

**CUENTAS POR COBRAR POSEIDAS EN PAISES DE LA COMUNIDAD ANDINA -** Hacen parte de la base gravable del impuesto al patrimonio en Colombia, siempre que en el país donde se sitúen no exista el gravamen, de modo que no haya lugar a doble tributación / **PATRIMONIO SITUADO EN PAIS DE LA COMUNIDAD ANDINA -** Según el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 de la Comunidad Andina, se grava en ese país, siempre que en allí exista el tributo; de lo contrario, se puede gravar en el país donde se ubique el sujeto pasivo y se prevea el impuesto / **PRINCIPIO DE LA FUENTE PRODUCTORA -** También llamado estatuto real, implica que el patrimonio se grava en el lugar en el que el mismo se sitúe / **ESTATUTO PERSONAL -** El patrimonio se grava en el lugar de ubicación de su titular, siempre que la ley interna prevea el impuesto

Siguiendo la interpretación dispuesta por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, debe la Sala determinar si el presente caso se enmarca en los supuestos previstos en el objeto de la Decisión 578 de 2004 o si, por el contrario, en virtud del principio del complemento indispensable, resultan aplicables las normas del Estatuto Tributario frente a las cuentas por cobrar que hacen parte del patrimonio de la actora [...] De la interpretación anotada se infiere que al no ser aplicable el artículo 17 señalado, porque en el Ecuador no existe el impuesto al patrimonio, el que posee la actora en ese país puede ser gravado en el país en el que se ubique el sujeto pasivo, siempre que en su legislación prevea el gravamen anotado, esto es, en la República de Colombia. Nótese que en los casos en los que resulta aplicable el citado artículo se acoge el principio de la fuente productora, también denominado “*estatuto real*”, pues el patrimonio se grava en el lugar en el que éste se sitúa, mientras que en los casos en los que no se aplica la disposición, el Tribunal interpreta que se podrá aplicar el estatuto personal, según el cual, dicho patrimonio se grava en el lugar en donde se ubica el titular del mismo (sujeto pasivo), siempre que la legislación interna prevea dicho tributo [...] Por lo tanto, como en el caso planteado en el *sub-lite* no se presenta una doble tributación, no resulta aplicable el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004, por lo que las cuentas por cobrar que se discuten, que posee la actora en el Ecuador, pueden ser gravadas en Colombia, país miembro en donde se ubica el sujeto pasivo. **Principio del complemento indispensable.** Por las razones expuestas, y en aplicación del principio del complemento indispensable, es claro, para la Sala, que en el presente caso la aplicación del Estatuto Tributario no contraría los preceptos legales contenidos en la norma comunitaria. En efecto, ante la imposibilidad de aplicar el referido artículo 17, por la inexistencia del impuesto al patrimonio en el estado en que se encuentran ubicadas las cuentas por cobrar de la actora, y ante la falta de definición de las reglas de localización patrimonial de tales derechos crediticios por parte de la Decisión 578 de 2004, circunstancia que fue aceptada por las partes y por el mismo Tribunal Andino de Justicia, es preciso aplicar las reglas de ubicación previstas en el artículo 261 del Estatuto Tributario, según las cuales, para los contribuyentes con residencia o domicilio en Colombia, excepto las sucursales de sociedades extranjeras, el patrimonio bruto incluye los bienes poseídos en el exterior. Por lo tanto, los activos representados en cuentas por cobrar que la sociedad demandante tiene en la República del Ecuador, hacen parte de la base gravable del impuesto al patrimonio a su cargo por el año 2007.

**FUENTE FORMAL:** DECISION 578 DE 2004 DE LA COMUNIDAD ANDINA - ARTICULO 17 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 261

**NOTA DE RELATORIA:** La síntesis del caso es la siguiente: Se estudió la legalidad de los actos administrativos por los que la DIAN modificó la declaración del impuesto al patrimonio que por el año 2007 presentó la Procesadora de

Leches S.A. Proleche, en sentido de adicionar a la base gravable las cuentas por cobrar que esa firma tenía con sociedades domiciliadas en el Ecuador y sancionarla por inexactitud. La Sala mantuvo la legalidad de los actos acusados respecto de la adición, pero dijo que no había lugar a la sanción por inexactitud, porque existía diferencia de criterio entre las partes sobre la aplicación del artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 de la Comunidad Andina, que solo se resolvió con la interpretación prejudicial del Tribunal Andino de Justicia ordenada en el proceso. En consecuencia, revocó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que negó la nulidad de dichos actos y, en su lugar, los anuló frente a la sanción. Con fundamento en la referida interpretación prejudicial, la Sala concluyó que la adición de las cuentas por cobrar se ajustó a derecho, dado que el patrimonio situado en un país miembro de la Comunidad Andina (Ecuador) puede ser gravado en el país de domicilio del sujeto pasivo del tributo (Colombia), siempre que en el primero no exista el impuesto y en el segundo sí. Sobre el punto el Tribunal señaló que si bien tales cuentas estaban situadas en territorio de otro país miembro de la Comunidad Andina, el caso no se regulaba por el art. 17 de la Decisión 578, que prevé que el patrimonio ubicado en un país miembro sólo se puede gravar en este, por cuanto la aplicación de esa norma se sujeta a la existencia del impuesto al patrimonio en dicho país, supuesto que no se configuraba, dado que en la República del Ecuador no existe ese tributo. Así, el Tribunal señaló que como la finalidad de la Decisión 578 es evitar la doble tributación o la evasión fiscal de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario, no había lugar a aplicarla porque no se presentaba doble tributación. En ese orden de ideas, la Sala concluyó que, en virtud del principio de complemento indispensable y en razón de que no se contrariaban las normas comunitarias, procedía aplicar las reglas de ubicación patrimonial previstas en el art. 261 del E.T., según las cuales, del patrimonio bruto de los contribuyentes con residencia o domicilio en Colombia forman parte todos los bienes y derechos poseídos dentro y fuera del territorio nacional, concretamente, las cuentas por cobrar que la actora tenía en la República del Ecuador.

**PATRIMONIO - Noción / IMPUESTO AL PATRIMONIO - Elementos / IMPUESTO AL PATRIMONIO - Base gravable / PATRIMONIO BRUTO - Composición. Por lo general, el de los contribuyentes con residencia y domicilio en el país está conformado por el total de bienes y derechos poseídos dentro y fuera del mismo, regla que se puede ver afectada por los acuerdos o tratados internacionales suscritos con otros estados / PATRIMONIO LIQUIDO - Concepto. Determinación**

En términos generales, el patrimonio se entiende como una universalidad jurídica conformada por una serie activos y pasivos susceptibles de valoración económica, en cabeza de una persona natural o jurídica. Esta universalidad fue definida por la Corte Constitucional, como *“un concepto jurídico abstracto e independiente de los bienes que lo conforman, y que el impuesto que sobre él recae no es un gravamen real sino personal”*. Desde el punto de vista fiscal, el patrimonio obedece a un conjunto de activos representados en bienes y derechos de carácter real o personal, apreciables en dinero, poseídos por el contribuyente el último día del año gravable, cuyo fin consiste en la generación de renta. Bajo ese entendido, los artículos 292 a 298 del Estatuto Tributario reglamentaron el impuesto al patrimonio así: (i) Sujeto pasivo: *“las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta”*; (ii) sujeto activo: El Estado por conducto de la Dian; (iii) Hecho generador: *“la posesión de riqueza a 1° de enero del año 2007”* - el E.T: equiparó el concepto de riqueza con el patrimonio líquido del obligado- ; (iv) Base gravable: *“el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1° de enero del año 2007 (...) excluyendo el valor*

*patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos veinte millones de pesos (\$220.000.000) del valor de la casa o apartamento de habitación”; y (v) Tarifa: “del uno punto dos (1.2%) por cada año, de la base gravable”. De las normas anotadas se resalta que la base gravable del impuesto, para el caso que se analiza, la constituye el patrimonio líquido poseído por el contribuyente al 1º de enero del 2007, y que la ley sólo indicó dos exclusiones: la primera, que corresponde al valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales y la segunda, relativa a los primeros doscientos veinte millones de pesos del valor de la casa o apartamento. Con respecto a la determinación del patrimonio líquido, los artículos 261 y 282 del Estatuto Tributario disponen: “Art. 261. Patrimonio bruto. El patrimonio bruto está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable. Para los contribuyentes con residencia o domicilio en Colombia, excepto las sucursales de sociedades extranjeras, el patrimonio bruto incluye los bienes poseídos en el exterior. Las personas naturales extranjeras residentes en Colombia y las sucesiones ilíquidas de causantes que eran residentes en Colombia, incluirán tales bienes a partir del quinto año de residencia continua o discontinua en el país (...) Art. 282. Concepto. El patrimonio líquido gravable se determina restando del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o período gravable el monto de las deudas a cargo del mismo, vigentes en esa fecha” (...) De lo anterior se observa que, por regla general, el patrimonio bruto de los contribuyentes con residencia y domicilio en Colombia está conformado por el total de los bienes y derechos poseídos dentro y fuera del territorio nacional y que para determinar el patrimonio líquido que sirve de base gravable del impuesto, se sustraen las deudas vigentes al último día del período gravable. Sin embargo, esta regla general puede verse afectada con ocasión de los acuerdos o tratados internacionales suscritos por Colombia con otros estados [...]*

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 261 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 282 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 292 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 293 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 295 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 296 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 298-2

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre la noción de patrimonio se citan las sentencias C-876 de 2002 y C-243 de 2011 de la Corte Constitucional

**ORDENAMIENTO JURIDICO DE LA COMUNIDAD ANDINA - Prevalece sobre las normas nacionales / CONSULTA OBLIGATORIA - Procede frente a la interpretación de las normas de la Comunidad Andina**

En el caso de las decisiones de la Comunidad Andina de Naciones - CAN, esta Corporación ha sido del criterio de que tales disposiciones prevalecen sobre el ordenamiento jurídico interno, como se desprende de la sentencia dictada dentro del expediente 16652, que señaló: “*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 nacional*”. Es claro, entonces, que las decisiones de la CAN son preferentes sobre la legislación interna y que la aplicación o interpretación de esta última no puede darse de modo que signifique la introducción de restricciones al ejercicio de los derechos y facultades consagrados

en la normativa supranacional [...] Es preciso señalar que, conforme lo dispone el artículo 123 de la Decisión 500 de la CAN, en el evento en que se controvierta alguna de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la CAN, como lo es la Decisión 578 de 2004, el juez de última instancia debe solicitar su interpretación por parte del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

**FUENTE FORMAL:** DECISION 500 DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES  
- ARTICULO 123

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre la prevalencia de las normas supranacionales sobre las nacionales se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 18 de marzo de 2010, Radicación 25000-23-27-000-2005-00694-01(16652), M.P. William Giraldo Giraldo y se citan las sentencias C-137 de 1996 y C-809 de 2007 de la Corte Constitucional.

**PRINCIPIO DE COMPLEMENTO INDISPENSABLE - Aplicación de la legislación de los países miembro de la Comunidad Andina a la solución legislativa de situaciones no contempladas en la ley comunitaria. Alcance**

Precisó el Tribunal que el ordenamiento jurídico de la CAN se aplica de forma preferente sobre las legislaciones internas de los países miembros; explicó que, sin embargo, en virtud del principio del complemento indispensable, se deja a éstos últimos “...la solución legislativa de situaciones no contempladas en la ley comunitaria, ya que es posible que aquella no prevea todos los casos susceptibles de regulación jurídica”. Sobre este principio, aclaró que su aplicación 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, o que de una u otra forma la contraríen, pues la legislación interna debe ser compatible con aquélla. Concluyó que “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 de las llamadas reglas de ubicación patrimonial; siempre y cuando la norma interna no restrinja aspectos esenciales regulados por la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina”.

**CONVENCION DE VIENA - Interpretación de los tratados / DECISION 578 DE 2004 DE LA COMUNIDAD ANDINA - Su objeto es evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios en la región / DOBLE TRIBUTACION - Elementos / DECISION 578 DE 2004 DE LA COMUNIDAD ANDINA - Para evitar la doble tributación, su artículo 17 sujeta su aplicación a la existencia del impuesto al patrimonio en el país miembro en el que se ubica el patrimonio; de lo contrario, este se puede gravar en el país donde se ubique el sujeto pasivo y se prevea el impuesto**

Según el mencionado Tribunal, la interpretación de las normas emitidas por la Comunidad Andina - CAN, debe partir del objeto y fin de las mismas, lo que es acorde con el artículo 31 de la Convención de Viena, según el 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 estos y teniendo en cuenta su objeto y fin*”. En ese orden de ideas, los artículos 1º y 20 de la Decisión 578 de 2004, determinaron su objeto, así: “*Artículo 1º.- (...) Las normas previstas en esta Decisión tienen por objeto evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario. (...) Artículo 20.- interpretación y aplicación. La interpretación y aplicación de lo dispuesto en esta Decisión se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario. No*

serán válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los Países Miembros. Nada de lo dispuesto en esta Decisión impedirá la aplicación en las legislaciones de los Países Miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal (...) (...). De las normas transcritas se extrae que el objetivo principal de la norma no es otro que evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario; sin embargo, la citada Corporación precisó que la existencia de una doble tributación requiere de tres elementos a saber; i) identidad de sujetos, ii) identidad de objeto e, iii) identidad del impuesto y del periodo tributario en los dos países. En cuanto a la identidad de sujetos y de objeto anotada, el artículo 1º de la Decisión 578 de 2004, determinó: “Art. 1º.- Ámbito de Aplicación.- La presente Decisión es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio” (...) Así, los sujetos sobre los que recae la norma comunitaria son las personas naturales y jurídicas domiciliadas en los países miembros y el objeto lo constituyen los gravámenes sobre los que se aplica, esto es, el impuesto sobre la renta y el impuesto al patrimonio. Ahora bien, respecto al tercer requisito relativo a la identidad del impuesto y del periodo tributario en los dos países, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina fue enfático al señalar que el impuesto al patrimonio no existe en la República del Ecuador, lo que trae como consecuencia que el caso discutido no se enmarque en los supuestos previstos en la norma, ya que la falta de identidad del impuesto al patrimonio implica la ausencia del concepto de doble tributación que, como se dijo, es la razón determinante de la norma comunitaria. Por tal motivo, la aplicación del artículo 17 de la Decisión, que motivó la interpretación aludida, quedó sujeta a la existencia del impuesto al patrimonio en el país miembro en el que se ubica el patrimonio; como quedó expuesto en el fallo en mención, en la República del Ecuador no existe el tributo señalado. Sobre este punto, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina nuevamente indicó: “El artículo 17 de la Decisión 578 es aplicable siempre que exista impuesto al patrimonio en el País Miembro respectivo. Es decir, que el patrimonio es gravado únicamente por el País Miembro donde esté situado dicho patrimonio, siempre y cuando la legislación nacional prevea el mencionado impuesto. Si no lo hace, puede ser gravado en otro País Miembro en donde se ubique el sujeto pasivo y se prevea dicho impuesto” (...).

**FUENTE FORMAL:** CONVENCION DE VIENA - ARTICULO 31 / DECISION 578 DE 2004 DE LA COMUNIDAD ANDINA - ARTICULO 1 / DECISION 578 DE 2004 DE LA COMUNIDAD ANDINA - ARTICULO 17 / DECISION 578 DE 2004 DE LA COMUNIDAD ANDINA - ARTICULO 20

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre el estatuto real y el estatuto personal se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 15 de marzo de 2012, Radicación 25000-23-27-000-2004-92271-02(16660), M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

## CONSEJO DE ESTADO

### SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

#### SECCION CUARTA

**Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**

Bogotá D.C., doce (12) de agosto de dos mil catorce (2014).

**Radicación número: 25000-23-27-000-2010-00137-01(18953)**

**Actor: PROCESADORA DE LECHE S.A. – PROLECHE**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN**

## **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante, contra la sentencia del 22 de junio de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual se negaron las pretensiones de la demanda.

## **ANTECEDENTES**

El 9 de mayo de 2007, la demandante presentó en forma electrónica la declaración del impuesto al patrimonio por el año gravable 2007, en la que liquidó un impuesto a cargo de \$826.357.000.

Mediante auto de apertura del 2 de abril de 2008, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá inició investigación administrativa a la actora, en relación con la declaración señalada y el 18 de mayo de 2009 profirió el Requerimiento Especial 312382009000046, en el que propuso incrementar el impuesto al patrimonio a cargo, al considerar que la demandante no podía sustraer de la base gravable las cuentas por cobrar que tiene con sociedades domiciliadas o residenciadas en Ecuador, e imponer sanción por inexactitud. Dicho requerimiento fue respondido el 18 de agosto siguiente.

La División de Gestión de Liquidación profirió, el 19 de enero de 2010, la Liquidación Oficial de Revisión N° 312412009000104, que modificó la declaración privada en el sentido de determinar un impuesto a cargo de \$903.227.000 e imponer una sanción por inexactitud de \$94.566.000.

Contra este acto no se interpuso recurso de reconsideración.

## LA DEMANDA

La demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó las siguientes declaraciones:

*“**Primero:** Que la Liquidación privada del impuesto al patrimonio año 2007, presentada por mi representada se encuentra en firme e inmodificable.*

***Segundo:** Que se condene en costas a la demandada, consistentes en reconocer a favor de mi representada los costos del proceso más los honorarios correspondientes a la representación que realiza el suscrito, en calidad de Abogado apoderado de la sociedad”.*

Invocó como disposiciones violadas los artículos 29 de la Constitución Política, 17 y 20 de la Decisión 578 de 2004, expedida por la Comunidad Andina y 265, 647 y 711 del Estatuto Tributario.

### **Concepto de la violación**

El libelista expuso el concepto de la violación en los siguientes términos:

En cuanto a la base de liquidación del impuesto al patrimonio, señaló que en las actuaciones censuradas la Administración consideró que las cuentas por cobrar que tiene la compañía son activos localizados en Ecuador y que no constituyen un traslado de patrimonio a ese país, lo que significa que no aplicó la Decisión 578 de 2004.

Alegó que la Decisión mencionada tiene por objeto evitar la doble tributación, por lo que es menester analizar el método acogido por la norma comunitaria *“y no quedarse con el criterio superfluo de que para aplicar la Decisión tiene que existir tributación en ambos países”.*

Indicó que la Decisión acogió el método de exención como mecanismo para evitar la doble tributación, de suerte que el país de residencia del sujeto cede su soberanía fiscal a favor del estado donde se encuentra localizado el patrimonio, independientemente de que este último lo grave o no.

Argumentó que la aplicación del método de exención se deriva de los artículos 3<sup>01</sup> y 17<sup>2</sup> de la Decisión 578 de 2004, los cuales indican que únicamente se encuentra gravado el patrimonio en el país miembro en que éste se encuentre situado, por lo que si un patrimonio se encuentra localizado en un país miembro de la Comunidad Andina (CAN), el otro país miembro se encuentra impedido para gravarlo.

Así las cosas, concluyó que no es válido que la Administración no aplique la exención referida, más aún si se tiene en cuenta que la disposición comunitaria no contempla como requisito de aplicación, que en el país miembro donde se encuentre ubicado el patrimonio exista identidad de impuesto.

Aseguró que la Administración aceptó que la cuenta por cobrar, cuyo deudor está en Ecuador, es un activo de la sociedad acreedora, localizado en ese país, activo que, de conformidad con las normas antes citadas, sólo allí puede ser gravado.

Afirmó que, de conformidad con el artículo 265 del Estatuto Tributario<sup>3</sup>, cuando el deudor tiene residencia o domicilio fuera del país, los derechos de crédito se entienden poseídos en el exterior y como en este caso el activo en controversia está ubicado en Ecuador, Colombia carece de competencia para gravar ese patrimonio.

Expresó que aunque la regla general es que el impuesto al patrimonio debe pagarse sobre el total de los bienes y derechos poseídos en Colombia o en el exterior, la exención contenida en la Decisión 578 debe ser respetada por la Administración.

Aseguró que la actuación de la sociedad está acorde con lo señalado en la Decisión 578 de 2004, lo que hace improcedente la sanción. Además, indicó que no hubo ocultamiento de cifras o maniobras fraudulentas para disminuir el valor a

---

<sup>1</sup> Art. 3º *“Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las persona, 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 esta Decisión. Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio”*.

<sup>2</sup> Ar.17: *“El patrimonio situado en el territorio de un País Miembro, será gravable únicamente por éste”*.

<sup>3</sup> E. T. Art. 265 *“Se entienden poseídos en el país (...) los demás derechos de crédito, cuando el deudor tiene residencia o domicilio en el país y salvo cuando se trate de créditos transitorios originados en la importación de mercancías o en sobregiros o descuentos bancarios”*.



pagar, por lo que no se configuran los supuestos para su imposición, consagrados en el artículo 647 del E.T.

## CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Dian se opuso a las pretensiones de la demanda por las razones que se sintetizan a continuación:

Los activos representados en cuentas por cobrar, cuyo deudor se encuentra en un país miembro de la CAN, hacen parte de la base gravable del impuesto al patrimonio, conforme con los artículos 292, 293 y 295 del Estatuto Tributario<sup>4</sup> y no corresponden a los conceptos excluidos por dichas normas.

Conforme con el artículo 20 de la Decisión 578 de 2004<sup>5</sup>, se debe atender la finalidad de la norma comunitaria que no es otra diferente a evitar la doble tributación, sobre un mismo hecho gravado, dentro de los países que conforman la CAN.

La Decisión no reguló las reglas de ubicación patrimonial por lo que, conforme con el artículo 261 del Estatuto Tributario<sup>6</sup>, los bienes y derechos se entienden ubicados en el domicilio del titular del activo.

---

<sup>4</sup> E.T Arts. “292. *Impuesto al patrimonio.* Por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010, créase el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado. (...) Art. 293. *Hecho generador.* El impuesto a que se refiere el artículo anterior se genera por la posesión de riqueza a 1o de enero del año 2007, cuyo valor sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$ 3.000.000.000) (...) Art. 295. *base gravable.* La base imponible del impuesto al patrimonio está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1o de enero del año 2007, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos veinte millones de pesos (\$220.000.000) del valor de la casa o apartamento de habitación”.

<sup>5</sup> Art. 20.- “La interpretación y aplicación de lo dispuesto en esta Decisión se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario. No serán válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los Países Miembros. Nada de lo dispuesto en esta Decisión impedirá la aplicación de las legislaciones de los Países Miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal”.

<sup>6</sup> E.T. Art. 261. “Patrimonio bruto. El patrimonio bruto está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable. Para los contribuyentes con residencia o domicilio en Colombia, excepto las sucursales de sociedades extranjeras, el patrimonio bruto incluye los bienes poseídos en el exterior. Las personas naturales extranjeras residentes en Colombia y las sucesiones ilíquidas de causantes que eran residentes en Colombia, incluirán tales bienes a partir del quinto año de residencia continua o discontinua en el país”.

Bajo el entendido de que el concepto de patrimonio corresponde a la universalidad jurídica de activos y pasivos y que el impuesto se encuentra a cargo de personas jurídicas y naturales, los derechos no son sujetos del gravamen, razón por la cual la palabra “*situado*”, consagrada en el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004, debe entenderse en relación con la ubicación del titular del derecho y no del bien propiamente dicho.

Citó las definiciones legales de las cuentas por cobrar y de las cuentas por pagar, que traen los artículos 62 y 75 del Decreto 2649 de 1993<sup>7</sup>, para significar que las primeras representan un activo en cabeza de la actora, que hace parte de su patrimonio bruto, mientras que las segundas conforman un pasivo de la sociedad ecuatoriana, que no se encuentra sujeto a ningún gravamen.

Por tanto, consideró que la sociedad colombiana no puede disminuir la base gravable del impuesto al patrimonio con el monto de las cuentas por cobrar, por cuanto estas cuentas sólo constituyen patrimonio en Colombia y un pasivo en el exterior y, por ende, el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 no resulta aplicable.

Con respecto a la sanción por inexactitud, anotó que la sociedad demandante excluyó de la base gravable del impuesto al patrimonio conceptos no previstos en la normativa tributaria, lo que derivó en un menor valor a pagar y constituye una inexactitud sancionable.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca desestimó las súplicas de la demanda.

Precisó que conforme con las definiciones contenidas en los artículos 261 y 282 del Estatuto Tributario, el patrimonio bruto está constituido por bienes y derechos

---

<sup>7</sup> Decreto 2649 “Art. 62 Cuentas y Documentos por Cobrar. Las cuentas y documentos por cobrar representan derechos a reclamar efectivo u otros bienes y servicios, como consecuencia de préstamos y otras operaciones a crédito. (...) Art. 75. CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR. Las Cuentas y documentos por pagar representan las obligaciones a cargo del ente económico originadas en bienes o en servicios recibidos”.

apreciables en dinero, incluidos los poseídos en el exterior, los cuales, al restarles las deudas, arrojan el patrimonio líquido del contribuyente.

Acorde con lo anterior, las cuentas por cobrar constituyen un derecho crediticio en cabeza de la sociedad actora y hacen parte de su patrimonio líquido, mientras que, para el deudor, las cuentas por pagar hacen parte de su pasivo, de manera que al no conformar su masa patrimonial, no pueden ser gravadas en otro país con el impuesto al patrimonio.

Señaló que conforme con la normativa tributaria<sup>8</sup>, el hecho generador del impuesto al patrimonio es la posesión de riqueza, concepto equiparable al de patrimonio líquido, del cual la ley permite excluir únicamente<sup>9</sup>: (i) el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales y (ii) los primeros \$220.000.000 pesos del valor de la casa o apartamento de habitación.

Así las cosas, teniendo en cuenta que las exenciones son de carácter restringido y deben estar expresamente consagradas en la ley, el demandante no goza de ninguna exención sobre las cuentas por cobrar.

Citó el artículo 31 de la Convención de Viena, que dispuso: *“Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin”*, con el fin de establecer que la Decisión 578 tiene como fin evitar la doble tributación, priorizando la salvaguarda de las normas internas de los estados miembros, dentro de las cuales se encuentra el artículo 261 del Estatuto Tributario que incluye, dentro del concepto de patrimonio, los bienes y derechos económicos poseídos en el exterior.

En consecuencia, los derechos crediticios materializados en las cuentas de cobro por valor de \$4.925.338.000, deben tenerse en cuenta al momento de determinar el patrimonio líquido que sirve de base gravable para la liquidación del impuesto al patrimonio.

---

<sup>8</sup> Artículos 292 a 298 del Estatuto Tributario.

<sup>9</sup> Artículo 295 del Estatuto Tributario.

Dijo que la lectura conjunta de los artículos 261 del Estatuto Tributario y 17 de la Decisión 578 de 2004, conlleva el determinar que el patrimonio se encuentra en el domicilio del poseedor de los derechos crediticios.

Finalmente, estimó procedente la imposición de la sanción por inexactitud pues, a su juicio, la demandante aplicó el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004, alegando una exención inexistente, circunstancia que conllevó la liquidación de un menor impuesto a cargo.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

La actora apeló la sentencia de primera instancia.

Argumentó que de la lectura del artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 se desprende que Colombia no puede gravar con el impuesto al patrimonio un bien localizado en Ecuador, porque en el momento de suscribir la disposición comunitaria, cede su potestad impositiva a dicho Estado sin tener en cuenta que en ese país el patrimonio esté gravado o no. Así cobra relevancia el método de exención integral adoptado por la Decisión, con el que Colombia reconoce una exención total al patrimonio localizado en otro país miembro.

Dijo que la Decisión no prevé que el contribuyente deba demostrar que su patrimonio o su renta hayan sido gravados en otro país.

Señaló que, contrario a lo afirmado por el Tribunal, los artículos 3 y 17 de la Decisión dejan entrever que la aplicación del convenio no está supeditada a que el país donde se encuentra localizado el patrimonio tenga contemplada dentro de su legislación la imposición de dicho gravamen sobre la cuenta por cobrar, y mucho menos que se verifique el pago del tributo allí, para no gravarlo en Colombia.

En cuanto a la sanción por inexactitud, reiteró que los argumentos planteados en la demanda permiten evidenciar la improcedencia de la misma, no solo porque los datos declarados son ciertos y veraces, sino también porque el respaldo doctrinario de sus actuaciones conlleva la existencia de una clara diferencia de criterios.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

**La actora** reiteró los argumentos del recurso y añadió que conforme con la Convención de Viena no se pueden invocar normas de derecho interno como justificación del incumplimiento de la Decisión 578 de 2004.

**La demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

**El Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación la Sala decide la legalidad de los actos administrativos demandados, que modificaron la declaración privada del impuesto al patrimonio del año 2007.

Para el efecto, la Sala abordará la normativa que regula el impuesto al patrimonio en Colombia y la incidencia de la Decisión 578 de 2004 de la Comunidad Andina de Naciones – CAN, en la determinación de la base gravable del mismo, con respecto a los activos representados en cuentas por cobrar que el contribuyente posee en un país miembro.

### **Impuesto al patrimonio**

En términos generales, el patrimonio se entiende como una universalidad jurídica conformada por una serie activos y pasivos susceptibles de valoración económica<sup>10</sup>, en cabeza de una persona natural o jurídica.

Esta universalidad fue definida por la Corte Constitucional<sup>11</sup>, como *“un concepto jurídico abstracto e independiente de los bienes que lo conforman, y que el impuesto que sobre él recae no es un gravamen real sino personal”*.

---

<sup>10</sup> CORTE CONSTITUCIONAL Sentencia C-876 de 2002, magistrado ponente Álvaro Tafur Galvis.

<sup>11</sup> CORTE CONSTITUCIONAL Sentencia C-243 de 2011, magistrado ponente Mauricio González Cuervo

Desde el punto de vista fiscal, el patrimonio obedece a un conjunto de activos<sup>12</sup> representados en bienes y derechos de carácter real o personal, apreciables en dinero, poseídos por el contribuyente el último día del año gravable, cuyo fin consiste en la generación de renta.

Bajo ese entendido, los artículos 292 a 298 del Estatuto Tributario reglamentaron el impuesto al patrimonio así: (i) Sujeto pasivo: *“las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta<sup>13</sup>”*; (ii) sujeto activo: El Estado por conducto de la Dian<sup>14</sup>; (iii) Hecho generador: *“la posesión de riqueza a 1° de enero del año 2007<sup>15</sup>”* – el E.T: equiparó el concepto de riqueza con el patrimonio líquido del obligado- ; (iv) Base gravable: *“el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1° de enero del año 2007 (...) excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos veinte millones de pesos (\$220.000.000) del valor de la casa o apartamento de habitación<sup>16</sup>”*; y (v) Tarifa: *“del uno punto dos (1.2%) por cada año, de la base gravable<sup>17</sup>”*.

De las normas anotadas se resalta que la base gravable del impuesto, para el caso que se analiza, la constituye el patrimonio líquido poseído por el contribuyente al 1° de enero del 2007, y que la ley sólo indicó dos exclusiones: la primera, que corresponde al valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales y la segunda, relativa a los primeros doscientos veinte millones de pesos del valor de la casa o apartamento.

Con respecto a la determinación del patrimonio líquido, los artículos 261 y 282 del Estatuto Tributario disponen:

---

<sup>12</sup> Decreto 2649 de 1993, Art. 35 *“Un activo es la representación financiera de un recurso obtenido por el ente económico como resultado de eventos pasados, de cuya utilización se espera que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros”*

<sup>13</sup> E.T. Art. 292

<sup>14</sup> E.T: Art. 298-2

<sup>15</sup> E.T. Art. 293

<sup>16</sup> E.T. Art. 295

<sup>17</sup> E.T. Art. 296

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

Para los contribuyentes con residencia o domicilio en Colombia, excepto las sucursales de sociedades extranjeras, el patrimonio bruto incluye los bienes poseídos en el exterior. Las personas naturales extranjeras residentes en Colombia y las sucesiones ilíquidas de causantes que eran residentes en Colombia, incluirán tales bienes a partir del quinto año de residencia continua o discontinua en el país. (...)

Art. 282. Concepto. El patrimonio líquido gravable se determina restando del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o período gravable el monto de las deudas a cargo del mismo, vigentes en esa fecha”. (Se subraya y resalta).

De lo anterior se observa que, por regla general, el patrimonio bruto de los contribuyentes con residencia y domicilio en Colombia está conformado por el total de los bienes y derechos poseídos<sup>18</sup> dentro y fuera del territorio nacional y que para determinar el patrimonio líquido que sirve de base gravable del impuesto, se sustraen las deudas vigentes al último día del periodo gravable.

Sin embargo, esta regla general puede verse afectada con ocasión de los acuerdos o tratados internacionales suscritos por Colombia con otros estados, como se explica a continuación.

### **Normas supranacionales**

En el caso de las decisiones de la Comunidad Andina de Naciones - CAN, esta Corporación ha sido del criterio de que tales disposiciones prevalecen sobre el ordenamiento jurídico interno, como se desprende de la sentencia dictada dentro del expediente 16652, que señaló<sup>19</sup>:

*“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*

---

<sup>18</sup> Fiscalmente, la posesión es el aprovechamiento económico, real o potencial, de cualquier bien en beneficio de una persona natural o jurídica.

<sup>19</sup> CONSEJO DE ESTADO Sección Cuarta, sentencia del 18 de marzo de 2010, expediente 16652, consejero ponente William Giraldo Giraldo.

*supranacional desplaza (que no deroga) – dentro del efecto conocido como preemption - a la norma nacional”.*<sup>20</sup>

Es claro, entonces, que las decisiones de la CAN son preferentes sobre la legislación interna y que la aplicación o interpretación de esta última no puede darse de modo que signifique la introducción de restricciones al ejercicio de los derechos y facultades consagrados en la normativa supranacional.

### **Consulta obligatoria**

Es preciso señalar que, conforme lo dispone el artículo 123 de la Decisión 500 de la CAN<sup>21</sup>, en el evento en que se controvierta alguna de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la CAN, como lo es la Decisión 578 de 2004, el juez de última instancia debe solicitar su interpretación por parte del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

Así, en el presente caso, mediante el Oficio número 1097 del 25 de julio de 2013<sup>22</sup> el Despacho ponente elevó la consulta respectiva, que fue absuelta por el referido Tribunal mediante el proveído dictado en el Proceso 171-IP-2013 del 31 de octubre de 2013<sup>23</sup>, en el que delimitó la interpretación pedida a los artículos 1, 17 y 20 de la Decisión 578 de 2004, y se abstuvo de interpretar el artículo 3° de la misma “...*porque hace referencia al principio de la fuente productora del impuesto a la renta (sic); y, el presente caso se refiere a uno de impuesto al patrimonio*”<sup>24</sup>.

De la interpretación pedida, se destaca:

### **Principio del complemento indispensable**

---

<sup>20</sup> Entre otras, Sentencias C-137 de 1996 y C-809 de 2007.

<sup>21</sup> Decisión 500 Art. 123.- “*Consulta obligatoria. De oficio o a petición de parte, el juez nacional que conozca de un proceso en el cual la sentencia fuera de única o última instancia, que no fuere susceptible de recursos en derecho interno, en el que deba aplicarse o se controvierta alguna de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, deberá suspender el procedimiento y solicitar directamente y mediante simple oficio, la interpretación del Tribunal*”.

<sup>22</sup> Visible en el folio 183 del cuaderno principal.

<sup>23</sup> Visible en los folios 189 a 202 del cuaderno principal.

<sup>24</sup> Visible en el folio 193 del cuaderno principal.



Precisó el Tribunal que el ordenamiento jurídico de la CAN se aplica de forma preferente sobre las legislaciones internas de los países miembros; explicó que, sin embargo, en virtud del principio del complemento indispensable, se deja a éstos últimos “...la solución legislativa de situaciones no contempladas en la ley comunitaria, ya que es posible que aquella no prevea todos los casos susceptibles de regulación jurídica<sup>25</sup>”.

Sobre este principio, aclaró que su aplicación 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, o que de una u otra forma la contraríen, pues la legislación interna debe ser compatible con aquélla.

Concluyó que “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 de las llamadas reglas de ubicación patrimonial; siempre y cuando la norma interna no restrinja aspectos esenciales regulados por la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina”.

#### **Ámbito de aplicación y finalidad de la Decisión 578 de 2004**

Transcribió algunos apartes jurisprudenciales sentados por esa Corporación<sup>26</sup>, según los cuales el fin de la Decisión 578 consiste en evitar la doble tributación sobre una misma renta o patrimonio en la subregión andina, generando así un mecanismo para prevenir la evasión fiscal e incentivar la inversión extranjera y el comercio entre los países miembros; resaltó, además, que cualquier interpretación de la norma debe partir del propósito referido.

#### **Caso concreto**

Dijo que el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004, al señalar que “El patrimonio situado en el territorio de un País Miembro, será gravable únicamente por éste”, regula lo atinente al impuesto al patrimonio, que grava la riqueza de una persona,

---

<sup>25</sup> Visible en el folio 196 del cuaderno principal.

<sup>26</sup> Proceso 125 – IP 2010, Interpretación Prejudicial del 27 de abril de 2011.

conformada por bienes y derechos valorables económicamente, de los que hacen parte las “cuentas por cobrar<sup>27</sup>”.

A partir de lo anterior, consideró que para el Despacho consultante es menester establecer si “...el supuesto planteado puede derivar en un caso de doble tributación o de evasión fiscal y, en consecuencia, si es aplicable la decisión 578 referida”, por ser este el propósito previsto por el artículo 20 *ibídem*. Con tal fin, señaló<sup>28</sup>:

*“Para lo anterior, la corte consultante ha de tener en cuenta, que para que opere la doble tributación ha de existir **identidad de los sujetos, de objeto, del impuesto y del periodo tributario en los dos países.** Se advierte que el Impuesto al Patrimonio no se encuentra establecido en la República del Ecuador”.* (Se subraya y resalta).

Y concluyó:

***“2.- El artículo 17 de la Decisión 578 es aplicable siempre que exista impuesto al patrimonio en el País Miembro respectivo. Es decir, que el patrimonio es gravado únicamente por el País Miembro donde esté situado dicho patrimonio, siempre y cuando la legislación nacional prevea el mencionado impuesto. Si no lo hace, puede ser gravado en otro País Miembro en donde se ubique el sujeto pasivo y se prevea dicho impuesto.”***

*3. No obstante, el Tribunal advierte que en todo lo que no se encuentre regulado por la norma comunitaria, el País Miembro, a través del principio del complemento indispensable, puede procurar la solución legislativa a las situaciones no contempladas por la ley comunitaria”, y en tal virtud, **en el presente caso, la Corte consultante ha de remitirse al Derecho Interno que regule lo relacionado a las reglas de ubicación patrimonial**, siempre que dicha normativa no contradiga a la norma comunitaria, como es en el presente caso, la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina, de conformidad con lo dispuesto en el punto 3.1 de esta providencia. **Ha de tener en cuenta, asimismo, que en la República del Ecuador no se contempla el Impuesto al Patrimonio, como se indicó precedentemente**”.* (Se subraya y resalta).

---

<sup>27</sup> El Tribunal dijo que si bien la norma comunitaria no se refiere a las cuentas por cobrar, la doctrina las definió así: “Son acreencias a favor de la empresa que provienen de las actividades que la empresa desarrolla, originadas de las ventas a crédito si es una empresa comercial – industrial o de las prestaciones de servicios a crédito en las empresas de servicios, Dichas cuentas están amparadas en facturas, son de naturaleza real y como tal pertenecen al Balance General”.

<sup>28</sup> Visible en el folio 198 del cuaderno principal

## **Análisis de la Sala**

Siguiendo la interpretación dispuesta por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, debe la Sala determinar si el presente caso se enmarca en los supuestos previstos en el objeto de la Decisión 578 de 2004 o si, por el contrario, en virtud del principio del complemento indispensable, resultan aplicables las normas del Estatuto Tributario frente a las cuentas por cobrar que hacen parte del patrimonio de la actora.

## **Doble tributación**

Según el mencionado Tribunal, la interpretación de las normas emitidas por la Comunidad Andina - CAN, debe partir del objeto y fin de las mismas, lo que es acorde con el artículo 31 de la Convención de Viena, según el 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 estos y teniendo en cuenta su objeto y fin”*

En ese orden de ideas, los artículos 1º y 20 de la Decisión 578 de 2004, determinaron su objeto, así:

“Artículo 1º.- (...) Las normas previstas en esta Decisión tienen por objeto evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario. (...)”

Artículo 20.- interpretación y aplicación. La interpretación y aplicación de lo dispuesto en esta Decisión se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario.

No serán válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los Países Miembros.

Nada de lo dispuesto en esta Decisión impedirá la aplicación en las legislaciones de los Países Miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal (...).” (Se subraya).

De las normas transcritas se extrae que el objetivo principal de la norma no es otro que evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel

comunitario; sin embargo, la citada Corporación precisó que la existencia de una doble tributación requiere de tres elementos a saber; i) identidad de sujetos, ii) identidad de objeto e, iii) identidad del impuesto y del periodo tributario en los dos países.

En cuanto a la identidad de sujetos y de objeto anotada, el artículo 1º de la Decisión 578 de 2004, determinó:

*“Art. 1º.- Ámbito de Aplicación.- La presente Decisión es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”.* (Se subraya).

Así, los sujetos sobre los que recae la norma comunitaria son las personas naturales y jurídicas domiciliadas en los países miembros y el objeto lo constituyen los gravámenes sobre los que se aplica, esto es, el impuesto sobre la renta y el impuesto al patrimonio.

Ahora bien, respecto al tercer requisito relativo a la identidad del impuesto y del periodo tributario en los dos países, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina fue enfático al señalar que el impuesto al patrimonio no existe en la República del Ecuador, lo que trae como consecuencia que el caso discutido no se enmarque en los supuestos previstos en la norma, ya que la falta de identidad del impuesto al patrimonio implica la ausencia del concepto de doble tributación que, como se dijo, es la razón determinante de la norma comunitaria.

Por tal motivo, la aplicación del artículo 17 de la Decisión, que motivó la interpretación aludida, quedó sujeta a la existencia del impuesto al patrimonio en el país miembro en el que se ubica el patrimonio; como quedó expuesto en el fallo en mención, en la República del Ecuador no existe el tributo señalado.

Sobre este punto, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina nuevamente indicó:

*“El artículo 17 de la Decisión 578 es aplicable siempre que exista impuesto al patrimonio en el País Miembro respectivo. Es decir, que el patrimonio es gravado únicamente por el País Miembro donde esté situado dicho patrimonio, siempre y cuando la legislación nacional prevea el mencionado impuesto. Si no lo hace, puede ser gravado en otro País”*

**Miembro en donde se ubique el sujeto pasivo y se prevea dicho impuesto**". (Se subraya y resalta).

De la interpretación anotada se infiere que al no ser aplicable el artículo 17 señalado, porque en el Ecuador no existe el impuesto al patrimonio, el que posee la actora en ese país puede ser gravado en el país en el que se ubique el sujeto pasivo, siempre que en su legislación prevea el gravamen anotado, esto es, en la República de Colombia.

Nótese que en los casos en los que resulta aplicable el citado artículo se acoge el principio de la fuente productora, también denominado "estatuto real", pues el patrimonio se grava en el lugar en el que éste se sitúa, mientras que en los casos en los que no se aplica la disposición, el Tribunal interpreta que se podrá aplicar el estatuto personal, según el cual, dicho patrimonio se grava en el lugar en donde se ubica el titular del mismo (sujeto pasivo), siempre que la legislación interna prevea dicho tributo.

Con respecto al estatuto real y al estatuto personal, la Sala explicó<sup>29</sup>:

*"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".* (Se subraya).

Por lo tanto, como en el caso planteado en el *sub-lite* no se presenta una doble tributación, no resulta aplicable el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004, por lo que las cuentas por cobrar que se discuten, que posee la actora en el Ecuador,

---

<sup>29</sup> CONSEJO DE ESTADO Sección Cuarta, sentencia del 15 de marzo de 2012, expediente 1660, consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

pueden ser gravadas en Colombia, país miembro en donde se ubica el sujeto pasivo.

### **Principio del complemento indispensable**

Por las razones expuestas, y en aplicación del principio del complemento indispensable, es claro, para la Sala, que en el presente caso la aplicación del Estatuto Tributario no contraría los preceptos legales contenidos en la norma comunitaria.

En efecto, ante la imposibilidad de aplicar el referido artículo 17, por la inexistencia del impuesto al patrimonio en el estado en que se encuentran ubicadas las cuentas por cobrar de la actora, y ante la falta de definición de las reglas de localización patrimonial de tales derechos crediticios por parte de la Decisión 578 de 2004, circunstancia que fue aceptada por las partes<sup>30</sup> y por el mismo Tribunal Andino de Justicia <sup>31</sup>, es preciso aplicar las reglas de ubicación previstas en el artículo 261 del Estatuto Tributario, según las cuales, para los contribuyentes con residencia o domicilio en Colombia, excepto las sucursales de sociedades extranjeras, el patrimonio bruto incluye los bienes poseídos en el exterior.

Por lo tanto, los activos representados en cuentas por cobrar que la sociedad demandante tiene en la República del Ecuador, hacen parte de la base gravable del impuesto al patrimonio a su cargo por el año 2007.

En lo que respecta a la sanción de inexactitud impuesta, la Sala observa que el artículo 647 del Estatuto Tributario establece que “No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive 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”. (Se subraya).

---

<sup>30</sup> Visible en el segundo párrafo del folio 10 del cuaderno principal (demanda) y en el segundo párrafo del folio 65 del mismo cuaderno (contestación de la demanda).

<sup>31</sup> Visible en los folios 193 y 197 del cuaderno principal.

Para efectos del presente caso, la Sala advierte que la sanción por inexactitud no es procedente, pues los datos registrados por la actora en la declaración del impuesto al patrimonio presentada el 9 de mayo de 2007 son completos y verdaderos y, además, el menor valor a pagar se derivó de una diferencia de criterios en cuanto a la interpretación del derecho aplicable.

En efecto, mientras que la Administración afirmó que la demandada no podía detraer de la base gravable del tributo las cuentas por cobrar que tiene con sociedades domiciliadas en la república del Ecuador, la actora argumentó que en virtud de la Decisión 578 de 2004, tales cuentas constituían un activo exento en Colombia que solo podía ser gravado en el Ecuador, tema que solo vino a ser resuelto por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en la providencia señalada.

Así las cosas, la Sala levantará la sanción por inexactitud impuesta, para lo cual, revocará el fallo proferido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca y declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

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

## **FALLA**

**PRIMERO.- REVÓCASE** la sentencia del 22 de junio de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por **PROCESADORA DE LECHE S.A. - PROLECHE** contra la **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN**.

En su lugar, **DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 312412009000104 del 19 de enero de 2010, en lo que respecta a la imposición de la sanción por inexactitud.

A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la sociedad demandante no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción por inexactitud.

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

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**