LEGIS LEGISmóvil
La actualidad jurídica en el momento en que ocurre

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de octubre de dos mil catorce (2014)

Radicación:	**25000232700020080019301**
No Interno:	**18040**
Demandante:	**FIBERGLASS COLOMBIA S.A.**
Demandado:	**U.A.E. DIAN**
Asunto:	**Acción de nulidad y restablecimiento del derecho Renta 2005**

F A L L O

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la DIAN contra la sentencia del 7 de octubre de 2009 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que decidió:

> *1. ANÚLASE la Liquidación Oficial No. 310642007000074 del 21 de agosto de 2007, y la Resolución No. 3100662008000013 de 10 de abril de 2008, proferidas por la División de Liquidación y la División Jurídica Tributaria de la Administración de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante las cuales modificó a la sociedad FIBERGLASS COLOMBIA S.A. NIT 860.009.008-1, la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondiente al año gravable 2008.*

DECLÁRASE en firme la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2005, presentada por FIBERGLASS COLOMBIA S.A. NIT 860.009.008-1.

(…)

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 17 de abril de 2006, FIBERGLASS Colombia S.A.[1], presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2005, declaración que fue corregida el 15 de diciembre de 2006.
- El 18 de enero de 2007, mediante el Requerimiento Especial No. 31063200700003, la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá propuso modificar la declaración antes referida a efectos de incrementar el valor de la renta presuntiva.

- El 21 de agosto de 2007, mediante la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642007000074, la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá modificó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2005 en los términos del requerimiento especial.

- El 10 de abril de 2008, mediante la Resolución N° 310662008000013, la División Jurídica de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá confirmó la liquidación oficial de revisión.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

[1] En adelante FIBERGLASS.

2.1. LA DEMANDA

FIBERGLASS Colombia S.A., mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

Principales

Primera.- Que es nula la liquidación oficial de revisión número 310642007000074, expedida el día veintiuno (21) del mes de agosto de 2007, por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá.

Segunda.- Que es nula la resolución número 310662008000013, expedida, el día diez (10) de abril de 2008, notificada el 18 del mismo mes, por la División Jurídica de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá mediante la cual se confirma en todas sus partes la liquidación oficial de revisión, y se niega el recurso de reconsideración interpuesto.

Tercera.- Que declarados nulos los actos citados y a título de restablecimiento del derecho, se solicita dejar en firme la liquidación privada del impuesto sobre la renta presentada por mi representada correspondiente al año gravable 2005 y se reconozca la existencia del saldo a favor que la misma arrojó.

Subsidiarias

Cuarta.- *Que se exonere a mi representada del pago de la sanción por inexactitud.*

2.1.1. Normas violadas.

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 93, 150 [numeral 16], 227 y 338.
- Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina: artículos 1, 3, 4 y 17.

2.1.2. El concepto de la violación.

La demandante desarrolló el concepto de violación en los siguientes términos:

a) La DIAN violó la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina y desconoció su propósito.

Dijo que uno de los criterios de interpretación de los tratados y los convenios para evitar la doble imposición consiste en establecer su finalidad, de tal forma que la interpretación finalista o teleológica de estos instrumentos prima sobre la literal o exegética.

Que el artículo 1º de la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina señala que «*las normas previstas en esta decisión tiene por objeto evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario*», y que para esos efectos previó, entre otras disposiciones, que «*independientemente de la nacionalidad o el domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que estas tuvieran, solo serán gravables en el país miembro en que tales rentas tengan su fuente productora*».

Sostuvo que la norma comunitaria en cuestión dispuso un estatuto real o de la fuente para evitar la ocurrencia de fenómenos de doble tributación, lo que implica

que solamente son gravables los hechos generadores cuyo acaecimiento se verifique en una jurisdicción territorial específica.

Que en el caso de la discusión la DIAN violó el principio de la fuente, comoquiera que pretende gravar en Colombia el patrimonio poseído por la demandante en Venezuela.

Señaló que la renta presuntiva no comporta en sí misma un gravamen sobre el patrimonio sino una forma de determinación de la renta líquida a través de un sistema especial, pero que el artículo 1° de la Decisión 578 establece una regla tendiente a evitar gravar doblemente, así sea con el impuesto sobre la renta, un mismo patrimonio o unas mismas rentas.

Que lo anterior encontraba soporte en el artículo 17 *ibídem*, que dice que «*el patrimonio situado en el territorio de un país miembro, será gravable únicamente por éste*».

Advirtió que la relación entre el patrimonio líquido, los bienes que lo componen y la renta presuntiva es estrecha. Que si se excluyen los activos del patrimonio base de cálculo de la renta presuntiva, la renta también se disminuye, con lo cual es evidente que los bienes que integran un patrimonio son generadores de renta presuntiva.

Precisó que según el literal f) del artículo 2º de la Decisión 578 «*la expresión fuente productora de renta se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta*».

Advirtió que si parte de los bienes que integran el patrimonio estaban ubicados en otro país, la consecuencia era que esa fuente productora de renta –así fuera presunta–, estaba también fuera de los límites territoriales colombianos. Que, en ese sentido, las rentas aparejadas a tales bienes –reales o presuntas–, serían gravables en el país miembro en donde estas rentas tuvieran su fuente productora.

Que Venezuela era el único país legitimado para exigir el pago de impuestos sobre rentas reales o presuntas derivadas de bienes ubicados en su territorio, lo que conllevaba la necesidad de excluir el valor patrimonial de esos bienes.

b) La Administración desconoce la prelación del derecho comunitario sobre el derecho interno.

Dijo que el Estatuto Tributario no establece la exclusión de los bienes poseídos en los países miembros de la CAN para los efectos de la renta presuntiva, pero que del análisis de la Decisión 578 de la Comunidad Andina se desprendía la exclusión.

Señaló que de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Andino de Justicia, el derecho comunitario informa al derecho interno, y que en caso de contradicción, se desplaza la norma nacional a favor de la norma comunitaria, porque de lo contrario no se atendería ni cumpliría su propósito.

Que, asimismo, el derecho comunitario prevalece sobre el derecho interno, razón por la cual, en el caso en examen, más que analizar el artículo 189 del E.T. vigente para el año 2005, se debían analizar las disposiciones de la norma aplicable que, en este caso, era la Decisión 578.

c) **La Decisión le concede al país de ubicación de los bienes la potestad privativa de gravar las rentas que de estos se genere.**

Señaló que cuando el artículo 1° de la Decisión 578 de la Comunidad Andina menciona el impuesto sobre la renta, se refiere a cualquiera de los procedimientos establecidos en la ley para obtener la base gravable de dicho tributo, es decir, al procedimiento general –renta ordinaria– y a los sistemas exceptivos, dentro de los cuales el más importante es el de la renta presuntiva.

d) **Para la Administración la expresión «cualquier renta» tiene un significado distinto del que le atribuye su sentido natural y obvio.**

Dijo que a juicio de la DIAN, de la norma comunitaria se infería que la exclusión del impuesto está condicionada a la obtención de cualquier renta, es decir, al resultado real de operaciones económicas.

Que, sin embargo, la Administración no analizó el artículo 3° de la Decisión 578 de la Comunidad Andina, norma aplicable al presente caso, por cuanto la expresión «*cualquier renta*» hace referencia a todas las rentas, independientemente del origen.

Manifestó que la renta presuntiva comporta una presunción de derecho que establece la generación de una rentabilidad mínima derivada de la posesión o tenencia de activos. Que, en consecuencia, a pesar de ser un sistema especial, de todas formas es una renta, y como tal puede constituir la base gravable del impuesto.

Explicó que si el legislador comunitario no distinguió entre rentas reales y presuntivas, sino que por el contrario reafirmó la generalidad del precepto al señalar que la decisión cobija las rentas de cualquier naturaleza, el intérprete debía entender que cualquier clase de rentas debía ser exonerada por el Estado que no corresponda al de la ubicación de la fuente productora de las mismas.

e) Renta líquida gravable no es igual a renta real.

Afirmó que la Administración confunde la renta líquida obtenida en el proceso de depuración, con la renta real, lo que es antitécnico puesto que la renta líquida nunca es real.

Que la renta líquida corresponde a una institución que propende por asegurar un recaudo atendiendo a parámetros o preceptos legales de orden superior. Que nunca es una utilidad comercial y, en consecuencia, no es susceptible de ser obtenida sino determinada.

Que el sentido que debía darse a la expresión «*que éstas obtuvieren*» debía corresponder a «*que éstas determinasen*», como quiera que las rentas fiscales a que hace mención la Decisión 578 de la Comunidad Andina no son susceptibles de ser recibidas de manera efectiva.

f) El valor bruto de los activos poseídos en Venezuela ni siquiera debe tomarse en el proceso depurativo de la renta presuntiva.

Dijo que la demandante incurrió en un error al haber detraído del patrimonio, base del cálculo de la renta presuntiva, el valor patrimonial neto de las acciones y aportes poseídos en Venezuela.

Que, en su lugar, debió restar el valor total de dichos bienes, en la medida en que frente a los mismos, además de establecerse una imposibilidad de gravamen derivada de la Decisión 578, en aplicación de la misma norma se desvirtuaba la presunción de rentabilidad mínima, dado que los ingresos que apareja estaban excluidos de manera expresa.

g) Sanción por inexactitud.

Manifestó que el hecho de que en el recurso de reconsideración no se hubiera controvertido la sanción por inexactitud, no significaba que la demandante se hubiera allanado a su imposición, como lo entendió la Administración.

Que si se solicitaba la nulidad de los actos administrativos y la firmeza de la declaración privada, por sustracción de materia no había lugar a la sanción por inexactitud. Que si la discusión entre la administración y el contribuyente se basaba en una diferencia de criterios, no había lugar a imponer la sanción.

h) Interpretación prejudicial del Tribunal Andino de Justicia.

Por último, la demandante solicitó la interpretación prejudicial del Tribunal Andino de Justicia de los artículos 1°, 4°, 5°, 6° y 17 de la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Dijo que el artículo 3º de la Decisión 578 de la Comunidad Andina establece que las rentas de cualquier naturaleza que correspondan al resultado real de operaciones económicas solo serán gravadas en el país miembro en que tales rentas tengan su fuente productora.

Con fundamento en la doctrina internacional, sostuvo que según la Convención de Viena, los tratados internacionales deben interpretarse bajo el principio *pacta sunt servanda*, la primacía del texto y la finalidad del tratado.

Que, en ese contexto, la interpretación de las normas de los acuerdos para evitar la doble tributación debía atenerse a su tenor literal. Que, en consecuencia, cuando el artículo 3° de la Decisión 578 se refería a «*las rentas de cualquier naturaleza que se obtuvieren*», debía entenderse que hacía mención a aquellas rentas percibidas en el desarrollo de las actividades económicas, dentro de las cuales no se encontraba la renta presuntiva.

Advirtió que lo anterior correspondía a lo señalado en la doctrina oficial de la DIAN, según la cual, «*las previsiones de los artículos 3 y 11 de la decisión 578 de 2004 de la Comunidad Andina de Naciones, en lo concerniente al impuesto sobre la renta, solamente están referidos a la renta real, esto es, los dividendos y participaciones efectivamente percibidos y no la renta presunta, para cuya determinación, conforme a la ley tributaria colombiana, se toma como referencia el patrimonio líquido del contribuyente a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior*».

Que, en consecuencia, no compartía el argumento de la demandante en cuanto a que «*dentro de cualquier tipo de renta*» se encontraba la renta presuntiva en razón a que la interpretación de la norma comunitaria debía ser literal, pues la Decisión 578 de la Comunidad Andina dispuso que las rentas que se gravan en la fuente son aquellas que «*se obtuvieran*», de las que no hace parte la renta presuntiva que constituye un método alterno para determinar el impuesto de renta.

Dijo que de conformidad con lo establecido en el artículo 189 del E.T. para depurar la base de la rente presuntiva se sustrae el valor patrimonial neto de los aportes y acciones poseídos en sociedades nacionales, sin que mencione a las sociedades extranjeras.

Explicó que la renta es el ingreso susceptible de provocar un aumento neto en el patrimonio o aquella susceptible de capitalización y que se determina combinando el sistema general de renta ordinaria con las rentas brutas especiales, rentas líquidas especiales y renta presuntiva que es una renta líquida especial.

Que la renta presuntiva es una renta líquida especial en la que la ley presume que el patrimonio líquido a 31 de diciembre del año anterior produjo una renta mínima. Que esta se compara con la renta líquida ordinaria y que la mayor de estas es la base gravable para calcular el impuesto de renta.

Advirtió que la exclusión del impuesto sobre la renta calculado sobre la renta presunta no está prevista de manera expresa en la Decisión 578 y que, en consecuencia, no era procedente excluir de la base de cálculo de la renta presuntiva del año gravable 2005 los bienes que la demandante poseía en Venezuela.

Que las previsiones de los artículos 3 y 11 de la Decisión 578 en relación con el impuesto sobre la renta se referían a la renta real, que en el caso de la controversia correspondía a los dividendos y participaciones efectivamente percibidos por la demandante y no a la renta presuntiva.

Sostuvo que las inversiones de la demandante representadas en acciones y cuentas por cobrar a la sociedad extranjera Fibras FIVENGLASS C.V. no correspondían a los conceptos señalados en el artículo 189 del E.T. para efectos de determinar la renta presuntiva.

En relación con la sanción por inexactitud, dijo que la demandante se limitó a señalar que era cuestionable que la Administración hubiera asumido que la demandante se allanó a la sanción por el hecho de no discutirla en la vía gubernativa.

Que, en todo caso, la sanción era procedente por cuanto la demandante liquidó incorrectamente la renta presuntiva, conducta que resulta sancionable según lo estipulado en el artículo 647 del E.T., como quiera que incluyó datos equivocados y falsos que derivaron en un menor impuesto.

En relación con la diferencia de criterios alegada por la demandante, señaló que no se configuró en razón a que la discusión no versó sobre la interpretación del derecho aplicable sino en torno a la determinación de la base para el cálculo de la renta presuntiva.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló los actos administrativos demandados.

Dijo que la Decisión 578 de la Comunidad Andina es un instrumento normativo comunitario que goza de preeminencia, aplicación directa y efecto inmediato en los países miembros.

Que la Decisión 578 busca eliminar la doble imposición entre las personas naturales y jurídicas domiciliadas en los países miembros de la Comunidad Andina, con el fin de fomentar los intercambios económicos y comerciales, atraer la inversión extranjera y prevenir la evasión fiscal.

Agregó que en ese proceso de integración está involucrado el elemento tributario, respecto del cual, cada uno de los Países Miembros decide adoptar, de común acuerdo, un régimen que permita eliminar la doble imposición a las actividades de las personas naturales y jurídicas en dichos países.

Señaló que el criterio que rige la Decisión 578, para efectos de gravar las rentas de cualquier naturaleza obtenidas en los países miembros, es la de la ubicación de la fuente productora, salvo los casos de la excepción expresamente consagrados, lo que exige a los demás países que de conformidad con su legislación interna, se atribuya la potestad de gravarlas, considerarlas como exoneradas de los impuestos sobre la renta o al patrimonio.

Consideró que de conformidad con las normas tributarias, el impuesto sobre la renta se liquida, por regla general, sobre la renta líquida ordinaria, y por excepción, sobre la renta presuntiva.

Que la renta presuntiva es una renta líquida especial en la que la ley presume que el patrimonio líquido del periodo anterior produjo una renta mínima. Que esta se compara con la renta líquida ordinaria y la mayor de las dos será la base gravable para calcular el impuesto neto de renta.

Afirmó que como existía una norma supranacional que ordenaba no gravar los bienes que integran el patrimonio ubicado en otros países, la consecuencia era que esa parte de la fuente productora de renta, así fuera presunta, no estaba gravada.

Que cuando el artículo 3º de la Decisión 578 de la Comunidad Andina se refiere a rentas de cualquier naturaleza lo hace en relación con las rentas y no como lo entiende la Administración en el sentido que la renta presuntiva no está incluida, ya que donde el legislador no distingue no le es permitido hacerlo al intérprete.

Concluyó que en atención a que el legislador no limitó la modalidad de renta que estaba excluida, debía entenderse que todas las rentas que obtiene el contribuyente, independientemente de su procedimiento de determinación o cálculo, estaban excluidas.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN.

La **DIAN** apeló la decisión del Tribunal.

Dijo que no estaba probado que los bienes poseídos en Venezuela para los efectos de la renta presuntiva hubieran sido objeto de gravamen tanto en Colombia como en Venezuela.

Advirtió que las previsiones de los artículos 3 y 11 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina, en lo concerniente al impuesto sobre la renta, solo se refieren a la renta real, esto es, a los dividendos y participaciones efectivamente recibidos y no a la renta presunta.

Que la exclusión del impuesto sobre la renta consagrado en la Decisión 578 no comprende la renta presuntiva, y que en atención a que el artículo 189 del E.T. solo permite excluir de la base de la renta presuntiva el valor patrimonial neto de los aportes y las acciones poseídas en acciones nacionales, no era procedente restar del patrimonio líquido del año anterior el valor de los bienes poseídos por la demandante en sociedades extranjeras para liquidar la renta presuntiva del año gravable 2005.
En relación con la sanción por inexactitud, dijo que era procedente porque estaba probado que la demandante calculó erróneamente la renta presuntiva, hecho que configuraba una conducta sancionable.

Que no hubo diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente, sino el desconocimiento de las normas aplicables en cuanto al cumplimiento de los requisitos que dan derecho a solicitar deducciones y la determinación de la renta presuntiva.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

2.5.1. Parte demandante.

La **parte actora** insistió en lo expuesto en la demanda. Agregó que, contrario a lo señalado por la DIAN, el denuncio del tratado efectuado por Venezuela el 22 de abril de 2006 no afectaba situaciones acaecidas en el año 2005.

2.5.2. Parte demandada.

La **DIAN** reiteró lo expuesto en la demanda y en el recurso de apelación.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

2.7. SOLICITUD DE INTERPRETACIÓN PREJUDICIAL AL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA.

En atención a la petición elevada por la demandante, el Consejero Ponente, mediante auto del 3 de febrero de 2014[2], elevó ante al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina solicitud de interpretación prejudicial de los artículos 1º, 3º, 4º y 17 la Decisión 578 de 2004 de la Comisión de la Comunidad Andina, en los siguientes términos:

> *Conforme con lo expuesto, honorables magistrados, la solicitud de interpretación prejudicial de los artículos 1°, 3°, 4°, 17 de la Decisión 578 de 2004, se concreta a establecer su alcance en el siguiente sentido:*
>
> *Sí conforme con la Decisión 578 de 2004 es procedente que un contribuyente del impuesto sobre la renta en Colombia excluya de la base del cálculo de la renta presuntiva del año gravable 2005, el valor patrimonial neto de unos bienes poseídos por ese mismo contribuyente en Venezuela a 31 de diciembre de 2004.*

[2] Folios 186 al 195 del C.P.

O por el contrario, tal como lo entendió la Administración tributaria nacional, para los efectos de determinar la base sobre la que se calcula la renta presuntiva no se aplica la decisión 578 de 2004.[3]

2.8. INTERPRETACIÓN PREJUDICIAL DEL TRIBUNAL ANDINO DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA.

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina interpretó por vía prejudicial, los artículos 1, 3, 4 y 17, a petición del Consejo de Estado, y 11, de oficio, de la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina, efecto para el cual concluyó:

PRIMERO: *Dentro del principio de complemento indispensable, el Tribunal ratifica que la potestad de las autoridades nacionales de los Países Miembros, de regular a través de normas internas o mediante la celebración de tratados internacionales, los asuntos no comprendidos dentro de la norma comunitaria andina, no podrá ser ejercida de modo tal que signifique la introducción de restricciones adicionales al ejercicio de los derechos y las facultades consagrados en la norma comunitaria. En todo caso, la norma interna o internacional que se aplique debe ser compatible con la comunitaria.*

De conformidad con los principios enunciados, la Corte consultante debe aplicar la norma comunitaria de preferencia a las normas del derecho tributario interno. Excepcionalmente se podrá aplicar la normativa interna cuando la norma comunitaria no se refiere al tema de la localización patrimonial y, siempre y cuando, dichas normas no contravengan a la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina.

SEGUNDO: *La Decisión 578 tiene como finalidad evitar la doble tributación sobre una misma renta o patrimonio en el contexto de la Comunidad Andina, generando así un mecanismo para evitar la evasión fiscal, un incentivo para la inversión extranjera, y el comercio entre los Países Miembros. Es importante tener en cuenta que cualquier interpretación o aplicación que se haga de la mencionada Decisión debe tenerse en cuenta el objetivo esencial (artículo 20 de la Decisión 578).*

TERCERO: *Cabe, entonces, determinar 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.*

---

[3] Folio 191 del C.P.

Para lo anterior, la Corte consultante debe tener en cuenta que para que opere la doble tributación ha de existir identidad de sujetos, de objeto, de impuesto y de periodo tributario en los dos países. Se deberá tener en cuenta, asimismo, lo que el artículo 20 euisdem establece respecto de la interpretación y aplicación de la Decisión 578 radica en evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario andino y de evitar la elusión fiscal, eludiendo el pago de las obligaciones tributarias.

CUARTO. *Los artículos 3 y 4 de la Decisión 578 se refieren a "las rentas de cualquier naturaleza", por lo que no se encuentra un tratamiento específico a la renta presuntiva. En consecuencia, el Tribunal advierte que la renta presuntiva se encuentra dentro de la renta general y debe ser cobijada dentro de los efectos generales de la Decisión 578.*

El presente caso versa sobre el impuesto a la renta y el mismo se guía por el principio de la fuente productora. Sobre este punto, el juez nacional deberá tomar en cuenta lo establecido en los artículos 4 (bienes inmuebles) y 11 (dividendos y participaciones) de la Decisión 578. Por un lado, en el caso de los bienes inmuebles, los mismos serán gravados en el País Miembro donde estén situados. Por otro lado, en el caso de los dividendos y participaciones, los mismos serán gravados por el País Miembro donde se encuentre domiciliada la empresa.

De conformidad con el artículo 35 del Tratado de Creación del Tribunal Andino de Justicia de la Comunidad Andina, el emitir el fallo en el proceso interno la Corte consultante deberá adoptar la presente interpretación. Asimismo, deberá dar cumplimiento a las disposiciones contenidas en el parágrafo tercero del artículo 128 vigente.[4]

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la DIAN contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca del 7 de octubre de 2009 que declaró la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000074 del 21 de agosto de 2007, mediante la que la Administración modificó la declaración del impuesto sobre renta y complementarios del año gravable 2005 presentada por la demandante, y de la Resolución No. 310662008000013 del 10 de abril de 2008, que, en reconsideración, la confirmó.

[4] Folios 209 y 210 del C.P.

En concreto, la Sala debe decidir si para efectos del cálculo de la renta presuntiva, era procedente excluir del patrimonio bruto el valor de las acciones que la demandante poseía en una sociedad domiciliada en un país miembro de la Comunidad Andina y el de las cuentas por cobrar a dicha entidad.

Para decidir se tienen como relevantes y ciertos los siguientes hechos:

1. El 17 de abril de 2006, FIBERGLASS presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2005, en la que registró una renta presuntiva de $1.515.399.000[5], La declaración fue corregida el 15 de diciembre de 2006 sin variar el concepto referido[6].

2. El 18 de enero de 2007, mediante el Requerimiento Especial No. 31063200700003, la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá propuso modificar la declaración antes referida[7]. La modificación consistió en incrementar el valor registrado en el renglón 67 –renta presuntiva– de $1.515.399.000 a $1.830.950.000.

   Para estos efectos, la Administración sostuvo que la demandante detrajo del patrimonio bruto, sin que fuera procedente por no estar así previsto en al artículo 189 del E.T., el valor patrimonial de acciones que la demandante poseía en Fibras FIVENGLASS C.A. en cuantía de $4.673.181.766[8] –compañía

[5] Folio 2 del C.A.A.
[6] Folio 581 del C.A.A.
[7] Folios 602 al 614 del C.A.A.
[8] Acciones en sociedades filiales ubicadas en países del Acuerdo de Cartagena a 31 de diciembre de 2004.

domiciliada en Venezuela– y el valor patrimonial de las cuentas por cobrar a dicha compañía por importe de $585.797.431[9].

3. El 21 de agosto de 2007, mediante la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642007000074, la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá modificó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2005 en los términos del requerimiento especial[10].

4. El 23 de octubre de 2007, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642007000074 del 21 de agosto de 2007[11].

5. El 10 de abril de 2008, mediante la Resolución N° 310662008000013, la División Jurídica de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá confirmó la liquidación oficial de revisión[12].

El artículo 188 del E.T., vigente para la época de los hechos en discusión, establecía que para efectos del impuesto sobre la renta, se presumía que la renta líquida no era inferior al seis por ciento del patrimonio líquido poseído por el contribuyente en el último día del año inmediatamente anterior[13].

Esta ficción legal, que constituye una presunción de derecho y que como tal no admite prueba en contrario, parte de suponer que todo patrimonio genera utilidades para el contribuyente que lo posee y se ha estimado en un porcentaje –hoy del tres

[9] Cuentas por cobrar en sociedades filiales ubicadas en países del Acuerdo de Cartagena a 31 de diciembre de 2004.
[10] Folios 638 al 350 del C.A.A.
[11] Folios 651 al 663 del C.A.A.
[12] Folios 652 al 669 del C.A.A.
[13] La Ley 1111 de 2006 redujo el porcentaje de renta presuntiva del 6 % al 3 %.

por ciento–, previa la depuración de los conceptos enlistados en el artículo 189 del E.T.[14]

Según la norma entonces vigente, del total del patrimonio líquido del año anterior, base para efectuar el cálculo de la renta presuntiva, se podían restar los siguientes valores:

a. *El valor patrimonial* neto *de los aportes y acciones poseídos en sociedades nacionales.*

b. *El valor patrimonial neto de los bienes afectados por hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, siempre que se demuestre la existencia de estos hechos y la proporción en que influyeron en la determinación de una renta líquida inferior.*

c. *El valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en período improductivo.*

d. *A partir del año gravable 2002 el valor patrimonial neto de los bienes vinculados directamente a empresas cuyo objeto social exclusivo sea la minería distinta de la explotación de hidrocarburos líquidos y gaseosos.*

Según se advierte, por expresa autorización del artículo 189 *ibídem*, del patrimonio líquido, que constituye la base para el cálculo de la renta presuntiva, puede restarse el valor patrimonial neto de las acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales, lo que, en principio, excluye la posibilidad de detraer el valor patrimonial de los aportes y acciones en sociedades extranjeras, así como de los bienes poseídos en otras jurisdicciones.

Como se expuso en el capítulo de antecedentes, la presente controversia gira en torno a determinar si, para efectos de determinar la base para el cálculo de la renta presuntiva, era factible detraer el valor de las acciones que la demandante poseía

[14] CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., 26 de enero de 2012. Radicación: 25000232700020050031301. Número interno: 17151. Actor: GLAXO SMITHKLINE COLOMBIA S.A. Demandado: DIAN.

en una sociedad domiciliada en un país miembro de la Comunidad Andina, al igual que el valor de las cuentas por cobrar a dicha entidad.

A juicio de la DIAN, la exclusión no era procedente en razón a que, de una parte, la Decisión 578 se aplica a las rentas efectivamente obtenidas, lo que excluye las rentas presuntas y, además, la disposición comunitaria no regula de manera expresa la renta presuntiva. De otra parte, porque el artículo 189 del E.T. no prevé de manera expresa esa exclusión.

Por el contrario, para la demandante, las acciones y las cuentas por cobrar se debían detraer de la base de la renta presuntiva en aplicación de la Decisión 578, que se rige por el principio de la fuente, incluso para efectos de las rentas presuntas.

Tal como lo señaló el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en la interpretación prejudicial solicitada en el presente caso,

> (…) *la corte consultante deberá aplicar la norma comunitaria con preferencia a las normas de derecho tributario interno, específicamente, el Estatuto Tributario que rige en Colombia y de derecho internacional suscritas por los Países Miembros y sólo aplicar estas en los casos en que la norma comunitaria no se refiera al tema y, siempre y cuando, dichas normas no contravengan el derecho comunitario*.

La Decisión 578 de la Comunidad Andina, «*Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal*», según advierte el referido tribunal,

> (…) *tiene como finalidad básica evitar la doble tributación sobre una misma renta o patrimonio en la subregión andina, generando así un mecanismo para evitar la evasión fiscal, un incentivo para la inversión extranjera y el comercio fluido entre los*

> *Países Miembros. Es importante advertir que cualquier interpretación o aplicación que se haga de la mencionada Decisión debe tener en cuenta dicho objetivo esencial.*

El artículo 3 de la Decisión 578 establece lo siguiente:

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

Así, según el Tribunal comunitario, «*Mediante el artículo 3 de la Decisión 578 bajo el título "jurisdicción tributaria" se consagra como principio el de la fuente productora. Este principio fue legado de la anterior Decisión 40 y excluye la opción de gravar la renta sobre la base del principio de la residencia o el domicilio*».

En consecuencia con ese criterio, en la interpretación prejudicial solicitada se concluye que «*Los artículos 3 y 4 de la Decisión 578 se refieren a "las rentas de cualquier naturaleza", por lo que no se encuentra un tratamiento específico a la renta presuntiva. En consecuencia, el Tribunal advierte que la renta presuntiva se encuentra dentro de la renta general y debe ser cobijada dentro de los efectos generales de la Decisión 578».*

Por lo tanto, contrario al entendimiento de la DIAN, pese a que, en efecto, la Decisión 578 no regula de manera expresa la renta presuntiva, este hecho no implica que la disposición comunitaria sea inaplicable para los efectos del cálculo de ese sistema de determinación especial del impuesto sobre la renta, pues la norma

supranacional rige sobre las rentas en general, independiente del sistema de determinación.

En relación con los hechos que dieron lugar a la interpretación prejudicial que se formuló en la presente controversia, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina precisó lo siguiente:

> *El presente caso versa sobre el impuesto a la renta y el mismo se guía por el principio de la fuente productora. Sobre este punto, el juez nacional deberá tomar en cuenta lo establecido en los artículos 4 (bienes inmuebles) y 11 (dividendos y participaciones) de la Decisión 578. Por un lado, en el caso de los bienes inmuebles, los mismos serán gravados en el País Miembro donde estén situados. Por otro lado, en el caso de los dividendos y participaciones, los mismos serán gravados por el País Miembro donde se encuentre domiciliada la empresa.*

Si bien en el aparte transcrito se hace referencia expresa a los artículos 4 y 11 de la Decisión 578, que regulan las rentas provenientes de los bienes inmuebles y los dividendos y participaciones respectivamente, los bienes objeto de la exclusión en discusión –acciones y cuentas por cobrar–no son de esta naturaleza. Pese a esto, la tributación en renta sobre este tipo de activos se rige por la disposición comunitaria que, como se advirtió, acoge el sistema de la fuente.

Por tanto, se insiste en que el artículo 3º de la Decisión 578 establece que «*Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora*».

En concordancia con esto, el artículo 2º dispone que «*La expresión "fuente productora" se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta*».

Según las pruebas obrantes en el expediente, los activos que la demandante detrajo para efectos del cálculo de la renta presuntiva correspondiente al año gravable 2005, por estar ubicados en Venezuela, fueron los siguientes[15]:

	Valor Bruto	**Valor Neto**
Acciones en sociedades filiales ubicadas en países del Acuerdo de Cartagena	$5.724.905.324	$4.673.384.335
Cuentas por cobrar en sociedades filiales ubicadas en países del Acuerdo de Cartagena	$717.603.046	$585.797.431
Total		**$5.259.181.766**

En consecuencia, y en concordancia con la interpretación prejudicial del tribunal comunitario, la Sala considera que si bien la renta presuntiva no se origina por el desarrollo de una actividad sino que constituye una forma de tributación mínima por la posesión de un patrimonio, de no excluirse de la base del cálculo de la renta presuntiva los bienes poseídos por la demandante en Venezuela, estos se gravarían con el impuesto sobre la renta en Colombia, en contra de lo previsto en la Decisión 578.

Por lo expuesto, la Sala confirmará la decisión del Tribunal de primera instancia.

En cumplimiento del artículo 128 de la Decisión 500 del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores de la Comunidad Andina[16], se ordenará enviar copia de la presente providencia al Tribunal.

[15] Folio 97 del C.A.A.
[16] 128.- Obligaciones especiales y derechos en relación con la interpretación prejudicial.

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

F A L L A

PRIMERO: CONFÍRMASE la sentencia apela.

SEGUNDO: RECONÓCESE a la abogada Lina Maria Campilla García como apoderada de la DIAN.

TERCERO: ENVÍESE copia de la presente providencia al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

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

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

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

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

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

LEGIS LEGISmóvil
La actualidad jurídica en el momento en que ocurre

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ