



INCLUSIÓN DE ARGUMENTOS NUEVOS EN RECURSO DE APELACIÓN - Improcedencia / COMPETENCIA DEL JUEZ DE SEGUNDA INSTANCIA – Límites. En virtud del principio de congruencia externa de la sentencia se restringe a los aspectos apelados / PRINCIPIO DE CONGRUENCIA EXTERNA DE LA SENTENCIA - Alcance. Constituye una garantía de no vulneración del derecho de defensa y contradicción de las partes

La Sala advierte que, en el recurso de apelación, la demandante propuso un nuevo argumento referido a la improcedencia de los intereses moratorios sobre el mayor impuesto determinado oficialmente, por considerar que su actuación se subsume en una conducta no defraudatoria y sin matices de culpabilidad exonerada de cualquier sanción, con lo cual trae un nuevo argumento en segunda instancia. De acuerdo con el principio de congruencia externa de la sentencia, la competencia del juez de segunda instancia se restringe a los aspectos formulados en la apelación, los cuales deben ser consonantes con lo planteado en la demanda y su contestación, para no vulnerar el derecho de defensa y contradicción de las partes. Así las cosas, se abstendrá de resolver el nuevo cargo propuesto por la actora en la apelación, relativo a la improcedencia de los intereses moratorios.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 281

INTERPRETACIÓN PREJUDICIAL DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA – Procedencia. Procede cuando se controvierte la aplicación de normas comunitarias andinas / POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO – Límites. Se puede ver restringida por lo que el Estado acuerde en instrumentos de derecho internacional, encaminados a evitar o limitar la doble imposición / DECISION 578 DE 2004 DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES CAN - Finalidad. Se expidió con el fin de evitar la doble tributación entre los países miembros de la Comunidad Andina y prevenir la evasión fiscal respecto del impuesto a la renta y al patrimonio / NORMAS SUPRANACIONALES - Prevalencia sobre las normas nacionales. Efecto *preemption*. Reiteración de jurisprudencia. Las normas supranacionales prevalecen sobre las nacionales que regulan la misma materia y en caso de conflicto desplazan, pero no derogan, a la norma nacional, efecto conocido como *preemption* / IMPUESTO AL PATRIMONIO DECISION 578 DE 2004 DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES CAN - Método de exención plena en el país de residencia del inversionista / DECISION 578 DE 2004 DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES CAN - Alcance y ámbito de aplicación. Interpretación prejudicial 646 IP 2018

La Sala pone de presente que los pronunciamientos que ha hecho en los procesos en los cuales se ha controvertido la aplicación de las normas comunitarias andinas, se han fundamentado, en cumplimiento de los artículos 35 del Tratado de Creación y 128 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en las interpretaciones prejudiciales que, para cada caso, ha emitido dicha Corporación, y en la normativa interna nacional aplicable al impuesto y al periodo en discusión en cada uno de los referidos procesos en virtud de la remisión hecha, en lo no regulado, por las normas comunitarias. En consecuencia, en el *sub examine* se pronunciará conforme a los referidos lineamientos para lo cual aludirá al alcance e interpretación de la Decisión 578 de 2004 dada por el Tribunal de Justicia de la CAN, y a las



normas que, para el periodo discutido, regulan el impuesto al patrimonio en Colombia para así descender al caso concreto. Como lo ha precisado la Sección, «la potestad tributaria del Estado puede verse restringida por lo que acuerde en instrumentos de derecho internacional, encaminados a evitar o limitar la doble imposición. Tal es el caso de la normativa comunitaria de la CAN (organismo del cual Colombia es país miembro) que dispone que las rentas y patrimonios que perciban o posean en un país miembro los residentes en otro país miembro tributarán de manera exclusiva en el país de la fuente y no en el de la residencia del inversionista; así, valiéndose del método de exención plena en uno de los dos países involucrados (*i.e.* el de residencia) se consigue eliminar por completo eventuales dobles imposiciones en las jurisdicciones de los países miembros de la CAN». La Decisión 578 de 2004 de la CAN - aplicable a Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú -, fue expedida con el fin de evitar la doble tributación entre los países miembros de la Comunidad Andina y prevenir la evasión fiscal respecto del impuesto a la renta y al patrimonio. Colombia, como país miembro de la Comunidad Andina, debe acatamiento a esta norma supranacional, que, como lo ha sostenido la Corte Constitucional, prevalece sobre las normas nacionales que regulan la misma materia y en caso de conflicto desplazan (que no derogan) -dentro del efecto conocido como *preemption*- a la norma nacional. Frente al impuesto al patrimonio, el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 dispone que «*el patrimonio en un país miembro, será gravable únicamente por éste*». En respuesta a la solicitud de interpretación prejudicial de esta norma, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, además de pronunciarse sobre el referido artículo 17, de oficio, se refirió a los artículos 1 y 20 de la Decisión 578, «*a fin de tratar el ámbito de aplicación material y subjetivo, así como la aplicación y debida interpretación de la Decisión 578*», así: (...) «1.2. *El ámbito de aplicación de la Decisión 578 es personal y material, de acuerdo con lo siguiente: a) **Ámbito de aplicación personal (sujetos sobre los que recae): personas naturales o jurídicas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros. b) **Ámbito de aplicación material (objeto sobre el que recae): se aplica al impuesto a la renta y al impuesto sobre el patrimonio. [...] 1.4. Es importante mencionar que la Decisión 578, en aplicación del principio de primacía de la realidad, se aplica a los impuestos que gravan la renta o el patrimonio, independientemente del nombre que tengan. En tal sentido, las autoridades tributarias nacionales deben evitar la doble tributación, aunque los impuestos involucrados no lleven por nombre “impuesto al patrimonio” o “impuesto a la renta”, pero contemplen como hecho generador de la obligación tributaria una determinada renta o un determinado patrimonio. 1.5. En materia tributaria, un criterio de clasificación distingue los impuestos directos de los impuestos indirectos. Los **impuestos directos** tienen por objeto gravar manifestaciones inmediatas de riqueza, como son la renta, **el patrimonio** (...). En estos casos, el pago del impuesto es asumido por el contribuyente. [...] 1.8. **El impuesto al patrimonio** (también llamado impuesto sobre los capitales, patrimonio neto, sobre los activos, sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico, entre otros) **es considerado por la doctrina especializada como: “...el impuesto anual y periódico que grava el monto de los activos menos los pasivos de los contribuyentes, que habitualmente son las personas de existencia visible. O sea que se gravan las cosas y derechos pertenecientes a una persona previa deducción de las deudas que pesan sobre los mismos...”.** 1.9. **El hecho imponible del impuesto al patrimonio lo constituye la riqueza de una persona, conformada por los bienes y derechos valorables económicamente. Es decir, el valor de la riqueza o valor patrimonial a la fecha de cierre del ejercicio económico o del año civil, calculándose a partir del patrimonio neto del*******



contribuyente (conjunto de bienes y derechos valorables económicamente, dentro y fuera de un determinado país) una vez deducidas las deudas y demás obligaciones. Se entiende que su fórmula se concibe así: Patrimonio = Activo – Pasivo. [...]. 2. Impuesto sobre el patrimonio (...) 2.2. El artículo 17 de la referida Decisión 578 aborda el tema del impuesto al patrimonio que es gravado en un País Miembro, cuyo contenido es el siguiente: **“Artículo 17.- Impuesto sobre el Patrimonio** El patrimonio situado en el territorio de un País Miembro, será gravable únicamente por éste”. 2.3. La norma citada recoge el **principio territorial** que tiene por fundamento gravar los bienes y derechos susceptibles de valoración económica del contribuyente en el lugar donde se encuentren situados. Así, **el impuesto al patrimonio es gravable únicamente en el País Miembro donde se sitúe**. 2.4. La **Decisión 578 no regula la forma en la que los contribuyentes deben determinar el importe a pagar por el impuesto al patrimonio, toda vez que este se calcula de acuerdo con la normativa interna de cada País Miembro, en la que se especifican además los requisitos características y demás elementos que configuran este impuesto, especialmente en relación con la materia imponible**. 2.5. Es necesario considerar que **la Decisión 578 también tiene por objeto evitar la evasión fiscal** a fin de que los contribuyentes no pretendan aplicar este régimen para evadir o eludir el pago de las obligaciones tributarias, afectando así a las administraciones nacionales. 2.6. De esta forma, **si en el país A no existe impuesto al patrimonio y, en consecuencia, el contribuyente no lo paga, la autoridad nacional del país B estaría facultada para ejercer el cobro de dicho impuesto, siempre y cuando el domicilio del contribuyente y el patrimonio que se pretende gravar se encuentren en el territorio del país B, de conformidad con la ley nacional aplicable**. Un entendimiento contrario podría generar evasión fiscal. 2.7. Asimismo, **es esencial que, en cada caso, se realice un minucioso análisis sobre los tributos ya pagados en un País Miembro y los tributos por pagar en otro, a efectos de que no se confundan por una parte los hechos imponibles (hecho generador del tributo); y, por otra, las materias imponibles o gravables (elemento económico sobre el que recae el tributo)**. Dado que los hechos gravables o imponibles son distintos, no cabe que un mismo aspecto sea gravado al mismo tiempo por un impuesto a la renta y un impuesto al patrimonio. A tenor de lo planteado, **se debe analizar si en el caso controvertido se presenta un caso de doble tributación** o, por el contrario, se podría tratar de un supuesto de evasión o elusión fiscal. Para lo anterior, la sala consultante tendrá en cuenta que, **para que opere la doble tributación debe existir identidad de sujeto, de la naturaleza y objeto del impuesto y del período tributario en los dos Países Miembros**. 2.8. Por último, tomando en cuenta que la DIAN manifestó que el contribuyente estaría olvidando que la decisión 578 no sólo tiene por finalidad evitar la doble tributación, sino que además, debe velar por evitar la evasión fiscal; de acuerdo con lo establecido en el Artículo 20 de la Decisión 578, corresponde señalar que dicho artículo establece lo siguiente, en cuanto a la interpretación y aplicación de esta Decisión: **“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 de las legislaciones de los Países Miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal”. En general como **reflexión final** cabe mencionar que **no tendrán**



valor aquellas interpretaciones o aplicaciones de la norma comunitaria que tiendan a generar doble tributación o permitan caer en evasión fiscal. Ante ello, se deberá analizar si el valor que presuntamente no declaró Masering Holding S.A.S. en Colombia, fue declarado previamente en otro de los Países Miembros, y si debe o no, ser incluido en la base gravable del Impuesto sobre el Patrimonio en la República de Colombia. (...)».

FUENTE FORMAL: TRATADO DE CREACIÓN DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA CAN - ARTÍCULO 35 / ESTATUTO DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA CAN - ARTÍCULO 128 / DECISIÓN 578 DE 2004 COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES CAN - ARTÍCULO 1 / DECISIÓN 578 DE 2004 COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES CAN - ARTÍCULO 17 / DECISIÓN 578 DE 2004 COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES CAN - ARTÍCULO 20

IMPUESTO AL PATRIMONIO - Año gravable 2011 / IMPUESTO AL PATRIMONIO - Hecho generador / RIQUEZA PARA EFECTOS DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO - Noción. Reiteración de jurisprudencia / PATRIMONIO LÍQUIDO - Conformación / PATRIMONIO LÍQUIDO – Determinación / DETERMINACIÓN DEL PATRIMONIO LÍQUIDO QUE INTEGRA LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO – Normativa aplicable. Reiteración de jurisprudencia / PATRIMONIO BRUTO DE CONTRIBUYENTES CON DOMICILIO O RESIDENCIA FISCAL EN COLOMBIA - Conformación. Criterio del estatuto personal. Reiteración de jurisprudencia. Para estos contribuyentes, por regla general, el patrimonio susceptible de gravarse en Colombia está conformado por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos dentro y fuera del territorio nacional / PATRIMONIO DE CONTRIBUYENTES SIN DOMICILIO O RESIDENCIA FISCAL EN COLOMBIA Y DE SUCURSALES DE SOCIEDADES EXTRANJERAS - Conformación. Reiteración de jurisprudencia. Solo deben declarar los bienes poseídos en el país de acuerdo con las reglas del artículo 265 del Estatuto Tributario / DOBLE TRIBUTACIÓN - Elementos / IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS EN PERÚ – Hecho imponible. Es la salida e ingreso de dinero / GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS GMF - Hecho imponible. Es la realización de transacciones financieras en las que se disponga de recursos / DOBLE TRIBUTACIÓN - No configuración / POTESTAD TRIBUTARIA PREVALENTE – Decisión 578 de 2004 de la Comunidad Andina de Naciones CAN / FALTA DE EJERCICIO DE POTESTAD TRIBUTARIA PREVALENTE DE LA DECISION 578 DE 2004 DE LA CAN – Efectos jurídicos. La falta de ejercicio de la facultad o potestad tributaria por parte del país en el que se encuentra ubicado el activo habilita al país en el que esté el domicilio del contribuyente para efectuar el cobro del impuesto al patrimonio / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO DE CONTRIBUYENTES CON DOMICILIO O RESIDENCIA FISCAL EN COLOMBIA - Inclusión de títulos de depósito a término poseídos en otro país miembro de la Comunidad Andina de Naciones CAN que no ejerció la potestad tributaria respecto de los activos / CONCEPTO DIAN 030734 DE 17 DE ABRIL DE 2006 - Alcance. Reiteración de jurisprudencia

[L]a Ley 1370 de 2009, que adicionó, entre otros, los artículos 292-1 a 298-5 al Estatuto Tributario, reguló el impuesto al patrimonio para el año 2011, definiendo así la sujeción pasiva, el hecho generador, la **base gravable**, la causación, la tarifa y la autoliquidación como método de determinación del impuesto. En dicha normativa se



estableció que el impuesto se genera por la posesión de riqueza a 1 de enero de 2011, cuyo valor sea igual o superior a \$3.000.000.0000. Para efectos del gravamen, se entiende por riqueza el total del patrimonio líquido del obligado, conformado de acuerdo con lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario - normas que rigen la cuantificación del patrimonio líquido en el impuesto sobre la renta, y a las que también corresponde acudir para calcular y depurar la **base gravable del impuesto al patrimonio**. Así, de conformidad con los artículos 261 y 282 del ET, el patrimonio líquido es el resultado de detracer del patrimonio bruto poseído el 1 de enero de 2011, el monto de las deudas vigentes a cargo del contribuyente para la misma fecha (...) Es decir que, por regla general, el **patrimonio bruto de los contribuyentes con residencia o domicilio en Colombia** está **conformado por el total de los bienes y derechos poseídos dentro y fuera del territorio nacional**, y para determinar el patrimonio líquido que sirve de base gravable del impuesto, se sustraen las deudas vigentes al último día del periodo gravable. (...) El Tribunal de Justicia, interpretó en el numeral 2.6 de su decisión que *«[...] si en el país A no existe impuesto al patrimonio y, en consecuencia, el contribuyente no lo paga, la autoridad nacional del país B estaría facultada para ejercer el cobro de dicho impuesto, siempre y cuando el domicilio del contribuyente y el patrimonio que se pretende gravar se encuentren en el territorio del país B, de conformidad con la ley nacional aplicable. Un entendimiento contrario podría generar evasión fiscal»*. La actora estima que no concurren las dos condiciones establecidas por el Tribunal de Justicia para que Colombia pueda gravar con el impuesto al patrimonio las inversiones poseídas en Perú pues, si bien su domicilio se encuentra en el país, los depósitos a término fijo, son bienes no poseídos en el mismo por tratarse de derechos de crédito cuyo deudor (Banco Santander del Perú) tiene su domicilio en el exterior, conforme al artículo 265 del ET. Se reitera, conforme a lo explicado en líneas precedentes y a lo precisado por la Sección que «el patrimonio bruto, en los términos del **artículo 261 ib.**, está conformado 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, además, los bienes poseídos en el exterior**. En la sentencia del 15 de marzo de 2012, la Sala advirtió que para determinar el patrimonio susceptible de ser gravado en Colombia para los **contribuyentes con residencia fiscal en el país**, el legislador aplicó el criterio denominado “estatuto personal”, en virtud del que las **rentas o bienes que un contribuyente obtenga tanto en el Estado de su domicilio o residencia, como las rentas o bienes que obtenga en el resto del mundo, se gravan en el Estado de domicilio o residencia** del contribuyente. Es por eso que la legislación interna no considera necesario diferenciar si los bienes de los contribuyentes que lo hacen responsable del pago del impuesto al patrimonio se poseen en Colombia o en el exterior, pues todos hacen parte, por regla general, de la base imponible de dicho tributo. Que diferente situación ocurre con los contribuyentes que no tienen residencia fiscal en Colombia y las sucursales de sociedades extranjeras, que no es el caso estudiado en esta oportunidad, ya que, en lo que al patrimonio corresponde, deben declarar únicamente los bienes poseídos en el país de acuerdo a las reglas establecidas en el artículo 265 del Estatuto Tributario, tal como concluyó la Sección en la sentencia del 27 de marzo de 2014». (...) Así las cosas, contrario a lo afirmado por la demandante, no se cumplen las condiciones señaladas en el numeral 2.6. de la interpretación prejudicial para impedir que Colombia, ante el no ejercicio de la potestad tributaria por parte de Perú - atribuida por el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 -, ejerza la facultad de gravar con el



impuesto al patrimonio las inversiones constituidas en Perú, conforme a la normativa interna. Ahora bien, también indica la interpretación del Tribunal de Justicia que **«se debe analizar si en el caso controvertido se presenta un caso de doble tributación (...). Para lo anterior, la sala consultante tendrá en cuenta que, para que opere la doble tributación debe existir identidad de sujeto, de la naturaleza y objeto del impuesto y del período tributario en los dos Países Miembros.** Como se narró en líneas anteriores, para el año gravable 2011, la legislación peruana no regulaba el impuesto al patrimonio entendido como *«aquel que grava el conjunto de bienes y derechos susceptibles de valoración económica del contribuyente»*, sin que sea válido afirmar que con el pago del impuesto a las transacciones financieras se estaría configurando una doble tributación pues, su hecho imponible no es la posesión de riqueza, sino el ingreso y la salida de dinero, similar a lo que ocurre en Colombia con el gravamen a los movimientos financieros, cuyo hecho generador es, en esencia, la realización de transacciones financieras en las que se disponga de recursos. Por lo anterior, no hay identidad de sujeto, de la naturaleza y objeto del impuesto, ni del periodo tributario en los dos países miembros para considerar que se está ante un caso de doble tributación. De acuerdo con el acervo probatorio y con la interpretación prejudicial del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, la actora debió incluir en la base gravable del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011, la suma de \$47.184.256.000, correspondiente a los depósitos a término fijo en Perú, pues, aunque dicho país tenía la potestad tributaria prevalente en virtud de lo dispuesto en el artículo 17 de la Decisión 578, no la ejerció, por lo que habilitó a Colombia para gravar esa parte del patrimonio poseído en el referido país, conforme con lo dispuesto por la legislación interna. Ahora bien, en cuanto a la aplicación del concepto 030734 del 17 de abril de 2006, se observa que en el mismo la Administración se limitó a concluir que *«respecto del valor de las acciones poseídas por un inversionista colombiano, en una sociedad domiciliada en otro país miembro de la Comunidad Andina, procede la exención del impuesto al patrimonio»*, sin que en el mismo se contemplara la posibilidad que pone de presente en esta oportunidad el Tribunal de Justicia, de desplegar la potestad tributaria cuando no ha sido ejercida por el Estado en el cual se encuentra localizado el activo. En consecuencia, como se consideró en la sentencia del 21 de agosto de 2014, no sería aplicable a la presente controversia

FUENTE FORMAL: DECISIÓN 578 DE 2004 COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES CAN - ARTÍCULO 17 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 261 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 265 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 282 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 292-1 a 298-5 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 293-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 295-1 / LEY 1370 DE 2009 / CONCEPTO DIAN 030734 DE 17 DE ABRIL DE 2006

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la conformación del patrimonio para los contribuyentes con residencia o domicilio en el país consultar, entre otras, sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 15 de marzo de 2012, radicación 25000-23-27-000-2004-92271-02(16660), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 9 de marzo de 2017, radicación 25000-23-27-000-2010-00290-01(19195), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

CONDENA EN COSTAS - Conformación. Están conformadas por las agencias en derecho y los gastos del proceso / CONDENA EN COSTAS - Improcedencia. Falta de prueba de su causación



[A] la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 [8] del CGP, no procede la condena en costas en esta instancia (agencias en derecho y gastos del proceso), porque en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., cinco (5) de agosto de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 08001-23-33-000-2015-20131-01(23979)

Actor: MASERING HOLDING SAS

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 2 de febrero de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral, Sección B, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas¹.

ANTECEDENTES

El 2 de julio de 2010, por acta 27, la asamblea extraordinaria de accionistas de MASERING SAS, hoy, MASERING HOLDING SAS², autorizó al presidente de la compañía para hacer inversiones de recursos en Perú³.

Los días 21 y 29 de diciembre de 2010⁴, previa solicitud de apertura por parte del referido presidente⁵, el Banco Santander de Perú constituyó a favor de MASERING SAS dos depósitos a plazo - a 45 y 60 días - por un valor total de \$47.184.255.846.88⁶.

¹ Fl. 222 c.p.

² En desarrollo de su objeto social realiza, entre otras actividades, «La exploración, explotación, transformación, transporte, comercialización, exportación e importación de toda clase de minerales e hidrocarburos». Fl. 51 c.p.

³ Fls. 232-233 c.a.

⁴ Fl. 112 c.a.

⁵ De 20 y 23 de diciembre de 2010. Fls. 234-235 c.a.

⁶ Suma inicial en dólares convertida y contabilizada en pesos colombianos, en la cuenta 12959501 "INVERSIONES EN EL EXTRANJERO". Fl. 105 c.a.



El 8 de abril de 2011, la sociedad presentó la declaración inicial del impuesto sobre la renta del año gravable 2010⁷, corregida el 5 de agosto del mismo año, en la cual registró un patrimonio líquido de \$73.325.807.000⁸.

El 10 de mayo de 2011, MASERING SAS presentó la declaración del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011, en la cual liquidó un patrimonio líquido de \$26.141.551.000 y un saldo a pagar de \$1.568.493.000⁹.

El 1 de abril de 2013, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, dictó el auto de apertura 022382013000288, por el programa «IMPUESTO AL PATRIMONIO» del año gravable 2011¹⁰.

Previo auto de verificación o cruce, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, profirió el Requerimiento Especial 022382013000066 del 8 de mayo de 2013, en el que propuso aumentar el patrimonio bruto y, por ende, el patrimonio líquido en la suma de \$47.184.256.000 - correspondiente a las inversiones realizadas en Perú- e imponer sanción por inexactitud de \$4.456.413.000, para liquidar un saldo a pagar de \$8.810.164.000¹¹. La contribuyente dio respuesta a este acto¹².

El 12 de febrero de 2014, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, profirió la Liquidación Oficial de Revisión 022412014000010, en la cual confirmó las glosas propuestas en el requerimiento especial¹³. Contra este acto la sociedad interpuso recurso de reconsideración¹⁴.

El 4 de diciembre de 2014, mediante la Resolución 900.097, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica del nivel central de la DIAN, modificó la liquidación oficial para levantar la sanción por inexactitud al encontrar probada la diferencia de criterio sobre la aplicación de la Decisión 578 de 2004 de la CAN, con lo cual fijó el saldo a pagar del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011, en la suma de \$4.353.751.000¹⁵.

DEMANDA

MASERING HOLDING SAS, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones¹⁶:

«PRETENSIONES

- A. *Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 022412014000010 del 12 de febrero de 2014, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, por medio*

⁷ Fl. 248 c.a.

⁸ Fl. 3 c.a.

⁹ Fl. 2 c.a.

¹⁰ Fl. 1 c.a.

¹¹ Fls. 171 a 187 c.a.

¹² Fls. 199 a 225 c.a.

¹³ Fls. 58 a 64 c.p.

¹⁴ Fls. 273 a 289 c.a.

¹⁵ Fls. 66 a 91 c.p.

¹⁶ Corresponde a la reforma de la demanda. Fl. 5



de la cual se modificó la declaración privada del Impuesto al Patrimonio correspondiente al año gravable 2011, presentada por MASERING.

- B.** Que se declare la nulidad total de la Resolución que Resolvió el Recurso de Reconsideración No. 900.097 del 4 de diciembre de 2014, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración presentado por MASERING contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 022412014000010 del 12 de febrero de 2014, antes mencionada.
- C.** A título de restablecimiento del derecho solicitamos que se declare la firmeza de la declaración privada del Impuesto al Patrimonio correspondiente al año gravable 2011, presentada por MASERING.
- D.** Solicitamos que en el evento de no acceder a las pretensiones de la presente demanda, no se nos condene en costas, considerando que tanto en los antecedentes administrativos como en este proceso, mi poderdante ha actuado y actuará con el cabal respeto de las normas sustanciales y procesales y con lealtad procesal¹⁷. Es de resaltar, que justamente considerando la diferencia de criterios que existe entre la posición de las Autoridades Tributarias y mi representada, se ha levantado la Sanción Por Inexactitud en la Resolución del Recurso de Reconsideración, pero aún se encuentra pendiente de resolver el derecho que le asiste a mi representada de obtener el reconocimiento de aplicar la normativa vigente que la excluye del deber de tributar en Colombia sobre el patrimonio que conforme a las reglas de la CAN, solo puede ser gravado en el lugar donde se ubica».

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Preámbulo y artículos 6, 29, 93, 150 y 227 de la Constitución Política
- Artículos 42 y 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo
- Artículo 167 del Código General del Proceso
- Artículos 869 y 869-2 del Estatuto Tributario, modificados por los artículos 122 y 124 de la Ley 1607 de 2012
- Artículos 26 y 27 de la Convención de Viena, aprobada por la Ley 30 de 1990
- Ley 17 de 1980
- Ley 457 de 1998
- Decisión 40 de 1970, incorporada al ordenamiento interno por el Decreto 1551 de 1978
- Artículos 1, 17 y 20 de la Decisión 578 de 2004 de la CAN

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

Explicó que los depósitos a término fijo (DTF) poseídos por la compañía en Perú, están amparados por la Decisión 578 de 2004, por lo que el desconocimiento de su exclusión de la base gravable del impuesto al patrimonio transgrede los artículos 1 y 17 de esta normativa, según la cual, el patrimonio situado en el territorio de un país miembro se grava únicamente en éste; que de no existir la Decisión 578 de 2004, la

¹⁷ «En el proceso contencioso, no basta que se haya vencido a la parte, es necesario analizar el comportamiento que haya asumido dentro del proceso, y si se observa que su actuación se hizo para obstaculizar la actuación de la otra parte, realizar conductas fraudulentas o perturbadoras de la administración de justicia, entre otras, habrá de condenarse a quien haya perdido el proceso». PALACIO HINCAPIÉ, Juan Ángel, *Derecho Procesal Administrativo*, 8 ed. Librería Jurídica Sánchez R. LTDA, págs. 767-769.



sociedad, en virtud del artículo 261 del ET, hubiese tenido que declarar el impuesto al patrimonio en Colombia y en Perú.

Precisó que la Decisión 578 de 2004 es una norma de derecho supranacional que debe aplicarse directamente en los países miembros, los cuales están obligados a adoptar las medidas que sean necesarias para asegurar su cumplimiento, conforme a los artículos 3 y 4 de las Leyes 17 de 1980 y 457 de 1998; que el Consejo de Estado ha reconocido la obligatoriedad que tiene Colombia, como país miembro de la Comunidad Andina de Naciones, de acatar las disposiciones contenidas en la referida decisión.

Señaló que la actuación de la sociedad, de no considerar dentro de la base gravable del impuesto al patrimonio el valor de los depósitos poseídos en Perú en virtud del artículo 17 de la Decisión 578, está amparada por el principio de *pacta sunt servanda* consagrado en la Convención de Viena, incorporada a través de la Ley 30 de 1990, el cual establece la obligación de cumplir los tratados y convenios internacionales suscritos y ratificados por Colombia, desconocido por la Administración.

Dijo que, contrario a lo afirmado por la DIAN, no se transgredió el artículo 338 de la CP ya que la previsión contenida en el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004, la cual tiene plena aplicabilidad en el país para efectos tributarios, constituye una exclusión en materia del impuesto al patrimonio en Colombia, por lo que no riñe con el principio de legalidad.

Consideró que no es procedente comparar la norma local con la supranacional para aplicar la de mayor imposición pues, lo que establece el referido artículo 17, es el lugar de tributación para efectos del impuesto al patrimonio en los países miembros, por lo que hay un desplazamiento de la competencia tributaria donde la única prerrogativa la tiene el país donde está ubicada la inversión.

Estimó que se desconoció el precedente jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina según el cual la norma comunitaria prevalece en su aplicación frente a la norma local cuando ésta es contraria a aquella, y que en caso de antinomias entre las normas, se debe inaplicar de forma inmediata la que sea contraria al derecho comunitario; que aunque conforme al artículo 295-1 del ET, concordante con los artículos 261, 262, 263, 264 y 265 ib., se pueda interpretar que el patrimonio poseído por una sociedad en el exterior debe tenerse en cuenta para efectos del impuesto en Colombia, no son aplicables porque existe una norma supranacional que entra en contradicción con la norma interna.

Manifestó que los actos acusados adolecen de falsa motivación en cuanto se fundamentaron en hechos inexistentes o apreciados de manera equivocada, ya que (i) la actuación de la sociedad se adecuó a los artículos 1, 17 y 20 de la Decisión 578 de 2004, y cumplió el propósito de evitar la doble tributación pues, al poseer un patrimonio en la jurisdicción peruana, hizo que esta ostentara la facultad para gravar este patrimonio, y (ii) no existió evasión fiscal ya que la actora, a través de medios legítimos, efectuó una inversión en Perú, país en el que había iniciado negociaciones para la explotación de minerales y adquisición de maquinaria usada en buen estado, sin que sea válido afirmar que la sociedad hizo una interpretación acomodada de las normas comunitarias, toda vez que son claras en establecer que se puede deducir de la base gravable del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011, el valor de las inversiones poseídas en Perú.



Aseveró que en la liquidación oficial no hubo un pronunciamiento por parte de la Administración frente al cargo expuesto en la respuesta al requerimiento especial, relativo a que la causación del impuesto al patrimonio no puede equipararse con la del impuesto de renta, con lo cual la actuación acusada adolece de nulidad.

Manifestó que no le asistió razón a la Administración cuando afirmó que la sociedad equiparó la inversión en DTF con la compra de acciones ya que, con la referencia que hizo a la doctrina oficial de la DIAN, en especial, a la contenida en el concepto 030734 de 17 de abril de 2006 -en el que se sostuvo que las acciones poseídas en sociedades en otros países miembros de la CAN no hacen parte de la base gravable del impuesto al patrimonio en Colombia-, lo que pretendió fue explicar que los dos conceptos son susceptibles de detracción de la base gravable del tributo colombiano, en virtud de lo dispuesto en la norma comunitaria, por lo que la posición de la actora se soportó en el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 y en el citado concepto 030734, ratificado en oficios posteriores por la entidad que, de no aplicarse, vulneraría los artículos 264 de la Ley 223 de 1995 y 20 del Decreto 4048 de 2008.

Estimó que la afirmación hecha por la Administración de que la sociedad hizo una interpretación literal y acomodada de la Decisión 578 de 2004 con el propósito de aminorar la base del impuesto al patrimonio, es grave, atenta contra el buen nombre de la compañía e ilegal, en cuanto le endilgó conductas abusivas inexistentes, sin tener prueba de ello y haciendo uso de disposiciones inexistentes, lo que constituye una aplicación anticipada del artículo 869 del ET, norma que no estaba vigente para el año gravable 2011; que si por efectos de la vigencia de la ley en el tiempo la Administración pudiera invocarla, debió acreditar de manera fehaciente las condiciones que le permitieran evidenciar la figura, las cuales no fueron probadas.

Solicitó oficiar al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina para que emitiera una interpretación acerca de las normas controvertidas en el caso, en especial, del artículo 17 de la Decisión 578 de 2004.

OPOSICIÓN

La **DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda, así¹⁸:

Propuso la excepción previa de «*falta de agotamiento de la vía gubernativa - hoy, sede administrativa*» frente al cargo expuesto en la demanda sobre abuso en materia tributaria pues, aunque la actuación de la sociedad generó un menor impuesto al patrimonio, la Administración no hizo tal imputación en los actos acusados por cuanto el artículo 869 del ET no se había promulgado, y la entidad no podía basar su actuación en este.

Dijo que no se desconoció la Decisión 578 de 2004 de la CAN, ni las normas y la jurisprudencia acusada como vulneradas, sino su aplicación para disminuir el valor del patrimonio bruto que se debió registrar en la declaración del impuesto al patrimonio de 2011; que la inversión efectuada por la actora, no está amparada por la autonomía del derecho comunitario porque no tuvo como fin evitar la doble

¹⁸ Fls. 131 a 146 c.p.



tributación o prevenir la evasión fiscal, como lo exige el artículo 20 de la referida decisión.

Afirmó que no se violó el principio de legalidad en materia tributaria de que trata el artículo 338 de la CP, toda vez que, de acuerdo con el artículo 5 [1] de la Ley 57 de 1887 -preferencia de la norma especial sobre la general-, prevalece la noción de patrimonio líquido contenida en la Ley 1370 de 2009, por lo que la actuación acusada se ciñó a las normas preexistentes, sin desconocimiento de los principios y normas de la Constitución.

Anotó que la aplicación de los artículos 1, 17 y 20 de la Decisión 578 de 2004 de la CAN no es inmediata, pues depende de que la finalidad perseguida sea evitar la doble tributación o la evasión fiscal, razón por la cual no es admisible que se pretenda justificar que se evitó la doble tributación a partir de las razones teleológicas por las cuales se expidió la Decisión pues, ello no se alegó en el recurso, ni se demostró la causación del impuesto en Perú.

Se refirió a la visita de verificación o cruce efectuada el 1 de abril de 2013, en la cual se revisaron los registros contables y los soportes de la inversión efectuada por la sociedad a corto plazo (entre diciembre de 2010 y febrero de 2011) para señalar que, su valor a 31 de diciembre de 2010, no disminuyó el patrimonio, por cuanto estaba registrado en el balance, sin que existiera una interpretación errónea del artículo 20 de la Decisión 578 de 2004 por parte de la Administración sino por parte del contribuyente y, acomodada, ya que pretendió disminuir el patrimonio bruto para afectar el patrimonio líquido y causar un menor impuesto y saldo a pagar por el impuesto al patrimonio.

Estimó que no se desconocieron los argumentos expuestos en la respuesta al requerimiento especial y a la liquidación oficial, por valorarse de manera desfavorable al contribuyente; que los fundamentos fácticos de la actuación acusada fueron suficientes, claros y verdaderos, sin que se haya equiparado de manera equivocada la causación del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011 con la del impuesto sobre la renta, ya que la motivación de los actos se centró en la Ley 1370 de 2009 y no en la normativa de renta, salvo la remisión que se hizo al artículo 261 del ET sobre lo que se entiende por patrimonio bruto y líquido.

Manifestó que no existe doctrina oficial que obligue a los funcionarios de la entidad o que haga aplicable el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, ya que la invocada por la sociedad no es consecuencia de la interpretación de la Ley 1370 de 2009, sino de regulaciones anteriores del impuesto al patrimonio; que aunque el concepto 030734 de 17 de abril de 2006, indica que por efectos del artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 el patrimonio situado en el país miembro es gravable únicamente por éste, tal disposición debe interpretarse en concordancia con la finalidad prevista en los artículos 1 y 20 de la misma Decisión, que es la de evitar la doble tributación de modo que, si no se gravó en Perú, se pueda hacer en Colombia sin vulnerar dicho principio.

Advirtió que el propósito fundamental del artículo 20 de la Decisión 578 de 2004, es evitar una doble tributación sobre unas mismas rentas o un mismo patrimonio en los dos países (Perú y Colombia), por lo que en el evento de haber pagado por el mismo concepto un impuesto en Perú, estaría exonerado de pagarlo en Colombia; en



consecuencia, al no haber pagado impuesto al patrimonio en Perú, es aplicable la legislación interna ya que en este sentido se pronunció el Consejo de Estado en las sentencias de 12 y 24 de agosto de 2014, Expedientes 18953 y 18884, respectivamente.

Consideró que no hubo falsa ni ausencia de motivación de la actuación acusada, toda vez que en la misma se explicaron las razones que sustentaron la decisión de la Administración de modificar la declaración privada, en cuanto se evidenció que se excluyó del patrimonio bruto la suma de \$47.184.256.000 correspondiente a la inversión efectuada en Perú, no amparada por la normativa comunitaria, diferencia que dio lugar a un menor valor a pagar y generó sanción, conforme a los artículos 298-5 y 647 del ET.

Dijo que, contrario a lo afirmado por la actora, los argumentos expuestos en la respuesta al requerimiento especial fueron desvirtuados en la liquidación oficial cuando se señaló, conforme al artículo 20 de la Decisión 578 de 2004, que no son válidas las interpretaciones o aplicaciones que tengan como resultado la evasión fiscal de rentas o patrimonios sujetos a tributos conforme a la legislación de los países miembros.

Afirmó que no se desconocieron los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la CAN referentes a la aplicación de la norma comunitaria frente a la norma local, porque no se está ante un caso de doble tributación conforme al artículo 17 de la Decisión 578 de 2004, razón por la cual no es aplicable, debiéndose acudir a la norma local, sin que haya lugar a la solicitud de consulta obligatoria.

Concluyó que no hay razones para condenar en costas a la entidad porque su actuación se ajustó a derecho y estuvo desprovista de subjetivismo en cuanto se obró con lealtad procesal y conceptual.

AUDIENCIA INICIAL

El 24 de noviembre de 2016 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹⁹. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades, y no se solicitaron medidas cautelares. Se declaró no probada la excepción previa de «falta de agotamiento de la vía gubernativa – hoy sede administrativa» en relación con el cargo sobre abuso en materia tributaria, pues se evidenció que en la actuación acusada la Administración dijo que no aludió a conductas constitutivas de abuso en materia tributaria contra la sociedad. No accedió a la solicitud de consulta ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina por ser facultativa en un proceso tramitado en primera instancia. Se tuvieron como pruebas las aportadas con la demanda y la contestación, y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en establecer la legalidad de los actos acusados y, si los depósitos efectuados por la demandante en Perú, debieron ser objeto del impuesto al patrimonio.

¹⁹ Fls. 155 a 161 c.p.



SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral, Sección B, negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, por lo siguiente²⁰:

Consideró que le son aplicables al caso los argumentos expuestos por el Consejo de Estado en la sentencia de 21 de agosto de 2014, proferida dentro del expediente 18884²¹, la cual transcribió, y en la que se concluyó que se debió incluir en el patrimonio líquido de la demandante el depósito a término constituido en Perú para efectos de determinar el impuesto al patrimonio en Colombia, en cuanto no se cumplió con la finalidad de evitar la doble tributación y evasión fiscal prevista en la Decisión 578 de 2004 de la CAN.

Aclaró que, aunque el análisis contenido en dicha providencia recayó sobre una declaración del impuesto al patrimonio por el año gravable 2007, regulado por la Ley 1111 de 2006, es aplicable a este caso, ya que, los elementos estructurales del tributo consagrados en la Ley 1370 de 2009, son comunes y no presentaron modificación alguna en relación con la determinación de la base gravable.

Afirmó que la sentencia reiterada contiene un criterio jurisprudencial que también fue expuesto en las sentencias proferidas dentro de los expedientes 18751, 18953, 19195 y 19293, fundadas en las consultas absueltas por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, lo cual indica que el máximo tribunal de lo contencioso agotó la instancia de la consulta obligatoria y mantuvo el mismo lineamiento sobre el tema.

Señaló que no se desvirtuaron los argumentos expuestos por la DIAN en los actos acusados toda vez que la actora confesó que, los depósitos a término fijo constituidos en Perú cuya prueba del pago obra en el expediente, no incluidos en la base gravable del impuesto al patrimonio causado a 1 de enero de 2011, fueron objeto del impuesto a las transacciones financieras en Perú toda vez que en este país no existe impuesto al patrimonio, con lo cual se probó que no fue objeto de este gravamen, sin que se configurara una doble tributación para aplicar la Decisión 578 de 2004 de la CAN; que aunque Perú tenía la potestad tributaria prevalente, no gravó con el impuesto al patrimonio los referidos depósitos, por lo que habilitó a Colombia, país donde tiene el domicilio la sociedad y en el cual sí existe el impuesto al patrimonio, a gravarlos con este tributo.

Dijo que no puede entenderse que la exclusión de los depósitos a término fijo de la base gravable del impuesto al patrimonio corresponda a una organización de los negocios tendiente a reducir los impuestos porque, como lo reconoce el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, no se cumplen los presupuestos para aplicar el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004, por lo que debieron incluirse en la base gravable del impuesto al patrimonio, como lo concluyó la Administración.

En cuanto al desconocimiento por parte de la DIAN de su propia doctrina, afirmó, como se indicó en la sentencia del Consejo de Estado, que no hubo vulneración del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 «ya que el concepto 030734 de 17 de abril de 2006 no es aplicable a la presente controversia en vista de que éste no hace referencia a las hipótesis en las cuales si bien el patrimonio o parte de este se encuentra localizado en

²⁰ Fls. 197 a 222 c.p.

²¹ CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez



algunos de los países miembros de la Comunidad Andina, la potestad tributaria no es ejercida por el Estado donde se encuentre localizado el bien o el derecho»; que esta misma afirmación puede hacerse respecto de los conceptos 000597 del 7 de enero de 2011 y 036082 del 6 de mayo de 2009, toda vez que estos, al igual que el 030734, versaron sobre el impuesto de renta.

Advirtió que, contrario a lo afirmado por la actora, no encontró que la Administración le imputara abuso en materia tributaria por cuanto en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración levantó la sanción por inexactitud al considerar que existió una diferencia de criterios sobre la interpretación de la Decisión 578 de 2004.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación en el que solicitó (i) elevar la consulta obligatoria al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, conforme al artículo 123 de la Decisión 500 proferida por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, (ii) revocar la sentencia apelada para, en su lugar, acceder a las pretensiones de la demanda, y (iii) declarar la improcedencia de los intereses moratorios sobre el mayor impuesto determinado por la Administración²².

Consideró que la sentencia de primera instancia incurrió en un defecto sustantivo en cuanto aplicó de manera indebida la norma comunitaria y desconoció la Decisión 578 de 2004, así como los efectos *interpartes* que tienen las decisiones emitidas por el Consejo de Estado.

Reiteró que la declaración del impuesto al patrimonio del año gravable 2011 presentada por la sociedad, de la cual excluyó los depósitos a término constituidos en Perú, se encuentra amparada por la Decisión 578 de 2004, por lo que los efectos que le otorgó el Tribunal a la norma comunitaria son indebidos, toda vez que el artículo 17 (i) tiene aplicación prevalente sobre la norma local y (ii) le asigna la soberanía impositiva al país en el que se encuentre ubicado el patrimonio; que la norma local puede ser aplicada cuando la comunitaria remita a ella o le asigne facultad de gravar dicho patrimonio, y no sea contraria a los principios señalados en el acuerdo comunitario.

Consideró que la decisión del *a quo* vulneró la normativa comunitaria ya que en esta no existe una regla habilitante que permita concluir que, en el caso de que en el país donde se encuentra ubicado el patrimonio no exista el impuesto, este se asignará al país del domicilio de la sociedad poseedora de dicho patrimonio; que pretende modificar la regla de tributación en el país de la fuente o de territorialidad, por la regla del país de residencia o regla del estatuto personal, con una afectación directa a la sociedad en cuanto le da prevalencia a las normas de derecho interno sobre las normas comunitarias las cuales, conforme al principio de complemento indispensable, se aplican de manera excepcional cuando sean compatibles y no contrarias a aquellas.

²² Fls. 231 a 245 c.p.



Dijo que el Tribunal olvidó que los pronunciamientos del Consejo de Estado, los cuales se basaron en una interpretación prejudicial emitida por el Tribunal de Justicia para los casos puntuales, solo tienen efectos *inter partes*, sin inferir en las decisiones posteriores, por lo que debió analizar la totalidad de los factores que incidieron en el caso particular para aplicar de manera correcta la Decisión 578 de 2004.

Señaló que la sentencia impugnada adolece de falsa motivación toda vez que el desconocimiento de la Administración de su propia doctrina oficial es causal suficiente para decretar la nulidad de los actos acusados.

Explicó que en el concepto 030734 de 17 de abril de 2006, la DIAN se pronunció sobre la exención de impuestos por tratados internacionales, concretamente, sobre la Decisión 578 de 2004, en el cual concluyó que un patrimonio ubicado en otro país miembro de la comunidad andina se encuentra exento del tributo conforme a la normativa a local colombiana; que contrario a lo interpretado por el Tribunal, el referido concepto y su efecto, son aplicables al caso concreto en cuanto soporta la actuación de la sociedad en virtud del artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

Consideró que son improcedentes los intereses moratorios toda vez que la compañía obró conforme a derecho y cobijada por la doctrina oficial de la DIAN contenida en el referido concepto 030734, por lo que su actuación se subsume en una conducta no defraudatoria y sin matices de culpabilidad, razón por la cual no se le puede imponer ningún tipo de sanción.

TRÁMITE DE INTERPRETACIÓN PREJUDICIAL

Por autos del 26 de octubre de 2018²³, en cumplimiento de los artículos 124²⁴ y 123²⁵ de la Decisión 500 del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores²⁶, se suspendió el proceso y se elevó ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina la solicitud de interpretación prejudicial del artículo 17 de la Decisión 578 de 2004, en los siguientes términos «*Si conforme al citado artículo, los depósitos a término fijo poseídos por la sociedad colombiana en Perú deben ser excluidos de la base gravable del impuesto al patrimonio en Colombia. Lo anterior teniendo en cuenta que no está probado que en Perú se haya causado y pagado el impuesto al patrimonio*».

El 18 de junio de 2020, el referido Tribunal emitió la interpretación prejudicial solicitada y, de oficio, se refirió a los artículos 1 y 20 de la Decisión 578 de 2004²⁷.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** solicitó revocar la sentencia apelada y, en su lugar, acceder a las pretensiones de la demanda²⁸.

²³ Fls. 290 a 294 c.p.

²⁴ «**Suspensión del proceso judicial interno.** En los casos de consulta obligatoria, el proceso interno quedará suspendido hasta tanto se reciba la interpretación prejudicial solicitada».

²⁵ «**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».

²⁶ Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina

²⁷ Proceso 646-IP-2018, MP. Gustavo García Brito. Fls. 299 a 303 c.p.

²⁸ Índice 24 en Samai



Insistió en los argumentos de la demanda y del recurso de apelación frente a la exclusión del impuesto al patrimonio de la inversión efectuada en Perú, en virtud del artículo 17 de la Decisión 578, y el concepto 030734 de 2006 de la DIAN.

En cuanto a la interpretación prejudicial señaló que, aunque el Tribunal de Justicia se negó a responder la consulta hecha por el Consejo de Estado por tratarse de una cuestión encaminada a resolver el caso concreto, efectuó un análisis extenso de la Decisión 578, el cual debe ser tenido en cuenta para proferir el fallo de segunda instancia.

Afirmó, de acuerdo con el numeral 2.4. de la interpretación prejudicial y el artículo 265 del ET, que el depósito a término fijo solo podía ser gravado con el impuesto al patrimonio en Perú, por tratarse de un derecho de crédito no poseído en Colombia, cuyo deudor se encuentra ubicado territorialmente en el estado peruano.

Señaló, con base en el numeral 2.6 de la interpretación prejudicial, que no concurren las dos condiciones establecidas por el Tribunal de Justicia para que se pueda gravar con el impuesto al patrimonio la inversión efectuada por la sociedad pues, aunque es residente fiscal en Colombia por encontrarse ubicada en Barraquilla, el derecho de crédito de la compañía no se entiende poseído en el territorio nacional conforme a la normativa tributaria interna; que de gravarse en Colombia, sería objeto de una doble tributación, lo cual contraría las normas comunitarias.

La **demandada** no intervino en esta etapa procesal.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia de primera instancia²⁹.

Adujo que el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina ha interpretado, en atención a la finalidad de la Decisión 578, que esta solo debe aplicarse en caso de que exista una eventual doble imposición; que este criterio ha sido acogido por el Consejo de Estado en varias sentencias³⁰ en las que ha señalado de manera consistente que los activos poseídos por contribuyentes colombianos en los países de la CAN, estarían gravados con el impuesto al patrimonio en Colombia, si en el país donde están ubicados los mismos, no están gravados con el mismo impuesto.

Resaltó que en las sentencias del Consejo de Estado se rechazó la exclusión de la base gravable de activos poseídos en otros países de la CAN, tales como cuentas por cobrar, inversiones, CDT, entre otros, de los impuestos al patrimonio o para preservar la seguridad democrática, por cuanto no existe un gravamen de este tipo en dichos países.

Estimó que en el caso particular no es aplicable la Decisión 578 de 2004 puesto que en Perú, durante el año 2011, no se adoptó un impuesto al patrimonio que generara un conflicto de doble imposición con el establecido en Colombia, por lo que, en aplicación del artículo 20 [inc. 2] ib., prima la legislación interna respecto de los sujetos y el patrimonio gravado, es decir, que el demandante debió aplicar los artículos 292-1 y 293-1 del ET, teniendo en cuenta que, al ser un contribuyente con

²⁹ Índice 25 en Samai

³⁰ Sentencias del 14 de agosto de 2014, Exp. 18953, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; de 21 de agosto de 2014, Exp. 18751 y 18884, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; de 25 de noviembre de 2014, Exp. 19293, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia, de 9 de marzo de 2017, Exp. 19195, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y de 1 de marzo de 2018, Exp. 20126, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



domicilio en Colombia, el patrimonio bruto incluye los bienes poseídos en el exterior, según el artículo 261 [inc. 2] ib.

Anotó, como lo señaló el *a quo*, que los depósitos a término constituidos en el Banco Santander de Perú, los días 21 y 29 de diciembre de 2010, debieron ser incluidos en el patrimonio líquido gravable del impuesto al patrimonio del año 2011.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de la actuación administrativa por medio de la cual la DIAN modificó la declaración del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011, presentada por MASERING HOLDING SAS.

La Sala advierte que, en el recurso de apelación, la demandante propuso un nuevo argumento referido a la improcedencia de los intereses moratorios sobre el mayor impuesto determinado oficialmente, por considerar que su actuación se subsume en una conducta no defraudatoria y sin matices de culpabilidad exonerada de cualquier sanción, con lo cual trae un nuevo argumento en segunda instancia.

De acuerdo con el principio de congruencia externa de la sentencia³¹, la competencia del juez de segunda instancia se restringe a los aspectos formulados en la apelación, los cuales deben ser consonantes con lo planteado en la demanda y su contestación, para no vulnerar el derecho de defensa y contradicción de las partes³².

Así las cosas, se abstendrá de resolver el nuevo cargo propuesto por la actora en la apelación, relativo a la improcedencia de los intereses moratorios.

Precisado lo anterior, se debe establecer si los depósitos a término constituidos por la recurrente en Perú en la suma de \$47.184.256.000, hacen parte o no de la base gravable del impuesto al patrimonio por el año 2011, en virtud de lo dispuesto en el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 de la CAN, y en el concepto 030734 del 17 de abril de 2006 de la DIAN.

La Sala pone de presente que los pronunciamientos que ha hecho en los procesos en los cuales se ha controvertido la aplicación de las normas comunitarias andinas, se han fundamentado, en cumplimiento de los artículos 35 del Tratado de Creación y 128 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en las interpretaciones prejudiciales que, para cada caso, ha emitido dicha Corporación, y en la normativa interna nacional aplicable al impuesto y al periodo en discusión en cada uno de los referidos procesos en virtud de la remisión hecha, en lo no regulado, por las normas comunitarias.

En consecuencia, en el *sub examine* se pronunciará conforme a los referidos lineamientos para lo cual aludirá al alcance e interpretación de la Decisión 578 de 2004 dada por el Tribunal de Justicia de la CAN, y a las normas que, para el periodo discutido, regulan el impuesto al patrimonio en Colombia para así descender al caso concreto.

³¹ Art. 281 del CGP

³² Sentencia del 6 de mayo de 2021, Exp. 23904, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello



Como lo ha precisado la Sección³³, «la potestad tributaria del Estado puede verse restringida por lo que acuerde en instrumentos de derecho internacional, encaminados a evitar o limitar la doble imposición. Tal es el caso de la normativa comunitaria de la CAN (organismo del cual Colombia es país miembro) que dispone que las rentas y patrimonios que perciban o posean en un país miembro los residentes en otro país miembro tributarán de manera exclusiva en el país de la fuente y no en el de la residencia del inversionista; así, valiéndose del método de exención plena en uno de los dos países involucrados (*i.e.* el de residencia) se consigue eliminar por completo eventuales dobles imposiciones en las jurisdicciones de los países miembros de la CAN».

La Decisión 578 de 2004 de la CAN - aplicable a Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú -, fue expedida con el fin de evitar la doble tributación entre los países miembros de la Comunidad Andina y prevenir la evasión fiscal respecto del impuesto a la renta y al patrimonio.

Colombia, como país miembro de la Comunidad Andina, debe acatamiento a esta norma supranacional, que, como lo ha sostenido la Corte Constitucional, prevalece sobre las normas nacionales que regulan la misma materia y en caso de conflicto desplazan (que no derogan) -dentro del efecto conocido como *preemption*- a la norma nacional³⁴.

Frente al impuesto al patrimonio, el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 dispone que «*el patrimonio en un país miembro, será gravable únicamente por éste*».

En respuesta a la solicitud de interpretación prejudicial de esta norma³⁵, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, además de pronunciarse sobre el referido artículo 17, de oficio, se refirió a los artículos 1 y 20 de la Decisión 578, «*a fin de tratar el ámbito de aplicación material y subjetivo, así como la aplicación y debida interpretación de la Decisión 578*», así³⁶:

«[...]. D. TEMAS OBJETO DE INTERPRETACIÓN

1. *Ámbito de aplicación y finalidad de la Decisión 578.*
2. *Impuesto sobre el patrimonio.*
3. *Respuesta a la pregunta formulada por la Sala consultante.*

E. ANÁLISIS DE LOS TEMAS OBJETO DE INTERPRETACIÓN

1. *Ámbito de aplicación y finalidad de la Decisión 578*

1.1. *En el presente caso se encuentra controvertida la aplicación de la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina, mediante la cual se regulan los aspectos necesarios para evitar la doble tributación del impuesto a la renta y el impuesto al patrimonio en los Países Miembros de la Comunidad Andina, por lo que resulta importante determinar su ámbito de aplicación, forma de ejecución y finalidad.*

1.2. *El ámbito de aplicación de la Decisión 578 es personal y material, de acuerdo con lo siguiente:*

³³ Sentencia del 1 de marzo de 2018, Exp. 20126, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez

³⁴ Sentencias del 18 de marzo de 2010, Exp. 16652, CP. William Giraldo Giraldo, y del 14 de agosto de 2014, Exp. 18953, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, en las cuales se alude a las sentencias C-137 de 1996 y C-809 de 2007.

³⁵ «*Si conforme al citado artículo, los depósitos a término fijo poseídos por la sociedad colombiana en Perú deben ser excluidos de la base gravable del impuesto al patrimonio en Colombia. Lo anterior teniendo en cuenta que no está probado que en Perú se haya causado y pagado el impuesto al patrimonio*».

³⁶ Proceso 646-IP-2018, MP. Gustavo García Brito. Fls. 299 a 303 c.p.



- a) **Ámbito de aplicación personal (sujetos sobre los que recae): personas naturales o jurídicas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros.**
- b) **Ámbito de aplicación material (objeto sobre el que recae): se aplica al impuesto a la renta y al impuesto sobre el patrimonio. [...]**

- 1.4. **Es importante mencionar que la Decisión 578, en aplicación del principio de primacía de la realidad, se aplica a los impuestos que gravan la renta o el patrimonio, independientemente del nombre que tengan.** En tal sentido, las autoridades tributarias nacionales deben evitar la doble tributación, aunque los impuestos involucrados no lleven por nombre “impuesto al patrimonio” o “impuesto a la renta”, pero contemplen como hecho generador de la obligación tributaria una determinada renta o un determinado patrimonio.
- 1.5. En materia tributaria, un criterio de clasificación distingue los impuestos directos de los impuestos indirectos. Los **impuestos directos** tienen por objeto gravar manifestaciones inmediatas de riqueza, como son la renta, **el patrimonio** (...). En estos casos, el pago del impuesto es asumido por el contribuyente. [...]
- 1.8. **El impuesto al patrimonio** (también llamado impuesto sobre los capitales, patrimonio neto, sobre los activos, sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico, entre otros) **es considerado por la doctrina especializada como:**
- “...el impuesto anual y periódico que grava el monto de los activos menos los pasivos de los contribuyentes, que habitualmente son las personas de existencia visible. O sea que se gravan las cosas y derechos pertenecientes a una persona previa deducción de las deudas que pesan sobre los mismos...”³⁷
- 1.9. **El hecho imponible del impuesto al patrimonio lo constituye la riqueza de una persona, conformada por los bienes y derechos valorables económicamente³⁸.** Es decir, el valor de la riqueza o valor patrimonial a la fecha de cierre del ejercicio económico o del año civil, calculándose a partir del patrimonio neto del contribuyente (conjunto de bienes y derechos valorables económicamente, dentro y fuera de un determinado país) una vez deducidas las deudas y demás obligaciones. Se entiende que su fórmula se concibe así: **Patrimonio = Activo – Pasivo**. [...].

2. **Impuesto sobre el patrimonio**

- 2.1. En el caso presentado por la Sala consultante se discute si en la declaración de impuesto al patrimonio presentada en Colombia por Masering Holding S.A.S., se debió incluir o no el valor de \$47.184.256.000 (pesos colombianos) correspondiente a la inversión extranjera realizada en el Banco Santander Perú debido a que en la República del Perú no existe el Impuesto sobre el Patrimonio; en virtud de lo cual, se desarrollará el tema propuesto.
- 2.2. El artículo 17 de la referida Decisión 578 aborda el tema del impuesto al patrimonio que es gravado en un País Miembro, cuyo contenido es el siguiente:

“Artículo 17.- Impuesto sobre el Patrimonio

El patrimonio situado en el territorio de un País Miembro, será gravable únicamente por éste”.

- 2.3. La norma citada recoge el **principio territorial** que tiene por fundamento gravar los bienes y derechos susceptibles de valoración económica del contribuyente en el lugar donde se encuentren situados. Así, **el impuesto al patrimonio es gravable únicamente en el País Miembro donde se sitúe.**
- 2.4. **La Decisión 578 no regula la forma en la que los contribuyentes deben determinar el importe a pagar por el impuesto al patrimonio, toda vez que este se calcula de acuerdo con la normativa interna de cada País Miembro, en la que se especifican además los**

³⁷ «Héctor B. Villegas, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, séptima edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2001, p. 589».

³⁸ «Ver interpretación prejudicial N° 171-IP-2013 del 31 de octubre de 2013, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena N° 2302 del 21 de febrero de 2014».



requisitos características y demás **elementos que configuran este impuesto, especialmente** en relación con la **materia imponible**.

- 2.5. **Es necesario considerar que la Decisión 578 también tiene por objeto evitar la evasión fiscal** a fin de que los contribuyentes no pretendan aplicar este régimen para evadir o eludir el pago de las obligaciones tributarias, afectando así a las administraciones nacionales.
- 2.6. De esta forma, **si en el país A no existe impuesto al patrimonio y, en consecuencia, el contribuyente no lo paga, la autoridad nacional del país B estaría facultada para ejercer el cobro de dicho impuesto, siempre y cuando el domicilio del contribuyente y el patrimonio que se pretende gravar se encuentren en el territorio del país B, de conformidad con la ley nacional aplicable.** Un entendimiento contrario podría generar evasión fiscal.
- 2.7. Asimismo, **es esencial que, en cada caso, se realice un minucioso análisis sobre los tributos ya pagados en un País Miembro y los tributos por pagar en otro, a efectos de que no se confundan por una parte los hechos imposables (hecho generador del tributo); y, por otra, las materias imposables o gravables (elemento económico sobre el que recae el tributo).** Dado que los hechos gravables o imposables son distintos, no cabe que un mismo aspecto sea gravado al mismo tiempo por un impuesto a la renta y un impuesto al patrimonio.

A tenor de lo planteado, **se debe analizar si en el caso controvertido se presenta un caso de doble tributación** o, por el contrario, se podría tratar de un supuesto de evasión o elusión fiscal. Para lo anterior, la sala consultante tendrá en cuenta que, **para que opere la doble tributación debe existir identidad de sujeto, de la naturaleza y objeto del impuesto y del período tributario en los dos Países Miembros.**

- 2.8. Por último, tomando en cuenta que la DIAN manifestó que el contribuyente estaría olvidando que la decisión 578 no sólo tiene por finalidad evitar la doble tributación, sino que además, debe velar por evitar la evasión fiscal; de acuerdo con lo establecido en el Artículo 20 de la Decisión 578, corresponde señalar que dicho artículo establece lo siguiente, en cuanto a la interpretación y aplicación de esta Decisión:³⁹

“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 de las legislaciones de los Países Miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal”.

- 2.9. En general como **reflexión final** cabe mencionar que **no tendrán valor aquellas interpretaciones o aplicaciones de la norma comunitaria que tiendan a generar doble tributación o permitan caer en evasión fiscal.** Ante ello, se deberá analizar si el valor que presuntamente no declaró Masering Holding S.A.S. en Colombia, fue declarado previamente en otro de los Países Miembros, y si debe o no, ser incluido en la base gravable del Impuesto sobre el Patrimonio en la República de Colombia.

3. Respuesta a la pregunta formulada por la Sala consultante

Antes de dar respuesta a la pregunta formulada por la Sala consultante, es necesario precisar que este Tribunal no brindará una respuesta que resuelva el caso concreto, siendo que se limitará a precisar el contenido y alcance de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, así como tampoco calificará los hechos materia del proceso.

³⁹ « Ver Interpretación Prejudicial N° 111-IP-2014 de fecha 23 de septiembre de 2014, publicada en la Gaceta Oficial N° 2407 del 24 de octubre de 2014».



3.1. ¿Los depósitos a término fijo poseídos por la sociedad colombiana en Perú deben ser excluidos de la base gravable del impuesto al patrimonio en Colombia? Lo anterior, teniendo en cuenta que no está probado que en Perú se haya causado y pagado el impuesto al patrimonio.

La respuesta a esta pregunta podría resolver directamente el caso, en consecuencia, no le corresponde a este Tribunal pronunciarse al respecto. No obstante, la Sala consultante deberá remitirse a los criterios desarrollados en los Temas 1 y 2 del Apartado E de la presente Interpretación Prejudicial.

En los términos expuestos, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina deja consignada la presente Interpretación Prejudicial para ser aplicada por la Sala consultante al resolver el Proceso Interno (...) (23979), la que deberá adoptarla al emitir el correspondiente fallo de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 35 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en concordancia con el Artículo 128 párrafo tercero de su Estatuto [...]». (Se resalta).

Ahora bien, la Ley 1370 de 2009, que adicionó, entre otros, los artículos 292-1 a 298-5 al Estatuto Tributario, reguló el impuesto al patrimonio para el año 2011, definiendo así la sujeción pasiva, el hecho generador, la **base gravable**, la causación, la tarifa y la autoliquidación como método de determinación del impuesto.

En dicha normativa se estableció que el impuesto se genera por la posesión de riqueza a 1 de enero de 2011, cuyo valor sea igual o superior a \$3.000.000.000⁴⁰.

Para efectos del gravamen, se entiende por riqueza el total del patrimonio líquido del obligado⁴¹, conformado de acuerdo con lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario⁴² - normas que rigen la cuantificación del patrimonio líquido en el impuesto sobre la renta, y a las que también corresponde acudir para calcular y depurar la **base gravable del impuesto al patrimonio**.

Así, de conformidad con los artículos 261 y 282 del ET, el patrimonio líquido es el resultado de detraer del patrimonio bruto poseído el 1 de enero de 2011, el monto de las deudas vigentes a cargo del contribuyente para la misma fecha:

*«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.** (Se resalta).*

*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.** (...).*

***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 resalta).*

Es decir que, por regla general, el **patrimonio bruto** de los **contribuyentes con residencia o domicilio en Colombia** está **conformado por el total de los bienes y derechos poseídos⁴³ dentro y fuera del territorio nacional**, y para determinar el

⁴⁰ Art. 293-1 ET

⁴¹ Art. 292-1 ET

⁴² Art. 295-1 ET

⁴³ Fiscalmente, la posesión es el aprovechamiento económico, real o potencial, de cualquier bien en beneficio de una persona natural o jurídica.



patrimonio líquido que sirve de base gravable del impuesto, se sustraen las deudas vigentes al último día del periodo gravable.

Son hechos aceptados y probados, que:

- En Perú, país miembro de la Comunidad Andina en el cual se efectuaron los depósitos a término fijo discutidos, no existía, para el periodo en discusión (2011), el impuesto al patrimonio. Como se narró en la demanda, y se encuentra acreditado por el Banco Santander de Perú, los referidos depósitos se sujetaron al impuesto a las transacciones financieras (ITF) «equivalente al 0.05% del importe por ingreso y salida de dinero»⁴⁴.
- MASERING HOLDING SAS tiene su domicilio principal en la ciudad de Barranquilla⁴⁵, es decir, se trata de un contribuyente que, según las previsiones del artículo 261 del ET, al tener su domicilio en Colombia, su patrimonio bruto incluye los bienes poseídos en el país y en el exterior.
- Al 1 de enero de 2011, la demandante poseía dos depósitos a plazo -a 45 y 60 días-, constituidos por un valor total de \$47.184.255.846.88⁴⁶ en el Banco Santander de Perú, contabilizados en la cuenta 12959501 “INVERSIONES EN EL EXTRANJERO.

El Tribunal de Justicia, interpretó en el numeral 2.6 de su decisión que «[...] *si en el país A no existe impuesto al patrimonio y, en consecuencia, el contribuyente no lo paga, la autoridad nacional del país B estaría facultada para ejercer el cobro de dicho impuesto, siempre y cuando el domicilio del contribuyente y el patrimonio que se pretende gravar se encuentren en el territorio del país B, de conformidad con la ley nacional aplicable. Un entendimiento contrario podría generar evasión fiscal*».

La actora estima que no concurren las dos condiciones establecidas por el Tribunal de Justicia para que Colombia pueda gravar con el impuesto al patrimonio las inversiones poseídas en Perú pues, si bien su domicilio se encuentra en el país, los depósitos a término fijo, son bienes no poseídos en el mismo por tratarse de derechos de crédito cuyo deudor (Banco Santander del Perú) tiene su domicilio en el exterior, conforme al artículo 265 del ET.

Se reitera, conforme a lo explicado en líneas precedentes y a lo precisado por la Sección⁴⁷ que «el patrimonio bruto, en los términos del **artículo 261 ib.**, está conformado por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero, poseídos por el contribuyente en el último día del año o periodo gravable. Para los **contribuyentes con residencia o domicilio en Colombia**, excepto las sucursales de sociedades extranjeras, **el patrimonio bruto incluye, además, los bienes poseídos en el exterior.**

En la sentencia del 15 de marzo de 2012⁴⁸, la Sala advirtió que para determinar el patrimonio susceptible de ser gravado en Colombia para los **contribuyentes con residencia fiscal en el país**, el legislador aplicó el criterio denominado “estatuto personal”, en virtud del que las **rentas o bienes que un contribuyente obtenga tanto en el Estado de su domicilio o residencia, como las rentas o bienes que obtenga en el resto del mundo, se gravan en el Estado de domicilio o residencia** del contribuyente.

⁴⁴ Fl. 112 c.a.

⁴⁵ Fl. 50 vto. c.p.

⁴⁶ Fl. 105 c.a.

⁴⁷ Sentencia del 9 de marzo de 2017, Exp. 19195, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, que reitera la sentencia del 15 de marzo de 2012, Exp. 16660, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁴⁸ Sentencia del 15 de marzo de 2012, Exp. 16660, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Es por eso que la legislación interna no considera necesario diferenciar si los bienes de los contribuyentes que lo hacen responsable del pago del impuesto al patrimonio se poseen en Colombia o en el exterior, pues todos hacen parte, por regla general, de la base imponible de dicho tributo.

Que diferente situación ocurre con los contribuyentes que no tienen residencia fiscal en Colombia y las sucursales de sociedades extranjeras, que no es el caso estudiado en esta oportunidad, ya que, en lo que al patrimonio corresponde, deben declarar únicamente los bienes poseídos en el país de acuerdo a las reglas establecidas en el artículo 265 del Estatuto Tributario, tal como concluyó la Sección en la sentencia del 27 de marzo de 2014»⁴⁹. (Se resalta)

Así las cosas, contrario a lo afirmado por la demandante, no se cumplen las condiciones señaladas en el numeral 2.6. de la interpretación prejudicial para impedir que Colombia, ante el no ejercicio de la potestad tributaria por parte de Perú - atribuida por el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 -, ejerza la facultad de gravar con el impuesto al patrimonio las inversiones constituidas en Perú, conforme a la normativa interna.

Ahora bien, también indica la interpretación del Tribunal de Justicia que **«se debe analizar si en el caso controvertido se presenta un caso de doble tributación (...). Para lo anterior, la sala consultante tendrá en cuenta que, para que opere la doble tributación debe existir identidad de sujeto, de la naturaleza y objeto del impuesto y del período tributario en los dos Países Miembros.**

Como se narró en líneas anteriores, para el año gravable 2011, la legislación peruana no regulaba el impuesto al patrimonio entendido como *«aquel que grava el conjunto de bienes y derechos susceptibles de valoración económica del contribuyente»*, sin que sea válido afirmar que con el pago del impuesto a las transacciones financieras se estaría configurando una doble tributación pues, su hecho imponible no es la posesión de riqueza, sino el ingreso y la salida de dinero, similar a lo que ocurre en Colombia con el gravamen a los movimientos financieros, cuyo hecho generador es, en esencia, la realización de transacciones financieras en las que se disponga de recursos.

Por lo anterior, no hay identidad de sujeto, de la naturaleza y objeto del impuesto, ni del periodo tributario en los dos países miembros para considerar que se está ante un caso de doble tributación.

De acuerdo con el acervo probatorio y con la interpretación prejudicial del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, la actora debió incluir en la base gravable del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011, la suma de \$47.184.256.000, correspondiente a los depósitos a término fijo en Perú, pues, aunque dicho país tenía la potestad tributaria prevalente en virtud de lo dispuesto en el artículo 17 de la Decisión 578, no la ejerció, por lo que habilitó a Colombia para gravar esa parte del patrimonio poseído en el referido país, conforme con lo dispuesto por la legislación interna.

Ahora bien, en cuanto a la aplicación del concepto 030734 del 17 de abril de 2006⁵⁰, se observa que en el mismo la Administración se limitó a concluir que *«respecto del*

⁴⁹ Exp. 17714, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁵⁰ «[...]». PROBLEMA JURIDICO No. 2: *¿Está gravado en Colombia con el impuesto al patrimonio el valor de las acciones poseídas por un inversionista colombiano en una sociedad domiciliada en otro país miembro de la Comunidad Andina de Naciones?*



valor de las acciones poseídas por un inversionista colombiano, en una sociedad domiciliada en otro país miembro de la Comunidad Andina, procede la exención del impuesto al patrimonio», sin que en el mismo se contemplara la posibilidad que pone de presente en esta oportunidad el Tribunal de Justicia, de desplegar la potestad tributaria cuando no ha sido ejercida por el Estado en el cual se encuentra localizado el activo. En consecuencia, como se consideró en la sentencia del 21 de agosto de 2014⁵¹, no sería aplicable a la presente controversia.

Conforme a lo expuesto, se confirmará la sentencia apelada por lo considerado en esta providencia.

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 [8] del CGP, no procede la condena en costas en esta instancia (agencias en derecho y gastos del proceso), porque en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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

FALLA

1.- CONFIRMAR la sentencia del 2 de febrero de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral, Sección B, por lo expuesto en esta providencia.

2.- Sin condena en costas.

Notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

TESIS JURÍDICA: El valor de las acciones poseídas por un inversionista colombiano en una sociedad domicilia' a en otro país miembro de la Comunidad Andina de Naciones no está gravado en Colombia con el impuesto al patrimonio.

INTERPRETACIÓN JURÍDICA: De acuerdo con lo establecido en el artículo 261 del Estatuto Tributario, 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, al patrimonio bruto incluye los bienes poseídos en el exterior.

Ahora bien, El artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 de la Comunidad Andina de Naciones, establece:

"Artículo 17. Impuesto sobre el Patrimonio. El Patrimonio situado en el territorio de un País Miembro, será gravable únicamente por éste".

Del texto transcrito se infiere que respecto del valor de las acciones poseídas por un inversionista colombiano, en una sociedad domiciliada en otro país miembro de la Comunidad Andina, procede la exención del impuesto al patrimonio, de que trata el Capítulo V del Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario [...].»

⁵¹ Exp. 18884, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez



Radicado: 08001-23-33-000-2015-20131-01 (23979)
Demandante: Masering Holding SAS

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

