era la que correspondía al resultado de las operaciones realizadas por la Compañía por fuera de la Comunidad Andina y que las glosas que formuló la DIAN implican desconocer la Decisión 40.

Dijo que el diseño del formulario de la declaración de renta del año 1999 hace que los ingresos, costos y gastos de las operaciones de la Comunidad Andina se confundan con los ingresos, costos y gastos de las demás operaciones celebradas por el contribuyente. Señaló que, en síntesis, el formulario de la DIAN no estaba diseñado para reflejar en forma separada las rentas derivadas de operaciones celebradas por los contribuyentes en países de la CAN.

Que, como resultado de esa falta de identificación en el formulario, *“la pérdida que obtuvo, que en condiciones normales se debería reflejar en el renglón 53 de la declaración de renta, se presenta disminuida (en dicho renglón) por el valor de las rentas obtenidas en el Pacto Andino”*

Adujo que *“Si el diseño del formulario de la declaración de renta colombiano contemplara una sección especial que separara las rentas exentas de la Comunidad Andina (o de cualquier otro tratado internacional) de las demás rentas obtenidas por el ente jurídico que se rigen por las normas tributarias colombianas, NO se presentaría este problema. En efecto, se estaría reflejando en dicho formulario una renta en la Comunidad Andina, que se trata como exenta, y una pérdida fiscal en las demás operaciones, que se tiene derecho a compensar.”*

Señaló que *“Aún aplicando la mecánica de depuración de la renta señalada en el Artículo 178 del Estatuto Tributario Colombiano, se obtiene la pérdida fiscal de*

\$1.940.532.000". Explicó que conforme con ese artículo, la renta líquida es renta gravable y a esta se aplican las tarifas respectivas, salvo cuando existan rentas exentas, en cuyo caso se restan para determinar la renta gravable.

Con los siguientes cuadros explicó el efecto de la depuración:

CONCEPTO		Ren gló n	Valores
Conforme al diseño del formulario ACCENTURE obtiene una renta líquida de cero (\$-0-)		52	0
Conforme al Art. 178 a esa renta líquida de cero se le restan las rentas exentas	Menos	57	1.763.755.00

CONCEPTO		Ren gló n	Valores
El resultado de restar a cero la renta exenta da un resultado negativo, que necesariamente se debe entender como una pérdida fiscal, a la que el formulario NO LE DESTINA UN RENGLÓN QUE SE PUEDA REFLEJAR	Resultado	-	(1.763.755.000)
A la anterior pérdida líquida que el formulario no refleja se le suma la que se refleja en el renglón 53	Más	53	(176.777.000)
El resultado es la pérdida que ACCENTURE pretende compensar	Resultado	53 + (52- 57)	(1.940.532.000)

"Al mismo resultado se llegaría si al no tenerse renta líquida, la renta exenta se debe restar de la pérdida fiscal. Veamos:

CONCEPTO		Ren gló n	Valores
La pérdida líquida obtenida según formulario		53	(176.777.000)
Conforme al Art. 178 a esa pérdida líquida se le restan las rentas exentas	Menos	57	1.763.755.000
El resultado de restar a una pérdida líquida da un resultado negativo, que necesariamente se debe entender como la pérdida fiscal total, a la que el formulario NO LE DESTINA UN RENGLÓN QUE SE PUEDA REFLEJAR.	Resultado	53- 57	(1.763.755.000) (sic)

A partir de lo expuesto, concluyó que el formulario de la declaración de renta de Accenture del año gravable 1999, sí refleja el valor de la pérdida por \$1.940.532.000. Dijo que, por el contrario, era falsa la afirmación de la DIAN, según la cual, la declaración de renta de 1999 sólo contenía la pérdida por \$176.177.000. Insistió en que disminuir las pérdidas con las rentas provenientes

de la CAN, vulnera la Decisión 40. Explicó con un cuadro el renglón (GK) compensación por pérdidas y listó ciertas conclusiones que reiteran lo dicho hasta ahora.

En otro cuadro comparativo⁵, ilustró, en la columna del caso 1, el resultado de la depuración de la renta si los ingresos, los costos y los gastos que tengan como fuente un país miembro de la CAN no se tuvieran que incluir en el formulario de la declaración de renta; en la columna del caso 2, el resultado de la depuración de la renta si las rentas que tengan como fuente un país miembro de la CAN se declararan como si fueron ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, y en la columna del caso 3, el resultado de la depuración de la renta conforme lo hizo la parte actora, a su juicio, según la ley, en el año 1999, es decir, tratando como renta exenta las que tienen como fuente un país miembro de la CAN. Quiso evidenciar con este ejercicio que, en los tres casos, el resultado de la pérdida fiscal es el mismo. Enfatizó en el hecho de que *“si para cumplir el Tratado se optara por no declarar estas rentas en Colombia (caso 1) o por tratar las mismas como un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional (caso 2), no habría lugar a la discusión que hoy se sostiene, pues el formulario reflejaría claramente en el renglón acostumbrado la pérdida obtenida por \$1.940.532.000.”* Que, *“Así no se generarían los cuestionamientos que hoy presenta la DIAN sobre el monto de la pérdida, por los resultados que arroja la aplicación del concepto de renta exenta y el reflejo de la misma en el formulario de la declaración de renta (caso 3).”*

C. “Indebido cuestionamiento por parte de la DIAN. Violación del artículo 199 del E.T., por falta de aplicación”.

La parte actora adujo que la DIAN no podía objetar la pérdida que obtuvo en la declaración de renta del año 1999, cuestionando la compensación que de dicha pérdida efectuó Accenture en los años gravable 2000 y 2001.

Dijo que la DIAN debió cuestionar la declaración de renta del año 1999 en la que se declaró la pérdida, y no la declaración del año 2000, en la que se ejerció el derecho a compensar la pérdida.

Añadió que la declaración de renta que presentó por el año 1999 estaba en firme y que no podía ser cuestionada. Que, por lo mismo, tenía derecho a compensar las pérdidas derivadas de esa declaración.

5

R.	Descripción	Caso 1- Los ingresos, costos y gastos de la Comunidad Andina no se declaran	Caso 2- Las rentas de la Comunidad Andina se declaran como INCRNGO	Caso 3- Renta Exenta – Tratamiento dado por la Compañía según la ley
26	TOTAL INGRESOS BRUTOS	8.446.841	11.386.189	11.386.189
	Menos –INCRNGO- Rentas de la Comunidad Andina	-	2.939.348	-
31	TOTAL INGRESOS NETOS	8.446.841	8.446.841	11.386.189
51	TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES	10.387.373	10.387.373	11.562.966
53	PÉRDIDA LÍQUIDA	(1.940.532)	(1.940.532)	(176.777)
	RENTAS EXENTAS	0	0	(1.763.755)
	PÉRDIDA LÍQUIDA REAL	(1.940.532)	(1.940.532)	(1.940.532)

Que ese derecho también es incuestionable a la luz de lo señalado en el artículo 199 del E.T., *“pues aún en el evento en que la declaración de renta de 1999 no estuviere en firme y la pérdida obtenida en dicha declaración pudiese ser cuestionada por la DIAN, el procedimiento que debería seguirse es el de tratar tales pérdidas como una renta líquida por recuperación de deducciones en el año que corresponda a la liquidación oficial mediante el cual fueran modificadas tales pérdidas. En consecuencia, aún en tal evento, por indebido procedimiento, las declaraciones de renta de 2000 y 2001 resultarían incuestionables por la DIAN, como consecuencia del rechazo de la pérdida del año 1999.”*

Manifestó que la DIAN no cuestiona la compensación de las pérdidas fiscales. Dijo que lo que cuestiona es el hecho de que las pérdidas no estén en el renglón 53 del formulario de declaración de renta. Insistió en que las pérdidas no podían estar en ese renglón del formulario porque, precisamente, ese formulario no fue diseñado para adaptarse a situaciones en las que se combinan rentas de fuente nacional, rentas de fuente extranjera, rentas exentas del Pacto Andino y pérdidas fiscales. Adujo que ese problema de orden práctico no puede ser la excusa para rechazar la compensación de las pérdidas, especialmente cuando está probado que existe el derecho a la compensación.

D. Improcedencia de la sanción por inexactitud. Violación por indebida aplicación.

Manifestó que la DIAN vulneró el artículo 647 del E.T., porque de conformidad con esa norma, *“ (...) no se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se deriva de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”*

Citó doctrina judicial para respaldar el argumento.

2.1.1. Ampliación de la Demanda:

En la ampliación de la demanda, la apoderada de la parte actora citó doctrina de autores que ilustran sobre el método de exención integral y sobre el carácter supranacional de la norma comunitaria.

2.2. Contestación de la demanda

La DIAN contestó la demanda y se opuso a las pretensiones.

Precisó que la demandante, en la declaración de renta del año 1999 consignó en la casilla 53 como pérdida líquida un monto de \$176.777.000.

Que no obstante, en el momento de compensar la pérdida amortizable que permite el artículo 147 del E.T., la sociedad adicionó a la pérdida líquida declarada en el año 1999, el valor de las rentas exentas provenientes de operaciones con países del Pacto Andino, según el siguiente cálculo:

Renglón 53	Pérdida líquida	\$(176.777.000)
Renglón 57	Menos-otras rentas	\$(1.763.755.000)

	Exentas	
	Total amortizable	pérdida \$(1.940.532.000)

Que como consecuencia de tal adición, la demandante compensó como pérdida amortizable en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2000 la cifra de \$1.440.532.000, porque consideró que esa era la pérdida real que tenía derecho a compensar.

Que en la liquidación oficial de revisión que se impugna, se decidió aceptar como valor a compensar la suma de \$176.777.000 por corresponder al resultado obtenido del total de los ingresos netos (renglón IG) menos el total de los costos y deducciones (renglón CI), según el contenido del formulario de la declaración de renta del año 1999, único valor a compensar o a amortizar en el año siguiente más el ajuste por inflación a la luz del artículo 147 del Estatuto Tributario, que coincide con los valores tomados en cuenta en el requerimiento especial según el siguiente cuadro:

*“Pérdida líquida rente fte. Nal y fte extranjera diferente pacto Andino
(1.940.532.000)
Renta líquida fuente extranjera obtenida países pacto Andino
1.763.755.000”*

Dijo, además, que la DIAN no vulneró la Decisión 40, pues la liquidación Oficial de Revisión obedeció a otra serie de factores.

Luego de explicar el sistema de depuración de la renta para determinar la renta gravable, previsto en el artículo 26 E.T., adujo que de conformidad con ese sistema y con lo previsto en los artículos 178 y 12 E.T., las sociedades nacionales que obtengan ingresos de fuente nacional como ingresos de fuente extranjera deben declarar tales ingresos como renta exenta sujeta a la depuración.

Dijo que, por eso, no se violaba la Decisión 40 de la CAN, *“pues precisamente por tratarse de una renta exenta, que en el sistema de depuración de la renta, debe necesariamente ser sustraída de la renta líquida (base para aplicar la tarifa del impuesto), no se genera gravamen alguno sobre la misma”*

Señaló que tampoco eran pertinentes las apreciaciones sobre el formulario de la DIAN, porque era el artículo 26 del E.T. el que regulaba el sistema de depuración de renta, en virtud del cual, la renta *“(...) se constituye por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios menos las deducciones con lo cual se obtiene la renta líquida que por regla general es la renta líquida gravable, salvo cuando existan rentas exentas, en cuyo caso se restan de la renta líquida y a la diferencia se le aplica la tarifa, depuración que se encuentra en el formulario de renta del año 1999 en armonía con tal normatividad.”*

Manifestó que, *“acorde con lo expuesto, no puede aceptarse el desglose que presenta la sociedad con el que separa los ingresos, costos y gastos de las operaciones del Pacto Andino, de los ingresos, costos y gastos de las demás operaciones celebradas por el contribuyente en Colombia y en países del exterior diferentes de la Comunidad Andina, dado que la ley no permite esa distinción para efectos de determinar la renta líquida gravable o la pérdida líquida según el caso, pues como se dijo, para efectos de la depuración de la renta opera una integración total de las rentas obtenidas.”*

En cuanto a la pérdida que, según la DIAN, la demandante podía legalmente compensar en el año gravable 2000, citó el artículo 147 E.T. para concluir que sólo podía compensar *“la pérdida sufrida en el año 1999 y declarada por la suma de \$192.280.000 sin incluir las rentas exentas declaradas en el mismo año, cuyo tratamiento fiscal es diferente, pues como se dijo, su existencia (renta exenta) no exonera del pago del impuesto ya que solamente permite que al depurarse la renta, bien por la vía ordinaria o mediante el cálculo de renta presuntiva, los ingresos objeto de exención sean restados de la renta líquida.”*

Por tanto, concluyó, *“al no tener las pérdidas fiscales reconocimiento o tratamiento contable, sino solamente tributario, toda vez que son el producto de un mayor costo en relación con los ingresos declarados, resulta claro que la sociedad no podía compensar como pérdida amortizable en la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2000 el valor de las rentas exentas provenientes de operaciones con países del Pacto Andino, sino solamente aquella que fue determinada y declarada por la propia compañía en la declaración de renta correspondiente al año gravable 1999 por valor de \$192.280.000, suma que fue aceptada en el acto liquidatorio”*.

Agregó que la demandante pretendió modificar, para el año 2000, la pérdida susceptible de amortización y que, para el efecto, adicionó las rentas exentas que ya habrían sido objeto de depuración en el año gravable 1999.

Aclaró que la DIAN no cuestionó la declaración de renta del año 1999, sino la compensación que el demandante hizo en la declaración de renta del año 2000. Adujo que *“La circunstancia de que la pérdida se haya originado en el año gravable de 1999 y que esta se encuentre en firme, no le impedía a la Administración verificar y entrar a determinar los conceptos registrados en la declaración presentada por el año gravable 2000, dentro de los que se encontraba la deducción por pérdidas fiscales generadas en un año anterior, precisamente por el carácter de individualidad e independencia que la misma ley le otorga a las liquidaciones privadas de cada año gravable”*

Por último, aclaró que no era procedente aplicar el artículo 199 del E.T. como lo adujo la demandante, porque esa norma se aplica cuando la DIAN, mediante liquidación oficial, modifica la pérdida declarada en determinado periodo gravable y esa pérdida ha sido objeto de compensación, pues, en tales casos, el contribuyente debe tratar como renta líquida por recuperación de deducción la pérdida glosada o rechazada. Que, en consecuencia, para el caso concreto no es aplicable el artículo 199 del E.T.

En cuanto a la sanción por inexactitud, dijo que sí se configuraron los presupuestos del artículo 647 E.T, porque la demandante incluyó en la declaración del año gravable 2000, como deducción por pérdida, rentas exentas que habrían sido objeto de depuración en otro periodo gravable. Que ese proceder generó un menor saldo a pagar. Citó doctrina judicial para respaldar el argumento.

2.2.1. Contestación de la ampliación de la demanda:

La DIAN precisó que el artículo 254 del E.T. dispone la forma en que deben proceder los contribuyentes nacionales que perciban rentas de fuente extranjera sujetas al impuesto sobre la renta. Dijo que, de conformidad con esa norma, los contribuyentes pueden descontar del monto del impuesto colombiano sobre la renta, el pagado en el extranjero sobre esas mismas rentas, siempre que el

descuento no exceda del monto del impuesto que deba pagar aquí el contribuyente por esas mismas rentas.

También adujo que de conformidad con el artículo 14 del Anexo 1 de la Decisión 40, sólo las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales y asistencia técnica son gravables en el país miembro en cuyo territorio se presten tales servicios y que, por lo tanto, de esa norma se infiere que servicios diferentes a los señalados no se encuentran amparados por dicha disposición legal.

Que, por tanto, para gozar del tratamiento exceptivo señalado se requiere que se trate de rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales y asistencia técnica.

Explicó qué se entiende por asistencia técnica, al tenor del artículo 2º del D.R. 2123 de 1975 y concluyó que las sociedades extranjeras tributan en Colombia sobre los ingresos que perciban como contraprestación por la prestación de servicios en el país y, por tanto, se encuentran gravados con el impuesto sobre la renta. Que, además, esos ingresos están sujetos a retención en la fuente a la tarifa del 35%.

Luego, transcribió los artículos 13 y 14 de la Decisión 40, referidos a los ingresos relativos a la prestación de servicios, y reiteró *“que las empresas de países integrantes del Pacto Andino que prestan servicios en Colombia, están sometidos al impuesto sobre la renta y complementarios respecto de los ingresos que por la prestación de servicios en el País perciben.”*

Por último, transcribió el artículo 4 de la citada Decisión y enfatizó en que los convenios internacionales no pueden interpretarse o aplicarse en el sentido que impliquen evasión fiscal.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca resolvió no acceder a las pretensiones de la demanda.

Dijo que de conformidad con los antecedentes administrativos, está probada la inexactitud en la que incurrió la demandante. Explicó que la empresa declaró, en el renglón 48 GK de la declaración de renta del año 2000, la suma de \$1.440.532.000, cuando sólo debió registrar la pérdida que registró en la declaración de renta del año 1999 que equivalía a \$176.777.000, más el ajuste por inflación de \$15.503.000, para un total de \$192.280.000. Que, sin embargo, de forma improcedente, la demandante declaró como deducción por compensación de pérdidas la suma de \$1.248.252.000.

Precisó que de conformidad con la Decisión 40 los ingresos que la parte actora obtuvo en Venezuela eran rentas exentas y que así las declaró en el año 1999. Que, sin embargo, *“de acuerdo a los hechos narrados en los antecedentes, se tiene que la sociedad en la declaración de 2000 incluyó en el renglón correspondiente a deducción por pérdidas de años anteriores no solamente el valor de las pérdidas declaradas en 1999, las cuales eran deducibles a la luz del artículo 147 del ET y por lo tanto no fueron objeto de reparo por el ente fiscal, sino también (sic) las rentas exentas que había declarado en el año anterior”*.

Señaló que de conformidad con el artículo 26 del E.T., una vez establecida la renta líquida, la misma es renta gravable, salvo las excepciones legales. Que

eso significaba que a la renta líquida se le restan las rentas exceptuadas, como las derivadas de la Decisión 40. Que, así mismo, cuando resultan pérdidas fiscales, estas pueden ser objeto de compensación en las siguientes vigencias, al tenor del artículo 147 del E.T. y del Decreto 1032 de 1992. Que, sin embargo, la sociedad incluyó dentro del renglón de pérdidas fiscales, las rentas exentas. Consideró que ese proceder era improcedente *“puesto que se trata de conceptos contables y fiscales, totalmente diferentes, tal como lo explicó con amplitud la administración al señalar que la pérdida ocurre cuando la disminución patrimonial es producto de la diferencia entre los ingresos y los costos fiscales.”*

En cuanto a la violación, por falta de aplicación, del artículo 199 E.T. dijo que no era pertinente aplicar esa norma, *“puesto que en el caso concreto no se ha acreditado un trámite de compensación de impuestos, que es uno de los supuestos fácticos para su aplicación”*.

Y, respecto de la sanción por inexactitud dijo que sí era procedente, porque la actora *“incluyó en el renglón de deducciones por pérdidas fiscales del año anterior unos valores que no correspondían a ese concepto, lo que dio lugar a la liquidación de un menor tributo al que legalmente correspondía pagar.”*

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

En el recurso de apelación, la parte actora reiteró lo dicho en la demanda, pero, concretamente, objetó la sentencia del Tribunal, así:

Transcribió ciertos apartes de la sentencia apelada en la que se sintetizan las conclusiones que hizo el Tribunal para destacar que *“la única expresión que pareciera oponerse a todos los argumentos expuestos a lo largo de la primera instancia”* es el siguiente: *“dado que la deducción solo es posible respecto de las pérdidas y no respecto de las rentas exentas”*

Alegó que era innegable la ausencia de motivación del fallo recurrido y que en ningún aparte se observaba el análisis de las razones de hecho y de derecho que condujeron al Tribunal a negar las súplicas de la demanda, ni la manifestación de la interpretación de las normas aplicables al caso.

Infirió que el objeto de la controversia no fue asimilado por el a quo y que esa conclusión se derivaba del hecho de que el Tribunal no analizó el fondo del asunto, porque no se refirió, en concreto, a ninguno de los cargos de nulidad que se propusieron en la demanda.

Respecto de la sanción por inexactitud, también transcribió cierto aparte del fallo apelado e insistió en que el Tribunal no comprendió el objeto de la controversia y que a partir de ese entendimiento errado, confirmó, sin mayor explicación o motivación, la sanción por inexactitud. Por eso, se remitió nuevamente a lo que dijo en la demanda.

En consecuencia, solicito a la Sala que se examinaran y analizaran, en su integridad, los cargos de la demanda.

Por último, sintetizó sendos análisis hechos por doctrinantes nacionales y foráneos sobre la interpretación de la Decisión 40 de la CAN y su aplicación al caso concreto. También anexó copia íntegra de tales estudios.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **U.A.E. DIAN** insistió en que no violó, por falta de aplicación, la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, porque, a su parecer, las rentas exentas que compensó la parte actora, a título de pérdida fiscal, en el año gravable 2000, ya fueron declaradas como rentas exentas en el año en que se causaron, esto es, en el año 1999.

Reiteró que la parte actora, en la declaración de renta del año 1999, registró en el renglón 53 correspondiente a la pérdida líquida, la suma de \$176.777.000, y en el renglón 57, menos otras rentas exentas por valor de \$1.763.755.000.

Que, no obstante lo anterior, en el año gravable 2000, compensó las pérdidas declaradas en el renglón 53 y parte de las rentas exentas declaradas en el renglón 57, para un total de \$1.440.532.000. Que, al hacer esta operación, la parte actora desconoció el artículo 147 del E.T., norma que prevé que las únicas pérdidas que se pueden compensar son las pérdidas debidamente amortizadas declaradas en el renglón 53. Que, por eso, fue improcedente que la parte actora, con el propósito de amortizar un mayor valor como pérdida en el año 2000, haya compensado como pérdida amortizable las rentas exentas declaradas en el año 1999.

Explicó que las rentas exentas y la pérdida fiscal son conceptos totalmente diferentes. Que las pérdidas resultan de la actividad operacional de la empresa y se derivan de la diferencia negativa que resulta entre la totalidad de ingresos obtenidos y el total de los costos y deducciones fiscales. Que, por el contrario, el artículo 26 del E.T. contempla un sistema de depuración para determinar la renta líquida gravable, renta a la que se le pueden detraer las rentas exentas. Que, por eso, las rentas exentas no forman parte de las pérdidas fiscales.

Señaló que de conformidad con el artículo 12 del E.T., las sociedades y entidades nacionales son sujetos pasivos del impuesto sobre la renta tanto sobre los ingresos de fuente nacional, como sobre los ingresos de fuente extranjera y que, por tanto, están obligadas a declarar conforme lo señala el artículo 26 del E.T., aún en el caso de que existan tratados internacionales que establezcan exenciones tributarias. Que si bien esas exenciones reconocidas en tratados internacionales tienen prevalencia sobre los gravámenes que impongan las normas internas, de todas maneras, los contribuyentes deben declarar todos los ingresos y hacer la depuración correspondiente. Que no es pertinente permitir que ahora, la parte actora pretenda modificar su denuncia privado que presentó en el año 1999, para evidenciar más pérdidas de las que allí declaró.

La **parte actora** resumió los argumentos del recurso de apelación y reiteró dos solicitudes que le había propuesto al Tribunal: La interpretación prejudicial por parte del Tribunal Andino de Justicia para que se pronunciara sobre la interpretación de la Decisión 40 de la CAN. Y la suspensión por prejudicialidad de este proceso, en tanto se surtía la consulta al Tribunal Andino.

2.6. EL CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada, por cuanto, conceptuó que la Decisión 40 de la CAN no permite que se puedan deducir o compensar las rentas exentas en períodos fiscales posteriores a su causación, a título de pérdida

fiscal. Que lo que permite la Decisión 40 es sustraer las rentas exentas de la base gravable, para efectos de liquidar el impuesto de renta. Que para eso sí está diseñado el formulario de la declaración de renta prescrito por la DIAN. Que, por tanto, no hay incompatibilidad entre las normas de la Comunidad Andina y las normas internas. Que sí se deben aplicar las normas tributarias colombianas, porque la Decisión 40 no reguló nada sobre los hechos objeto de esta litis. Que la forma en que se cumple la Decisión 40 de la CAN es aplicando el artículo 178 del E.T. que permite detraer de la renta líquida las rentas exentas, para determinar la renta gravable. Por lo anterior, pidió que se confirme la sanción por inexactitud, porque, a su juicio, no se presentó en el presente caso, una diferencia de criterios.

2.7. LA PETICIÓN DE INTERPRETACIÓN PREJUDICIAL DE LA DECISIÓN 40 DE LA COMISIÓN DEL ACUERDO DE CARTAGENA, AL TRIBUNAL ANDINO DE JUSTICIA.

En atención a la reiteración de la petición que propuso la parte actora ante el Tribunal y que no fuera atendida por éste, el Consejero Ponente en este proceso, mediante auto del 24 de septiembre de 2010⁶⁶, decidió remitir al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina la petición de interpretación prejudicial sobre la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena mediante la que se aprobó el Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y el Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión. A ese auto se le dio cumplimiento mediante la consulta formulada el 27 de septiembre de 2010, dirigida al Presidente del H. Tribunal Andino de Justicia.

En respuesta a esa consulta, mediante oficio No. 302- S- T JCA-2011 del 27 de julio de 2011, la Secretaria General del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina remitió la copia certificada de la interpretación prejudicial emitida por el Tribunal, documento en el que se plasmaron las siguientes conclusiones:

“EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA,

CONCLUYE:

PRIMERO: En caso de presentarse antinomias entre el Derecho Comunitario Andino y el derecho interno de los Países Miembros, prevalece el primero, al igual que al presentarse antinomias entre el Derecho Comunitario y las demás normas de derecho internacional, lo anterior tiene como efecto inmediato la inaplicabilidad de la norma que sea contraria al Derecho Comunitario Andino.

SEGUNDO: En el caso de autos, el desarrollo de la operación tributaria objeto de la demanda fue en vigencia de la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena. El Juez consultante, deberá tener en cuenta que el 22 de abril de 2006, la República Bolivariana de Venezuela denunció el Acuerdo de Cartagena y que desde esa fecha ya no forma parte de la Comunidad Andina, sin embargo, al momento en el que surgió la controversia y en el que se presentaron la demanda y la contestación a la demanda, la República Bolivariana de Venezuela, sí era un País Miembro

⁶⁶ Esa decisión se tomó de conformidad con lo dispuesto en el artículo 33 del Protocolo Modificador del Tratado que creó el Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, aprobado por la Ley 17 de 1980, y en los artículos 123 y 124 de la Decisión 500 del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, mediante la cual se adopta el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina,

de la Comunidad Andina, por lo que la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena se aplicará para el presente caso.

TERCERO: Por el “principio de la fuente”, origen o territorialidad de la renta, en cada país sólo tributan quienes obtienen la renta en dicho país independientemente de su lugar de residencia. Por lo tanto, tributarán en dicho país de la fuente del ingreso, sus residentes y los residentes de otros países pero con rentas en dicho país.

CUARTO: De acuerdo a lo manifestado en la presente interpretación prejudicial y a la norma comunitaria, la renta obtenida por la demandante ACCENTURE LTDA. en la República Bolivariana de Venezuela corresponde a una renta no gravable en la República de Colombia, de conformidad con la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, por lo tanto, no se puede considerar como renta especial “no gravada” la renta que un contribuyente de un País Miembro de la Comunidad Andina, obtenga en otros País Miembro de la Comunidad Andina.

QUINTO: En el caso concreto, el juez consultante, deberá aplicar los criterios sobre el principio del complemento indispensable en el caso de que la norma comunitaria no se refiera al tema específico de la compensación y de la falta de exactitud en la declaración de renta, siempre y cuando la norma interna no restrinja aspectos esenciales regulados por la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena.

De conformidad con el artículo 35 del Tratado de Creación del Tribunal, el Juez Nacional Consultante, al emitir el respectivo fallo, deberá adoptar la presente interpretación dictada con fundamento en las señaladas normas del ordenamiento jurídico comunitario. Deberá así mismo, dar cumplimiento a las prescripciones contenidas en el párrafo tercero del artículo 128 del vigente Estatuto. (...)”

III. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Previo a resolver de fondo, la Sala precisa que no accede a la petición que propuso la parte actora referente a que se decrete la audiencia a que alude el artículo 147 del C.C.A., toda vez que no hay puntos de hecho y de derecho en el presente proceso que ameriten dilucidarse mediante audiencia.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la empresa Accenture Ltda, en calidad de parte actora, procede la Sala a decidir si son nulos los actos administrativos mediante los cuales, la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de la U.A.E. DIAN le formuló liquidación oficial de revisión por el impuesto de renta del año gravable 2000.

Para el efecto, y dado que el recurso de apelación se fundamenta en la falta de motivación del fallo apelado y, por tanto, en la insistencia para que se analicen los cargos de la demanda, a la Sala le correspondería definir si los actos demandados son nulos (i) por falta de aplicación de la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena y de los artículos 147 y 199 del E.T., y, (ii) por indebida aplicación de los artículos 12, 26 y 178 y 647 del E.T.

Sin embargo, la Sala desde ya anticipa que revocará la sentencia del Tribunal, pero no porque se configuren las causales de nulidad aludidas, sino por la causal de nulidad de falsa motivación, porque, en realidad, es en este cargo en el que se

fundamentan los argumentos de la demanda, cargo que la Sala encuentra probados por las siguientes razones:

- **De las causales de nulidad del artículo 84 del C.C.A.**

El artículo 84 del C.C.A.⁷ consagra, entre otras causales de nulidad, la derivada de la infracción de las normas en las que ha debido fundarse el acto administrativo o mejor, la nulidad por violación de una norma superior, como se conoce genéricamente a esta causal de nulidad.

La contravención legal a la que hace referencia esa causal debe ser directa y ocurre cuando se configura una de las siguientes situaciones: *i)* falta de aplicación, *ii)* aplicación indebida o, *iii)* interpretación errónea.

Según la doctrina judicial del Consejo de Estado⁸, ocurre la primera forma de violación, esto es, la falta de aplicación de una norma, ya porque el juzgador ignora su existencia, o porque a pesar de que conoce la norma, tanto que la analiza o sopesa, sin embargo, no la aplica a la solución del caso. También sucede esa forma de violación cuando el juez acepta una existencia ineficaz de la norma en el mundo jurídico, pues no tiene validez en el tiempo o en el espacio. En los dos últimos supuestos, el juzgador puede examinar la norma pero cree, equivocadamente, que no es la aplicable al asunto que resuelve, evento en el cual se está ante un típico caso de violación por falta de aplicación, no de interpretación errónea, en razón de que la norma por no haber sido aplicada no trascendió al caso.

Se presenta la segunda manera de violación directa, esto es, por aplicación indebida, cuando el precepto o preceptos jurídicos que se hacen valer se usan o se aplican a pesar de no ser los pertinentes para resolver el asunto que es objeto de decisión. El error por aplicación indebida puede originarse por dos circunstancias: 1.- Porque el juzgador se equivoca al escoger la norma por inadecuada valoración del supuesto de hecho que la norma consagra y 2.- Porque no se establece de manera correcta la diferencia o la semejanza existente entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto⁹.

Y, finalmente, se viola la norma sustancial de manera directa, cuando ocurre una interpretación errónea. Sucede cuando el precepto o preceptos que se aplican son los que regulan el asunto por resolver, pero el juzgador los entiende equivocadamente, y así, erróneamente comprendidos, los aplica. Es decir, ocurre cuando el juzgador le asigna a la norma un sentido o alcance que no le corresponde.

Pese a que la parte actora alegó la nulidad por falta de aplicación de la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena y del artículo 147 del E.T., y la nulidad por aplicación indebida de los artículos 12, 26 y 178 del E.T., en realidad, para la Sala, los argumentos que expuso en la demanda encajan más en el cargo de nulidad por falsa motivación.

⁷ **Artículo 84.** Toda persona podrá solicitar por sí o por medio de representante, que se declare la nulidad de los actos administrativos. Procederá no sólo cuando los actos administrativos infrinjan las normas en que deberían fundarse, sino también cuando hayan sido expedidos por funcionarios u organismos incompetentes, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de audiencias y defensa, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias del funcionario o corporación que los profirió. También puede pedirse que se declare la nulidad de las circulares de servicio y de los actos de certificación y registro.

⁸ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SALA ESPECIAL TRANSITORIA DE DECISIÓN No. 1 A. C. P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá D.C., 2 de mayo de 2011. Expediente: 11001-03-15-000-2003-00572-01. Demandante: COMPAÑÍA URBANIZADORA LÓPEZ Y SUÁREZ LTDA. Demandado: Nación-Superintendencia de Notariado y Registro.

⁹ Cf. HUMBERTO Murcia Ballén. Recurso de Casación Civil, Bogotá. Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez. 4ª. Ed. Pág.340

- **De la causal de la Falsa Motivación.**

En efecto, la falsa motivación, como lo ha reiterado la Sala,¹⁰ se relaciona directamente con el principio de legalidad de los actos y con el control de los hechos determinantes de la decisión administrativa.

Para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en la causal denominada falsa motivación es necesario que se demuestre una de dos circunstancias: a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente.

Ahora bien, los hechos que fundamentan la decisión administrativa deben ser reales y la realidad, por supuesto, siempre será una sola. Por ende, cuando los hechos que tuvo en cuenta la Administración para adoptar la decisión no existieron o fueron apreciados en una dimensión equivocada, se incurre en falsa motivación porque la realidad no concuerda con el escenario fáctico que la Administración supuso que existía al tomar la decisión.

Todo lo anterior implica que quien acude a la jurisdicción para alegar la falsa motivación, debe, como mínimo, señalar cuál es el hecho o hechos que el funcionario tuvo en cuenta para tomar la decisión y que en realidad no existieron, o, en qué consiste la errada interpretación de esos hechos.¹¹

- **Del porqué en el presente caso se alegó, en realidad, la causal de la falsa motivación.**

Aunque en el presente caso la parte actora no alegó la falsa motivación, en su argumentación sí puso de presente los presupuestos fácticos que son relevantes para fallar la presente litis con base en esa causal de nulidad.

¹⁰ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá D.C., Veintitrés (23) de junio de dos mil once (2011). Radicado: 11001-03-27-000-2006-00032- 00 -16090. Demandante: DIANA CABALLERO AGUDELO Y GLORIA I. ARANGO GÓMEZ. Demandado: U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN. Asunto: Acción pública de nulidad contra la Resolución 11670 del 29 de noviembre de 2002 expedida por la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera DIAN.

¹¹ El tratadista Manuel María Díez enseña sobre la motivación de los actos administrativos que se deben distinguir dos elementos: i) Los hechos y consideraciones que sirven de fundamento al acto y se relacionan tanto a la oportunidad del acto como a su legalidad y, ii) la correspondencia de la motivación con la materia reglada por el acto.

En el primer evento, dice el autor, al citar a Stassinopoulos, cuando la motivación se refiere a la oportunidad del acto *“debe mencionar los hechos concretos y la importancia que la administración le acuerde, como también la influencia que esos hechos han tenido sobre el ejercicio del poder discrecional”*; y cuando se relaciona con la legalidad, puede contener *“1) un desenvolvimiento del sentido de la ley, de acuerdo con la interpretación dada por el autor del acto; 2) una afirmación de la constatación de los hechos que constituyen la condición para que la aplicación de la ley haya tenido lugar; 3) una afirmación de que estos hechos han sido sometidos a una calificación jurídica apropiada.”*

Y en cuanto al segundo elemento, precisa que la correspondencia de la motivación varía según la clase de motivos invocados: *“1) si los motivos se relacionan con la interpretación de la ley deben contener la manifestación del autor del acto sobre el sentido de la ley. (...); 2) si se trata de motivos relacionados con la constatación de hechos, la correspondencia existe si se formulan las razones que conforman esa constatación; 3) si la motivación se relaciona con la calificación jurídica del hecho, la sola mención de la calificación adoptada no es suficiente, porque no es sino la conclusión y no el motivo; 4) si el motivo tiene por objeto demostrar el ejercicio correcto del poder discrecional, la correspondencia necesaria del mismo con la conclusión del acto motivado, existe si el acto hace mención de los hechos y de las consideraciones a las que el autor otorga una importancia fundamental.”* Manuel María Díez. *“El Acto Administrativo”*. Tipográfica Editora Argentina S.A. Buenos Aires. 1993.

Uno de tales hechos y quizá el más importante alude a la pérdida que tuvo la empresa en el año 1999. Por eso, la discusión se centra, primero, en la existencia de esa pérdida y en su cuantía y, luego, en el derecho de compensarla.

En un análisis simple del caso concreto, la DIAN reconoce que existe la pérdida, pero no en la cuantía señalada por la parte actora, sino en una cuantía menor. Y reconoce ese hecho porque no discute que la sociedad Accenture Ltda. presentó la declaración de renta por el año 1999 y que en ese denuncia consignó la pérdida líquida, pero en cuantía de \$176.777.000, más no en la cuantía alegada por la parte demandante, esto es, de \$1.940.532.000.

Una simple mirada a esa declaración¹² y, concretamente al renglón previsto para la pérdida líquida, permitiría darle la razón a la autoridad tributaria, como lo hizo el Tribunal.

Sin embargo, ponderados los argumentos que expuso la parte actora en la demanda y valoradas en debida forma las pruebas, la Sala considera que le asiste la razón a la demandante en cuanto alegó que la pérdida que tuvo la empresa en el año 1999 ascendió a \$1.940.532.000 y, que como en el año 2000 obtuvo renta, cumplió las condiciones exigidas para hacer la compensación, en los términos del artículo 147 del E.T.

En efecto, el texto vigente del artículo 147 del E.T., para el año 2000, año en que la parte actora hizo la compensación, decía lo siguiente:

“Artículo 147. ARTICULO 147. DEDUCCIÓN DE PÉRDIDAS DE SOCIEDADES. Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales sufridas en cualquier año o período gravable, con las rentas que obtuvieren dentro de los cinco períodos gravables siguientes. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios. (...)”

La DIAN aplicó el artículo 147 del E.T, pero sólo para reconocer el derecho de compensar la pérdida líquida declarada de manera evidente en el denuncia rentístico del año 1999, es decir, para compensar una pérdida líquida de \$176.777.000. En esa medida, para la Sala no se configura el cargo de nulidad por falta de aplicación, sino que, insiste, en que, en este caso, se configura la causal de falsa motivación, habida cuenta de que lo que está en discusión, se reitera, es la existencia de la pérdida en una cuantía mayor y, por ende, el derecho de compensar la pérdida, con base en esa cuantía.

Para probar en qué cuantía se podía compensar la pérdida, las partes en el presente proceso alegaron a su favor la firmeza de la declaración de renta del año 1999.

La parte actora alegó que para que la DIAN desconociera la pérdida líquida en cuantía de \$1.940.532.000, debió cuestionar la declaración de renta del año 1999, y no la del año 2000, pero que, como lo hizo, por la vía del desconocimiento de la compensación de la pérdida líquida, desconoció el derecho que tenía Accenture Ltda a tratar como renta exenta, las rentas obtenidas en Venezuela, País miembro de la Comunidad Andina. Para la parte actora, con la liquidación oficial de revisión del denuncia fiscal del año 2000, en realidad, la DIAN modificó el denuncia rentístico del año 1999, que ya estaba en firme.

¹² Visible en los folios 425 a 428 del cuaderno de antecedentes administrativos.

La DIAN, en cambio, alegó que la empresa Accenture Ltda. ya había hecho efectivo el derecho a tratar como renta exenta, las rentas que obtuvo en Venezuela, en atención a lo previsto en la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena. Que, ese derecho lo ejerció cuando en la declaración de renta del año 1999 declaró las rentas que obtuvo en Venezuela como rentas exentas y que, por eso, no podía compensar a título de pérdida líquida, en la declaración de renta del año 2000, dichas rentas exentas. Para la DIAN, entonces, la parte actora ha pretendido modificar el denunciado del año 1999, con el denunciado del año 2000 mediante el incremento de la pérdida líquida.

Cotejados estos dos argumentos y vista la declaración de renta del año 1999, a primera vista, también se le daría la razón a la DIAN, como lo hizo el Tribunal, porque, efectivamente, en ese denunciado se aprecia que la parte actora declaró como rentas exentas un total de \$1.763.755.000, rentas de las que no se discute tienen como fuente el País de Venezuela.

Sin embargo, las explicaciones que ofreció la parte actora en la demanda llevan al convencimiento a esta Sala de que el derecho a tratar como renta exenta, en realidad, no se hizo efectivo en el año 1999, por las razones que a continuación se explican.

- **Del por qué el derecho a tratar como renta exenta las obtenidas por la parte actora en Venezuela no se hizo efectivo en el año 1999.**

Cuando los Estados ejercen su potestad tributaria pueden aplicar dos criterios: (i) el criterio denominado “estatuto personal” o, (ii) el criterio denominado “estatuto real” o comúnmente conocido como el principio de la fuente.¹³

Conforme con el estatuto personal, las rentas que un contribuyente obtenga tanto en el Estado de su residencia o de su nacionalidad, como las rentas que obtenga en el resto del mundo se gravan en el Estado de residencia o nacionalidad del contribuyente. En cambio, conforme con el criterio del estatuto real, *“la renta se grava en el Estado en que se ubique su fuente productora.”*¹⁴ De ahí que, conforme con el principio de la fuente, será determinante el territorio donde se practica la actividad productora de renta, donde se ejercen derechos que derivan rentas, o donde se poseen¹⁵ bienes de los que también se derivan rentas.

Explican los estudiosos del derecho tributario internacional que *“La doble tributación jurídica en el ámbito internacional se origina por la tensión entre la tributación con base en el estatuto personal, por parte de un Estado y, la tributación con base en el estatuto real, por parte de otro Estado. Es decir, que cuando un contribuyente colombiano, por ejemplo, obtiene en el exterior una renta sujeta a tributación en Colombia por aplicación del estatuto personal, pero que también fue gravada por aplicación del estatuto real en el Estado en que se obtuvo, se ha presentado el fenómeno de la doble tributación internacional.”*¹⁶

Para efectos de evitar o aliviar, precisamente, la doble tributación, los países se han inclinado por adoptar soluciones unilaterales y/o convencionales.

¹³ Benjamín Cubides Pinto. Normas y Convenios para evitar la doble imposición internacional en el impuesto de renta y en el impuesto al patrimonio en Colombia. Centro de Estudios Tributarios de Antioquia. CETA. 1ª Edición. año 2010.

¹⁴ Idem.

¹⁵ En el sentido amplio del término.

¹⁶ Idem.

Colombia también ha hecho lo propio y, por eso, impulsó la aprobación de la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena¹⁷, mediante la cual, los Países Miembros del entonces Pacto Andino, hoy Comunidad Andina, aprobaron (i) el Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y (ii) el Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión.¹⁸

El primer instrumento, esto es, el Convenio, se erigió como una medida para evitar la doble tributación de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, a cargo de las personas domiciliadas en cualquiera de los países miembros del Acuerdo de Cartagena.

Así lo dispuso el artículo 1º de esa Decisión:

“Artículo 1: Materia del Convenio. El presente convenio es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. (...)

Y en concordancia con esta norma, el artículo 4º también dispuso lo siguiente:

Artículo 4: Jurisdicción Tributaria. Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, **sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora**, salvo los casos de excepción previstos en este Convenio.

Hasta ahí, la Decisión es clara en cuanto regula a quién se le aplica el Convenio, sobre qué impuestos opera el Convenio y el criterio elegido para gravar las rentas que, como se puede apreciar, es el criterio de la fuente.

Por eso, al referirse a las rentas que obtengan las empresas de servicios profesionales y de asistencia técnica, y, en general, a los beneficios que obtuvieran las empresas, los artículos 14 y 7 del Convenio para evitar la doble tributación que adoptó la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, dispusieron que esas rentas y/o beneficios serían gravadas únicamente en el país miembro en cuyo territorio se prestaran los servicios o se hubieran efectuado tales beneficios. Es decir, en esos dos artículos el Convenio reiteró la aplicación del criterio de la fuente. Prescribían las dos normas:

Artículo 14: Empresas de Servicios Profesionales y Asistencia Técnica. Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales y asistencia técnica **serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se prestaren tales servicios.**” (negrilla fuera de texto)

Artículo 7: Beneficios de las empresas. Los beneficios resultantes de las actividades empresariales **sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.**(...). (negrilla fuera de texto)

Ahora bien, sobre la forma o los mecanismos que se habrían convenido para eliminar o atenuar la doble imposición nada dijo la Decisión 40.¹⁹

¹⁷ Decreto 1551 de 1978.

¹⁸ Victor Uckmar explica que tanto el Convenio como el modelo tipo que adoptó la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena “cobran influencia por el hecho de que muchos de los sistemas de imposición de los países involucrados se basan en el criterio de la fuente. Constituyen excepción Brasil, México, Argentina y Venezuela que, por estipular acuerdos con los países industrializados, han debido adoptar el Modelo OCDE.

Entre los países considerados, adoptan el sistema de imposición territorial: Bolivia, Brasil (para las personas jurídicas), Costa Rica, Perú, Uruguay y Venezuela. Adoptan en cambio el sistema global: Argentina, Brasil (para las personas físicas), Chile, Colombia, Ecuador, México y Perú. Esto implica la superposición de las pretensiones impositivas y la consecuente necesidad de hacer un reparto de las mismas para evitar la doble imposición” Victor Uckmar. Los Tratados Internacionales en materia tributaria. Curso de Derecho Tributario Internacional. Tomo I. Editorial Temis. Bogotá- Colombia. 2003. Páginas 86 a 122.

¹⁹ Victor Uckmar afirma que “El sistema Andino de Integración deja sin reglamentar numerosas relaciones bilaterales internas a la Región” Idem 18.

Este vacío que traía el Convenio llevaba consigo la siguiente problemática jurídica y práctica: ¿Qué debían hacer los nacionales o domiciliados en cualquiera de los Países Miembros para hacer efectivo el criterio de la fuente adoptado en el Convenio para evitar la doble imposición?

La parte actora, acudiendo a la doctrina de nacionales y foráneos, adujo a lo largo del proceso que la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena consagró el método de la exención integral, como mecanismo para eliminar la doble imposición de las rentas de los nacionales o domiciliados en los países miembros de la Comunidad Andina. Para el efecto, transcribió, *in extenso*, ciertos apartes de los análisis que hicieron expertos en la materia por ella convocados. La Sala destaca la transcripción de ciertos apartes de las conclusiones del tratadista Ronald Evans que defiende la tesis de que la Decisión 40 consagró el método de la exención integral. La conclusión la sustenta en los siguientes términos:

“4. Por cuanto ninguna de las disposiciones de la Decisión 40 prevé en forma expresa ni tampoco en forma tácita la intención de los Estados Contratantes de dejar abierta la posibilidad de utilizar la renta exenta percibida en el Estado de la fuente a los fines de la determinación del impuesto correspondiente al país de la residencia, **no quedan dudas en cuanto al hecho de que la exención prevista en el artículo 14 de la Decisión 40, encuadra dentro del ámbito de la exención integral**

(...)

En el caso concreto de la Decisión 40, es precisamente el método de la exención el medio o mecanismo escogido por la Comisión del Acuerdo de Cartagena, para evitar la doble tributación respecto a los enriquecimientos percibidos por los nacionales de cualquiera de los países miembros en el territorio de otro de dichos Estados. En ese sentido, el artículo 14 de la Decisión 40 contempla el método de exención de rentas derivadas de la prestación de servicios profesionales y asistencia técnica, según los términos que se transcriben a continuación:

“Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales y asistencia técnica serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se prestaren tales servicios.

*Tal como se evidencia de la norma transcrita, el Estado del **domicilio renuncia a través de una exención** (sic) su derecho a gravar los enriquecimientos provenientes los servicios profesionales o de asistencia técnica prestados por sus nacionales, **cediendo o delegando en el Estado de la fuente la exclusividad en el ejercicio del poder tributario sobre dichos enriquecimientos.** (negrilla fuera de texto)*

(...)

*La exención integral viene a equivaler a circunscribir la imposición en la residencia a las bases imponibles de fuente nacional “o lo que es lo mismo – afirma L. Del Arco Ruete- a realizar una distribución de materias impositivas por razón de la localización de la fuente”. **Es decir, a través de la exención integral se renuncia totalmente a tomar en consideración las rentas foráneas de sus residentes de manera que no sólo no las somete a gravamen, sino que tampoco las tiene en cuenta a los efectos de fijar el tipo progresivo de gravamen que recaerá sobre el resto de rentas no exentas que obtenga el sujeto pasivo.** Así pues, la técnica de la exención*

integral no sólo conlleva la no tributación en el país de la residencia de determinadas rentas, sino también el gravamen de las restantes a un tipo de gravamen inferior al que hubiera correspondido de no haber existido esta medida.²⁰ En otras palabras, la exención integral se produce cuando el Estado de residencia, por ejemplo, prescinde por completo de las rentas procedentes del país de origen.” (negrilla fuera de texto)

Victor Uckmar por su parte afirma que en la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena “no se encuentra presente ninguna disposición general para evitar la doble imposición, por cuanto la misma sería evitada mediante la atribución del poder impositivo exclusivo del Estado de la fuente.”²¹

Para la Sala, el Convenio para evitar la doble imposición que adoptó la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena se limitó a establecer que el criterio de la fuente era el que debía regir cuando se tratara de gravar las rentas de fuente de cualquiera de los países miembros, pero no consagró un mecanismo para ejercer ese derecho ni fijó pautas que cada país debiera seguir para el efecto. Esta circunstancia dificultó, sin lugar a dudas, la aplicación, al punto que, por lo menos en Colombia, los contribuyentes no tenían claro cómo ejercer, en la práctica, ese derecho.

No obstante lo anterior,²² a raíz de un conflicto jurídico suscitado entre la DIAN y cierto contribuyente que para hacer efectivo ese derecho declaró como renta exenta la que había obtenido en cierto País miembro de la CAN, por concepto de ganancias de capital²², la Sala le dio la razón a la entidad en cuanto reclasificó la renta declarada como exenta, como ingreso no constitutivo de renta.

En esa oportunidad, dijo la Sala:

“(…) Colombia, como país miembro de la Comunidad Andina, debe acatamiento a estas normas supranacionales, que, como lo ha sostenido la Corte Constitucional, gozan de un efecto de prevalencia sobre las normas nacionales que regulan la misma materia y en caso de conflicto la norma supranacional desplaza (que no deroga) – dentro del efecto conocido como preemption - a la norma nacional²³.

Ahora bien, para efectos de interpretar el alcance del artículo 12 de la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, la Sala observa que tratándose de un proceso de integración internacional tributario del cual Colombia hace parte, es importante tener en cuenta que uno de los principios del derecho internacional aceptados en el país es el previsto en el artículo 26 de la Convención de Viena de 1969 sobre el Derecho de los Tratados, aprobada por la Ley 32 de 1985, según el cual “Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”²⁴.

Este principio denominado Pacta sunt servanda, como lo ha reiterado la Corte Constitucional, “no sólo significa que los tratados deben ser formalmente acatados sino que deben ser cumplidos de buena fe, esto es, con la voluntad de hacerlos efectivos. [...] constituye la base esencial del

²⁰ Cita del texto original: Del Arco Ruete, I. “Los CDI y las hipótesis alternativas de inversión extranjera” Vid. También De Luís, F. “Los métodos para evitar la doble imposición internacional”; Del Arco Ruete, L. “La Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario Español”. En CALDERON, J.M. “la doble imposición internacional y los métodos para su eliminación.” Ob., cit., pp. 141-142.”

²¹ Idem 18

²² Artículo 12 del Convenio para evitar la doble imposición adoptado por la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena.

²³ Entre otras, Sentencias C-137 de 1996 y C-809 de 2007.

²⁴ El artículo 9 de la Constitución Política dispone que las relaciones exteriores del Estado se fundamentan en la soberanía nacional, en el respeto a la autodeterminación de los pueblos y en el reconocimiento de los principios del derecho internacional aceptados por Colombia.

derecho de los tratados y, en general, del funcionamiento armónico y pacífico de la comunidad internacional. Por ello, algunos teóricos han considerado que esta norma representa el principio base, la norma fundamental y más elemental de todo el sistema jurídico del derecho internacional, de la cual depende la validez de las reglas de este derecho. Según su criterio, que esta Corte acoge, resulta imposible pensar el derecho internacional como disciplina autónoma sin presuponer una norma como *Pacta sunt servanda*, por lo cual ella es sin lugar a dudas uno de los principios de derecho internacional reconocidos por Colombia (CP art. 9º)²⁵ (Subraya fuera del texto).

Concordante con lo anterior, en el ámbito de la legislación interna debe tenerse en cuenta que el artículo 27 de la Convención de Viena consagra que “Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. Esta norma se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46²⁶”. Es decir, la norma internacional que llega a integrar el ordenamiento jurídico nacional es de aplicación especial y, además, debe servir de fuente para interpretar la normativa interna, siempre dando prevalencia a aquella interpretación que mejor se adecue al objeto del convenio.

Por eso el artículo 31 de la Convención de Viena establece una regla general de interpretación, según la cual, “Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin”.

Pues bien, teniendo en cuenta los anteriores criterios, el convenio adoptado por la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena tiene por objeto evitar la doble imposición sobre los hechos económicos en los que participan sujetos domiciliados en los países miembros y respecto de rentas obtenidas en países diferentes a su domicilio. De acuerdo con ello debe acudirse a una regla que permita dar entendimiento a este propósito.

Para el presente caso, el artículo 12 establece que las ganancias de capital sólo podrán gravarse por el País Miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación de: [...] Títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se hubieren emitido”. **Lo cual quiere decir, se repite, que el país del domicilio renuncia en virtud del convenio a gravar esta renta, que en principio y bajo otras circunstancias sería una renta gravada en Colombia.** (negrilla fuera de texto).

Si bien dentro del ordenamiento interno no existe una disposición que regule precisamente este tema, a juicio de la Sala, dentro del contexto del convenio y siendo necesario, como se mencionó, integrar esta norma internacional al sistema jurídico colombiano con el fin de darle efectivo cumplimiento, debe entenderse que las ganancias de capital por la venta de las acciones que poseía la actora en el Banco de la República de Venezuela ***son ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.*** (negrilla y cursiva fuera de texto)

En efecto, cuando la norma supranacional establece que sólo serán gravables en el país de emisión de tales títulos o acciones con el fin de eliminar la doble imposición, significa que en Colombia no serían gravables,

²⁵ Sentencia C-400 de 1998 y C-155 de 2007.

²⁶ Artículo 46. 1. El hecho de que el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado haya sido manifestado en violación de una disposición de su derecho interno concerniente a la competencia para celebrar tratados no podrá ser alegado por dicho Estado como vicio de su consentimiento, a menos que esa violación sea manifiesta y afecte a una norma de importancia fundamental de su derecho interno.

2. Una violación es manifiesta si resulta objetivamente evidente para cualquier Estado que proceda en la materia conforme a la práctica usual y de buena fe.

pues, en virtud del convenio un solo país puede gravarlas y el otro, en consecuencia, se abstendrá de hacerlo.

Para dar plena aplicación al convenio y satisfacer su propósito esencial de gravar las rentas, en este caso, solo en el país de emisión de tales títulos y además de no afectar la tributación del otro país, bien porque pudiera generar una doble tributación o por el contrario pudiera disminuir la tributación interna, ***la Sala observa que esta circunstancia participa con mayor proximidad del concepto de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, debiendo por tanto incluirse dentro de la totalidad de los ingresos, como lo señala el artículo 26 del Estatuto Tributario, para detraerlos luego como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, previniendo con ello la doble tributación y dejando a salvo la base gravable, entendida como la renta líquida que por norma general es la que se somete a impuesto, salvo las excepciones legales. Por ello, si se le diera el tratamiento de renta exenta se vería afectada la base gravable conforme a lo dispuesto en el artículo 26 antes citado.*** (negrilla y cursiva fuera de texto).

En resumen, para el caso particular de rentas originadas en los países miembros del Pacto Andino, hoy Comunidad Andina de Naciones - CAN, por personas naturales o jurídicas domiciliadas o residentes en Colombia, se debe observar el régimen previsto en la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, y en particular lo señalado en los artículos 2, 4 y 12 que prevén que las rentas provenientes de la enajenación de títulos, acciones y otros valores, solo serán gravables por el país miembro en cuyo territorio se hubiera emitido. ***En consecuencia, para la sala, serán consideradas como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional habida cuenta que el espíritu del convenio es evitar la doble tributación mediante la exoneración de rentas percibidas dentro del territorio de los demás países firmantes del acuerdo.*** (negrilla y cursiva fuera de texto)

Así las cosas, la declaración de la ganancia de capital por la venta de las acciones que poseía la actora en el Banco de la República de Venezuela ha debido de declararse como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional y en consecuencia, en este punto se revocará la sentencia del Tribunal.²⁷

En el caso concreto que ahora se analiza, la parte actora no declaró como ingreso no constitutivo de renta, los ingresos de fuente Venezolana, sino que los declaró como renta exenta.

Sin embargo, la demandante llama la atención en el hecho de que si hubiera llevado tales rentas como ingresos no constitutivos de renta, ni siquiera se habría generado el presente conflicto, puesto que, haciendo ese ejercicio, las pérdidas que ahora alega sí se verían reflejadas en el renglón correspondiente.

Para demostrar su dicho, hizo el cuadro comparativo que se transcribió en el pie de página 5 del acápite de los antecedentes de la demanda de esta sentencia. En ese cuadro, se reitera, ilustró 3 casos: (i) en la columna del caso 1, el resultado de la depuración de la renta si los ingresos, los costos y los gastos que tengan como fuente un país miembro de la CAN no se tuvieran que incluir en el formulario de la

²⁷ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO. Bogotá, D.C., dieciocho (18) de marzo de dos mil diez (2010). Radicación número: 25000-23-27-000-2005-00694-01(16652). Actor: BANCO DAVIVIENDA S.A. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

declaración de renta; (ii) en la columna del caso 2, el resultado de la depuración de la renta si las rentas que tengan como fuente un país miembro de la CAN se declararan como si fueran ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, y, (iii) en la columna del caso 3, el resultado de la depuración de la renta conforme lo hizo la parte actora, a su juicio, según la ley, en el año 1999, es decir, tratando como renta exenta las que tienen como fuente un país miembro de la CAN.

La Sala, en esta oportunidad, hace el siguiente cuadro comparativo en el que describe: (i) En la columna D, la liquidación que hizo la parte actora en su denuncia rentístico del año 1999, en el que trató como renta exenta, los ingresos que obtuvo en Venezuela²⁸ y (ii) En la columna E, la liquidación que propone la Sala para evidenciar, en el ejercicio comparativo, cómo habría quedado la liquidación de la parte actora si hubiera tratado como ingreso no constitutivo de renta, las rentas que obtuvo en Venezuela, y, por supuesto, sin los costos y deducciones que tendrían relación de causalidad con esos ingresos.²⁹

GRÁFICO 1

²⁸ \$1.763.755.000.

²⁹ \$2.939.348.000 - \$1.775.593.000=\$1.763.755.000

A	B	C	D	E
2	CONCEPTO	RENLÓN	LIQ PRIVADA CON RENTA EXENTA	LIQ PRIVADA CON INGRESO NO CONSTITUTIVO DE RENTA
3	VENTAS BRUTAS	IL	0	0
4	SERVICIOS, HONORARIOS Y COMISIONES	IS	10.501.603.000	10.501.603.000
5	INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	IC	1.122.663.000	1.122.663.000
6	DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES	ID	0	0
7	OTROS INGRESOS DISTINTOS DE LOS ANTERIORES	IE	475.479.000	475.479.000
8	TOTAL INGRESOS BRUTOS	IV	12.099.845.000	12.099.845.000
9	DEVOLUCIONES REBAJAS Y DESCUENTOS	IR	710.389.000	710.389.000
10	DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES	IU	0	0
11	INDEMNIZACIONES SEGUROS DE DAÑO	IN	3.267.000	3.267.000
12	OTROS DISTINTOS DE LOS ANTERIORES	IT	0	2.939.348.000
13	TOTAL INGRESOS NETOS	IG	11.386.189.000	8.446.841.000
14	OTROS COSTOS	CG	1.762.000	1.762.000
15	TOTAL COSTOS	CT	1.762.000	1.762.000
16	COMISIONES, HONORARIOS Y SERVICIOS	CE	2.765.345.000	2.628.168.000
17	SALARIOS Y PRESTACIONES Y OTROS	DC	4.121.288.000	3.579.616.000
18	INTERESES Y DEMÁS GASTOS FINANCIEROS	DF	42.334.000	42.334.000
19	GASTOS EFECTUADOS EN EL EXTERIOR	DP	3.112.035.000	2.893.691.000
20	DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN Y AGOTAMIENTO	DP	237.419.000	219.652.000
21	DEDUCCION IVA POR BIENES DE CAPITAL	BW	54.430.000	54.430.000
22	OTRAS DEDUCCIONES	CX	1.228.353.000	967.720.000
23	TOTAL DEDUCCIONES	DT	11.561.204.000	10.385.611.000
24	TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES	CI	11.562.966.000	10.387.373.000
25	PERDIDA LIQUIDA	RB	176.777.000	1.940.532.000
26	RENTA PRESUNTIVA	RC	152.212.000	
27	MENOS RENTAS EXENTAS LEY PAEZ	EA		
28	MENOS OTRAS RENTAS EXENTAS	EC	1.763.755.000	
29	RENTA LÍQUIDA GRAVABLE	GA	0	

Como se puede apreciar, conforme con la liquidación privada que figura en la columna D, la parte actora integró las rentas de fuente nacional y las rentas de fuente extranjera, incluidas en éste último ítem, las rentas que obtuvo en Venezuela. Por eso, la operación aritmética le arrojó una pérdida líquida de \$176.777.000. En cambio, en la liquidación de la columna E, si la parte actora hubiera tratado las rentas que obtuvo en Venezuela como ingresos no constitutivos de renta y hubiera restado los costos y deducciones asociados a esa renta, la liquidación le habría arrojado una pérdida líquida de \$1.940.532.000.

En este punto del ejercicio, la Sala le daría la razón a la DIAN en cuanto argumentó que la parte actora pretendió modificar su denuncia privado del año 1999, con el denuncia privado del 2000, porque quiere llevar más pérdidas que las declaradas en el renglón RB (renglón 25 de la Columna D del Gráfico 1) y porque, como se aprecia en ese denuncia, también declaró como rentas exentas (Renglón EC) un total de \$1.763.755.000 (renglón 28 de la columna D) rubro que corresponde a las rentas que obtuvo en Venezuela menos los costos y las deducciones asociadas a las mismas.

Sin embargo, es evidente que así la parte actora haya declarado como rentas exentas un total de \$1.763.755.000, lo cierto es que esas rentas no pudieron restarse a ninguna renta líquida, pues la operación aritmética arrojó una pérdida de \$176.777.000 (renglón 25 de la columna D), pérdida que sumada a las rentas exentas dan un total de \$1.940.532.000.

De manera que, queda en evidencia que fue la parte actora la que, aún pretendiendo ejercer el derecho derivado de la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, terminó no ejerciéndolo porque no pudo restar efectivamente, las rentas exentas.

- **De la nulidad de los actos administrativos demandados por falsa motivación.**

Aunque lo propio habría sido que la parte actora tratara las rentas obtenidas en Venezuela como ingresos no constitutivos de renta, procedimiento que esta Sala consideró como válido en la sentencia del 18 de marzo de 2010³⁰, como se precisó anteriormente, lo cierto es que la demandante no lo hizo así. No obstante esa circunstancia, para la Sala constituye un hecho probado la pérdida líquida que adujo la parte actora en cuantía de \$1.940.532.000., porque independientemente de que haya tratado como rentas exentas las que obtuvo en Venezuela, este trámite, para el caso concreto, resulta ser meramente formal.

El argumento que propuso la DIAN sobre la distinción conceptual entre la pérdida líquida y la renta exenta a efectos de desconocer la existencia de la primera no es válida para resolver el caso concreto, porque, como la Decisión 40 no reguló los mecanismos para eliminar o disminuir la doble tributación ni la legislación tributaria colombiana tiene previsto cómo se debe diligenciar el formulario de renta en situaciones como la ahora analizada, la DIAN debió considerar una alternativa de solución para que la parte actora pudiera ejercer el derecho a que la renta que obtuvo en Venezuela no quedara gravada en Colombia.

Ahora, si bien el objeto de esta litis no es el denuncia de renta del año 1999, sino los actos administrativos mediante los cuales la DIAN formuló la liquidación del impuesto de renta del año 2000, actos que desconocieron la compensación de la pérdida líquida en cuantía de \$1.440.532.000, de los \$1.940.532.000 que se derivan del denuncia del año 1999., para la Sala tales actos administrativos sí son nulos, se reitera, por falsa motivación, pues quedó demostrado que la pérdida fiscal sí existe y que, en realidad, la DIAN omitió tener en cuenta ese hecho que sí está demostrado y que por no haber sido considerado, condujo a la Administración a que adoptara una decisión sustancialmente diferente a la que correspondía.

³⁰ Idem 27

Refuerza lo dicho, la interpretación prejudicial que rindió el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina para el presente proceso³¹.

En efecto, aunque en la mentada interpretación prejudicial el Tribunal precisó que *“la compensación, como mecanismo para evitar la doble tributación, no está descrita específicamente en la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, al igual que el tema de la falta de exactitud en la declaración de la renta”*, también dijo que esta Sala, en calidad de juez consultante, *“debe ajustarse a los criterios sobre complemento indispensable”*.

El Tribunal explicó el principio de complemento indispensable en los siguientes términos:

“Principio del complemento indispensable.

El principio de complementación indispensable de la normativa comunitaria consagra lo que algunos tratadistas denominan “norma de clausura”, según la cual **se deja a la legislación de los Países Miembros la solución legislativa de situaciones no contempladas en la ley comunitaria, ya que es posible que aquélla no prevea todos los casos susceptibles de regulación jurídica.** (negrilla fuera de texto)

Este principio implica que **los Países Miembros tienen la facultad para fortalecer o complementar, por medio de normas internas o de Acuerdos Internacionales, la normativa del ordenamiento comunitario andino, pero, en la aplicación de esta figura, las legislaciones internas de cada país no podrán establecer exigencias, requisitos adicionales o dictar reglamentaciones que de una u otra manera entren en conflicto con el derecho comunitario andino o restrinjan aspectos esenciales regulados por él.** (negrilla fuera de texto)

El Tribunal en reiterada jurisprudencia ha manifestado que “la norma comunitaria, la doctrina y la jurisprudencia recomiendan aplicar criterios restrictivos, como el principio del ‘complemento indispensable’ para medir hasta donde pueden llegar las innovaciones normativas de derecho interno, anotando que sólo serían legítimas aquellas complementarias que resulten ser ‘estrictamente necesarias para la ejecución de la norma comunitaria y, por tanto, que favorezcan su aplicación y que de ningún modo la entraben o desvirtúen’ (...) advirtió la inaplicabilidad del derecho interno que sea contrario al ordenamiento jurídico comunitario, debiendo quedar substraídos de la competencia legislativa interna los asuntos regulados por la legislación comunitaria. De esta manera, ‘la norma interna que sea contraria a la norma comunitaria, que de algún modo la contradiga o que resulte irreconciliable con ella, si bien no queda propiamente derogada, dejará de aplicarse automáticamente, bien sea anterior (subrayamos) o posterior a la norma integracionista’”. (Proceso 121-IP-2004, publicado en la G.O.A.C. N° 1139, de 12 de noviembre de 2004, marca FRUCOLAC, citando al Proceso 02-IP-96, publicado en la G.O.A.C. N° 257, de 14 de abril de 1997, marca: MARTA).

Sin embargo, el Tribunal ratifica que la potestad de las autoridades nacionales de los Países Miembros, de regular a través de normas internas o

³¹ Publicado en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1978 del 16 de septiembre de 2011 y que obra en los folios 360 a 375 del cuaderno principal.

mediante la celebración de tratados internacionales, los asuntos sobre doble Tributación no comprendidos en la norma comunitaria andina, **no podrá ser ejercida de modo tal que signifique la introducción de restricciones adicionales al ejercicio de los derechos y facultades consagrados por la norma comunitaria.** En todo caso, la norma interna o internacional que se aplique deberá ser compatible con la comunitaria.

En efecto, **estas normas no podrán establecer exigencias, requisitos adicionales o dictar reglamentaciones que de una u otra manera entren en conflicto con el derecho comunitario andino** o restrinjan aspectos esenciales regulados por él de manera que signifiquen, por ejemplo, una menor protección a los derechos consagrados por la norma comunitaria.

Por lo tanto, en el caso concreto, el juez consultante, deberá aplicar los criterios sobre el principio del complemento indispensable en el caso de que la norma comunitaria no se refiera al tema específico de la compensación y de la falta de exactitud en la declaración de la renta, siempre y cuando la norma interna no restrinja aspectos esenciales regulados por la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena.”

Aunque el principio del complemento indispensable alude a la facultad del legislador, que no de los jueces, para regular en lo no regulado por la norma comunitaria, facultad que debe ejercer el legislador sin menoscabar los principios, directrices o preceptos derivados de la misma, la Sala interpreta que este principio también puede ser aplicado por los jueces de los países miembros pero para verificar que la autoridad tributaria en casos como el ahora analizado aplique las normas tributarias nacionales pero interpretadas en el sentido de que no restrinjan los aspectos esenciales regulados en la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena.

Lo ocurrido hasta ahora por la Sala en esta sentencia da cuenta de que la DIAN, como autoridad tributaria demandada, en realidad no interpretó de manera errada los artículos que la parte actora acusó como violados pero por falta de aplicación o indebida aplicación. Para la Sala, se reitera, la DIAN omitió tener en cuenta el hecho de la existencia de la pérdida, pero esa omisión también implicó desconocer el derecho que se derivó del Convenio para evitar la doble imposición que adoptó la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena a favor de la parte actora.

En el presente caso no se presentó una antinomia que implique inaplicar la norma tributaria nacional, en prelación de la norma comunitaria.

Tampoco se advierte que la DIAN haya dejado de aplicar la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena y el artículo 147 del E.T., por aplicar indebidamente los artículos 12, 26 y 178 del E.T.

Tampoco es relevante analizar si la DIAN dejó de aplicar el artículo 199 del E.T., porque para el presente caso, comprobada la existencia de la pérdida fiscal a que aludió la parte actora en su demanda, en cuantía de \$1.940.532.000., a la Sala le correspondía verificar que la DIAN hubiera aplicado el “principio de la fuente”, origen o territorialidad de la renta previsto en la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, según el cual, en palabras del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina *“en cada país sólo tributan quienes obtienen la renta en dicho país independientemente de su lugar de residencia. Por lo tanto, tributarán en dicho país de la fuente del ingreso, sus residentes y los residentes de otros países pero con rentas en dicho país.”*

De acuerdo con la interpretación prejudicial que rindió el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina “(...) la renta obtenida por la demandante ACCENTURE LTDA. en la República Bolivariana de Venezuela **corresponde a una renta no gravable en la República de Colombia, de conformidad con la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, por lo tanto, no se puede considerar como renta especial “no gravada” la renta que un contribuyente de un País Miembro de la Comunidad Andina, obtenga en otros País Miembro de la Comunidad Andina.**”

En consecuencia, esta Sala, de conformidad con el artículo 35 del Tratado de Creación del Tribunal, emite este fallo considerando la interpretación prejudicial dictada con fundamento en el ordenamiento jurídico comunitario. Y, en cumplimiento del artículo 128 de la Decisión 500 del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores de la Comunidad Andina³², ordenará remitir copia del presente fallo al Tribunal Andino de Justicia.

En cuanto a la Sanción por inexactitud, levantada la glosa, desaparecen los fundamentos de hecho para imponer la mentada sanción.

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,

F A L L A:

REVÓCASE la sentencia del 16 de mayo de 2007 proferida en primera instancia por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho propuesto por la empresa Accenture Ltda contra la DIAN.

En su lugar se dispone.

- 1. ANÚLANSE** la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642003000160 del 25 de noviembre de 2003, proferida por la Administración Especial de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, por medio de la cual se modificó la declaración del Impuesto sobre la renta y complementarios de ACCENTURE correspondiente al año gravable 2000, y la Resolución No. 310662004000033 del 15 de julio de 2004, expedida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, que confirmó la citada Liquidación Oficial.
- 2. A título de restablecimiento** del derecho, **DECLÁRASE** en firme la declaración privada que presentó la parte actora el 9 de abril de 2001 identificada con el No. 90000003626135 en la que compensó pérdidas fiscales del año 1999 por valor de \$1.440.532.000, y determinó un saldo a favor de \$664.678.000.

³² 128.- Obligaciones especiales y derechos en relación con la interpretación prejudicial.

Los Países Miembros y la Secretaría General velarán por el cumplimiento y la observancia por parte de los jueces nacionales de lo establecido respecto a la interpretación prejudicial.

Los Países Miembros y los particulares tendrán derecho a acudir ante el Tribunal en ejercicio de la acción de incumplimiento, cuando el juez nacional obligado a realizar la consulta se abstenga de hacerlo, o cuando efectuada ésta, aplique interpretación diferente a la dictada por el Tribunal.

En cumplimiento de las disposiciones de este Capítulo los jueces nacionales deberán enviar al Tribunal las sentencias dictadas en los casos objeto de interpretación prejudicial.

3. **RECONÓCESE** personería a la doctora FLORI ELENA FIERRO MANZANO, como apoderada de la Nación, en los términos del poder a ella conferido.
4. **REMÍTASE** copia de esa sentencia al Tribunal Andino de Justicia en cumplimiento de lo dispuesto en el Artículo 128 de la Decisión 500 del Consejo de Ministro de Relaciones Exteriores de la Comunidad Andina.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ