



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., veinticinco (25) de noviembre de dos mil catorce (2014)

Radicación: 2500023270002011000015 01 [19293]

Actor: YAZAKI CIEMEL FTZ LTDA (NIT 830033403-8)

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -
DIAN

Impuesto al patrimonio – año 2007

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 28 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda¹.

ANTECEDENTES

El 18 de mayo de 2007, YAZAKI CIEMEL FTZ LTDA., presentó la declaración del impuesto al patrimonio por el año gravable 2007 y liquidó como impuesto a cargo \$1.010.467.000².

Previo requerimiento especial³ y la respuesta correspondiente⁴, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412009000033 de 4 de agosto de 2009, en la que adicionó al patrimonio bruto el valor de cuentas por cobrar por ventas a clientes ubicados en Ecuador, por

¹ Folios 101 a 123 c.p.

² Folio 10 c.a.

³ Folios 182 a 192 c.a.

⁴ Folios 201 a 207 c.a.

\$5.471.912.000. En consecuencia, determinó un mayor patrimonio líquido, un impuesto de \$1.076.136.130 e impuso sanción por inexactitud de \$105.061.000⁵.

El 6 de octubre de 2009, YAZAKI CIEMEL FTZ LTDA interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión⁶.

El 30 de agosto de 2010, la DIAN profirió la Resolución 900128 que en reconsideración, confirmó el acto recurrido⁷.

DEMANDA

YAZAKI CIEMEL FTZ LTDA, en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., solicitó lo siguiente:

“1. Que se decrete la nulidad de la actuación administrativa contenida en la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412009000033 del 04 de agosto de 2009, proferida por la División de Liquidación de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes de Bogotá y Resolución No. 900128 del 30 de agosto de 2010, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, mediante las cuales se determinó un mayor impuesto al patrimonio e impuso sanción de inexactitud, en cuantía de Ciento Setenta Millones Setecientos Veinticuatro Mil pesos (\$170.724.000) M/LCTE, por la vigencia fiscal de 2007, a la sociedad YAZAKI CIEMEL FTZ LTDA., por haberse expedido con clara violación de la ley, tal y como se dejó explicado en los acápite anteriores.

2. Que consecuencia de la declaración anterior, se restablezca en su derecho a la sociedad YAZAKI CIEMEL FTZ LTDA., declarando que la sociedad no se encuentra obligada a pagar suma alguna por concepto del impuesto al patrimonio por la vigencia fiscal de 2007”⁸.

Citó como disposiciones violadas las siguientes:

⁵ Folios 27 a 33 c.p.

⁶ Folios 234 a 239 c.a.

⁷ Folios 34 a 45 c.p.

⁸ Folios 21 y 22 c.p.

- Artículo 150 numeral 16 de la Constitución Política.
- Artículo 17 de la Decisión 578 de 2004.
- Artículo 265 numeral 4 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Las cuentas por cobrar en el exterior no hacen parte de la base gravable del impuesto al patrimonio en Colombia

El artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 de la CAN prevé que el patrimonio situado en el territorio de un país miembro será gravable únicamente por este, es decir, que adoptó el estatuto real o de la fuente.

A su vez, en Concepto 75126 de 15 de septiembre de 2009, la DIAN dispuso que *“independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas domiciliadas en cualquiera de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo estarán gravadas en el país miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora”*.

YAZAKI CIEMEL FTZ LTDA declaró el impuesto al patrimonio por el año 2007 de acuerdo con el artículo 295 del E.T., que dispone que la base gravable del tributo está integrada por el patrimonio líquido del contribuyente poseído a 1 de enero del respectivo año gravable, conforme con los artículos 261 y siguientes del E.T, para lo cual debe tenerse en cuenta qué bienes se entienden poseídos en Colombia.

Según el artículo 265 del E.T., se entienden poseídos en el país, los demás derechos de crédito cuando el deudor tiene residencia o domicilio en Colombia. Por tanto, si el deudor no tiene residencia o domicilio en Colombia se cede la capacidad impositiva patrimonial al país miembro donde se encuentra ubicado el derecho de crédito.

Sin embargo, la DIAN incluyó en el patrimonio bruto de la actora, las cuentas por cobrar por exportación de bienes a dos sociedades domiciliadas en el Ecuador, para lo cual sostuvo que son correlativas a las cuentas por pagar que tienen dichas sociedades con la actora y por las cuales no se causa impuesto al patrimonio en Ecuador, pues son pasivos que disminuyen el patrimonio de tales sociedades.

Así, analizó las cuentas por pagar de las compañías ecuatorianas sin en cuenta que lo relevante son las cuentas por cobrar poseídas por la actora en el exterior, que constituyen una parte de su patrimonio en Ecuador.

Al indicar que las cuentas por cobrar constituyen patrimonio en Colombia y un pasivo en Ecuador, la DIAN desconoció la Decisión 578 de 2004, que dispone que el patrimonio situado en el territorio de un país miembro, será gravable únicamente por este. Además, lo relevante no son las cuentas por pagar de las compañías ecuatorianas sino el derecho de crédito que posee la actora en Ecuador, el cual se encuentra gravado en ese país, de acuerdo con la citada Decisión, que prevalece sobre la legislación interna.

El hecho de que Ecuador no grave la parte del patrimonio que posee la actora en ese país no permite a Colombia arrogarse esa potestad, como lo hizo en los actos acusados.

La sanción por inexactitud es improcedente, por cuanto la demandante no incurrió en ninguna de las conductas descritas en el artículo 647 del E.T. para la imposición de la aludida sanción.

Lo que existe es una diferencia de criterios en cuanto a la aplicación de las normas nacional y supranacional, pues la actora señala que las cuentas por cobrar son activos que se encuentran ubicados en el exterior y deben ser excluidos de la base gravable del impuesto al patrimonio, de acuerdo con el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 de la CAN y la DIAN considera que dicha disposición es inaplicable porque las cuentas por pagar, que son correlativas a las cuentas por cobrar a favor de la actora, son pasivos de las sociedades ecuatorianas que no pueden ser gravados en Ecuador y deben gravarse en Colombia.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con base en lo siguiente⁹:

Según los artículos 292, 293, 294 y 295 del E.T., el hecho generador del impuesto al patrimonio es la posesión de riqueza y la base gravable es el patrimonio líquido del contribuyente, del cual solo se descuentan el valor patrimonial de las acciones o inversiones poseídas en sociedades nacionales y parte del valor de la casa o apartamento de habitación.

La Decisión 578 de 2004 de la CAN constituye el régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de los impuestos sobre la renta y patrimonio entre los países miembros. El artículo 17 de la citada Decisión no prevé las reglas de ubicación patrimonial, por lo cual, debe recurrirse a la legislación interna para establecer la base gravable del tributo conforme con las reglas de localización del patrimonio.

⁹ Folios 54 a 65 c.p.

De conformidad con el artículo 261 del Estatuto Tributario, para los contribuyentes con residencia o domicilio en Colombia, salvo las sociedades extranjeras, el patrimonio bruto incluye los bienes poseídos en el exterior. En consecuencia, las cuentas por cobrar por \$5.471.912.000, a favor de la actora y a cargo de las sociedades ubicadas en Ecuador, representan un derecho a favor de esta y forman parte de su patrimonio bruto, como representación de un activo que le pertenece.

En Concepto 91302 de 2008, la DIAN expresó que *“una cuenta por cobrar de la que es titular una sociedad colombiana, debe ser declarada en Colombia y por tanto incluida en las casillas correspondientes de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios”*.

En este asunto no se presenta doble tributación, ya que en Ecuador no existe un patrimonio susceptible de ser gravado, toda vez que el rubro cuestionado constituye una cuenta por pagar por las sociedades extranjeras a favor de la actora.

Es procedente la sanción por inexactitud, pues la demandante incurrió en una conducta sancionable ya que excluyó de la base gravable del impuesto al patrimonio correspondiente al año 2007, un activo que conforma el patrimonio del contribuyente sujeto al tributo en Colombia y cuya exclusión no se encuentra prevista en el artículo 295 del E.T. Además, en este caso, no se presenta diferencia de criterios, comoquiera que no hay duda de que la base gravable del impuesto al patrimonio es el valor del patrimonio líquido de la contribuyente.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones¹⁰:

El hecho generador del impuesto al patrimonio es la posesión de riqueza y la base gravable está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1 de enero, del que deben excluirse: (i) el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales y (ii) los primeros \$220.000.000 del valor de la casa o apartamento de habitación.

Teniendo en cuenta que las exenciones son de interpretación restrictiva, las cuentas por cobrar a clientes en el exterior hacen parte del patrimonio líquido de la actora aun cuando los deudores no estén domiciliados en el país.

No es procedente la aplicación de la Decisión 578 de 2004 de la CAN porque su finalidad es evitar la doble tributación y, en el caso sub exámine, no se evidencia que en el país en donde se encuentran domiciliadas las sociedades deudoras se hubiesen gravado las cuentas por cobrar con el impuesto al patrimonio.

Además, la Decisión 578 de 2004 permite la aplicación de las normas internas y el artículo 261 del E.T. incluye dentro del patrimonio, los bienes o derechos económicos poseídos en el exterior.

No le asiste razón a la actora para aplicar el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 de la CAN, en relación con la exclusión del valor de los derechos de crédito, motivo por el cual procede la sanción por inexactitud.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante interpuso recurso de apelación por los argumentos que a continuación se sintetizan¹¹:

El Tribunal interpretó de forma adecuada la legislación nacional en relación con el impuesto al patrimonio. Sin embargo, no lo hizo en armonía con lo dispuesto en la Decisión 578 de 2004 de la CAN.

Lo anterior, porque solamente está obligada a gravar con el impuesto al patrimonio los bienes y derechos poseídos en Colombia. Sin embargo, cuando el patrimonio se encuentra ubicado en el exterior, es procedente la aplicación del estatuto real o de la fuente para la creación e imposición de gravámenes, como lo dispone el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004, según el

¹⁰ Folios 111 a 123

¹¹ Folios 125 a 130 c.p

cual el país con derecho a imposición tributaria es aquel donde se encuentran poseídos los bienes y derechos.

Las cuentas por cobrar de la actora con sociedades ubicadas en Ecuador se encuentran poseídas en el exterior, por lo que ante la existencia del acuerdo multilateral debe aplicarse la norma de mayor rango constitucional, que prevé que el país con facultad impositiva es aquel donde se encuentran ubicados los bienes.

El *a quo* interpretó equivocadamente la Decisión 578 de 2004, habida consideración de que aceptó que se grave a la actora sobre un patrimonio que no se encuentra en el país sino en Ecuador y que debe ser gravado en ese estado.

Finalmente, resulta desacertada la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647 del E.T., toda vez que la actora no incurrió en ninguna de las actuaciones o conductas sancionables, ni utilizó maniobras fraudulentas. Por el contrario, cumplió con el denuncia rentístico del impuesto al patrimonio del año gravable 2007.

Además, en caso de confirmarse la sentencia apelada, se estaría frente a una diferencia de criterios sobre la interpretación y aplicación de las normas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **actora** insistió en los argumentos que planteó en la demanda y en el recurso de apelación¹².

La **demandada** solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia con fundamento en las tesis expuestas en la contestación de la demanda¹³.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

¹² Folios 150 a 156 c.p.

¹³ Folios 139 a 142 c.p.

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide sobre la legalidad de los actos por los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto al patrimonio que YAZAKI CIEMEL FTZ LTDA. presentó por el año 2007.

En concreto, establece si las cuentas por cobrar por ventas de bienes a sociedades con domicilio en Ecuador, por \$5.471.912.000, hacen parte de la base gravable del impuesto al patrimonio por el año 2007 y si es aplicable el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 de la CAN. Además, en caso de que proceda la adición de la base gravable, precisa si debe imponerse la sanción por inexactitud.

Para el efecto, la Sala reitera el criterio expuesto en sentencias del 21 de agosto de 2014¹⁴.

El artículo 17 de la Ley 863 de 2003 modificó el Capítulo V del Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario con los artículos 292 al 298-3 por los cuales se creó el impuesto al patrimonio para los años gravables 2004 a 2006. Posteriormente, los artículos 25 a 30 de la Ley 1111 de 2006, modificaron los aludidos artículos, para extender el gravamen hasta el año gravable 2010.

Para el año gravable 2007, son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, las personas jurídicas, las personas naturales y las sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, que posean, al 1 de enero del año 2007, riqueza igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000)¹⁵.

El artículo 295 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 28 de la Ley 1111 de 2006, dispuso que la base gravable del tributo está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído al 1 de enero del año 2007 y determinado según lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario, del cual se excluyen los siguientes rubros:

¹⁴ Exps. 18751 y 18864, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

1. El valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales.
2. Los primeros doscientos veinte millones de pesos (\$220.000.000) del valor de la casa o apartamento de habitación.

Conforme con el artículo 282 del E.T., el patrimonio líquido 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 su cargo vigentes a esa fecha.

Por su parte, el artículo 261 ibídem, relativo al patrimonio bruto, consagra lo siguiente:

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

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

De acuerdo con las normas anteriores y salvo las excepciones del artículo 261 del Estatuto Tributario, los bienes que el contribuyente obtenga en el exterior hacen parte de su patrimonio bruto, que constituye el punto de partida para establecer la base gravable del impuesto al patrimonio. Es de anotar que el artículo 261 del Estatuto Tributario aplicó el criterio denominado “*estatuto personal*”, en virtud del cual las rentas o bienes que un contribuyente obtenga

¹⁵ Artículos 292 y 293 del Estatuto Tributario, modificados por la Ley 1111 de 2006.

tanto en el estado de su domicilio o residencia como en el exterior se gravan en el estado de domicilio o residencia del contribuyente.

Ahora bien, 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, se expidió la Decisión 578 de 2004, aplicable actualmente a Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.

Colombia, como país miembro de la Comunidad Andina, debe acatamiento a estas normas supranacionales, que, como lo ha sostenido la Corte Constitucional, prevalecen 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 nacional¹⁶.

En lo atinente 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”*.

La anterior disposición establece una regla para evitar la doble tributación sobre un mismo hecho económico: el patrimonio solo se grava en el país donde este se encuentre ubicado, independientemente de la residencia o domicilio del sujeto pasivo, lo que significa que en virtud de dicha norma supranacional, el estado del domicilio del contribuyente renuncia a gravar las rentas obtenidas en el país de la fuente.

Teniendo en cuenta que en este caso se controvierte el alcance del artículo 17 de la Decisión 578 de 2004, con base en los artículos 123¹⁷ y 124¹⁸ de la

¹⁶ Entre otras, ver sentencias C-137 de 1996 y C-809 de 2007.

¹⁷ PROTOCOLO MODIFICATORIO DEL TRATADO DE CREACIÓN DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA. Artículo 33. *“Los jueces nacionales que conozcan de un proceso en el que deba aplicarse o se controvierta alguna de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, podrán solicitar, directamente, la interpretación del Tribunal acerca de dichas normas, siempre que la sentencia sea susceptible de recursos en derecho interno. Si llegare la oportunidad de dictar sentencia sin que hubiere recibido la interpretación del Tribunal, el juez deberá decidir el proceso.*

En todos los procesos en los que la sentencia no fuere susceptible de recursos en derecho interno, el juez suspenderá el procedimiento y solicitará directamente de oficio o a petición de parte la interpretación del Tribunal”.

Decisión 500 del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, por auto de 28 de julio de 2014 se remitió al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina la consulta de interpretación prejudicial y se suspendió este proceso¹⁹.

Al resolver la solicitud de interpretación prejudicial, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, precisó lo siguiente²⁰:

“La Decisión 578 tiene como finalidad básica evitar la doble tributación sobre una misma renta o patrimonio en la subregión andina, generando así un mecanismo para prevenir la evasión fiscal, un incentivo para la inversión extranjera y el comercio fluido entre los Países Miembros. [...]”

La Decisión 578 no define a las “cuentas por cobrar”, sin embargo, la doctrina ha sido unánime en establecer que éstas representan derechos a reclamar, apreciables en dinero, bienes o servicios, en virtud de préstamos y otras operaciones a crédito.

De conformidad con lo planteado, 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.

[...] Para lo anterior, la corte consultante ha de tener en cuenta, que para que opere la doble tributación ha de existir identidad de los sujetos, de objeto, del impuesto y del período tributario en los dos países. Se advierte que el Impuesto al Patrimonio no se encuentra establecido en la República del Ecuador.

[...] El artículo 17 de la Decisión 578 es aplicable siempre que exista impuesto al patrimonio en el País miembro respectivo. Es decir, que el patrimonio será gravado únicamente por el País Miembro donde esté situado dicho patrimonio, siempre y cuando la legislación nacional prevea el mencionado impuesto. Si no lo hace, puede ser gravado en otro País Miembro en donde se ubique el sujeto pasivo y se prevea dicho impuesto. En consecuencia, la corte consultante deberá establecer si en Ecuador existe la figura del impuesto al patrimonio, para así determinar si las cuentas por cobrar mencionadas pueden ser gravadas en Colombia.

¹⁸ El Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena fue aprobado por la República de Colombia mediante la Ley 17 de 1980.

¹⁹ Folios 158 a 162 c.p.

²⁰ 166 a 178 c.p.

No obstante lo anterior, el Tribunal advierte que en todo lo que no se encuentre regulado por la norma comunitaria, el País Miembro, a través del principio de complemento indispensable, puede procurar la “solución legislativa a las situaciones no contempladas por la ley comunitaria”; y en tal virtud, en el presente caso, la Corte consultante ha de remitirse a la normativa interna que regule lo relacionado a las reglas de ubicación patrimonial, siempre que ésta no contradiga a la norma comunitaria, como es en el presente caso, la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina”. (Subraya la Sala).

De acuerdo con la anterior interpretación prejudicial, para evitar la doble tributación el artículo 17 de la Decisión 578 de la CAN resulta aplicable siempre y cuando exista el impuesto al patrimonio en el país miembro donde se encuentre el bien objeto de gravamen. En caso contrario, el patrimonio puede ser gravado en el país del domicilio o residencia del contribuyente, según la legislación interna de dicho país.

En las sentencias que aquí se reiteran, la Sala acogió la interpretación prejudicial del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina y señaló lo siguiente²¹:

“[...] tal como lo manifestó el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina al analizar el caso que se estudia en la presente providencia, “cabe, entonces, determinar si el supuesto considerado puede derivar en un caso de doble tributación o de evasión fiscal y, en consecuencia, si es aplicable la Decisión 578 referida” (fl. 324).

Por eso, se debe tener en cuenta que “para que opere la doble tributación ha de existir identidad de los sujetos, de objeto, del impuesto y del período tributario en los dos países”, pues “el objeto y finalidad de la Decisión 578 radica, precisamente, en evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario andino y evitar la evasión fiscal, eludiendo el pago de las obligaciones tributarias” (fl. 324).

4.8.- Atendiendo la finalidad de la Decisión 578 de 2004 de la CAN, la Sección acoge la interpretación que hace el Tribunal de Justicia en el caso concreto, en virtud de la cual el artículo 17 de la Decisión 578 de la CAN

²¹ Exps. 18751 y 18864, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

es aplicable siempre que exista impuesto al patrimonio en el país miembro donde se localice el bien objeto del gravamen.

Si el bien o derecho no es gravado por el Estado que ostenta la potestad tributaria prevalente, "puede ser gravado en otro País Miembro en donde se ubique el sujeto pasivo y se prevea dicho impuesto". (Subraya la Sala).

Con base en el criterio anterior, que la Sala reitera, y comoquiera que en el país donde están ubicadas las cuentas por cobrar de la actora, esto es, en Ecuador, no existe el impuesto al patrimonio, en este caso no es aplicable el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 de la CAN. En consecuencia, dichas cuentas pueden ser gravadas en Colombia con el impuesto al patrimonio, de acuerdo con las normas del Estatuto Tributario.

En el caso en estudio, la DIAN modificó la declaración privada de YAZAKI CIEMEL FTZ LTDA., correspondiente al impuesto al patrimonio del año 2007 e incluyó dentro de la base gravable del tributo las cuentas por cobrar en el exterior por \$5.471.911.779, lo cual incrementó el patrimonio bruto y el patrimonio líquido y, en consecuencia el impuesto a cargo. Además, impuso una sanción por inexactitud²².

Es un hecho aceptado por las partes que al 1º de enero de 2007, la demandante poseía unas cuentas por cobrar por concepto de exportaciones con las sociedades Maresa Ecuador y Elastro S.A., domiciliadas en Ecuador por \$327.277.815 y \$5.144.683.964, respectivamente, para un total de \$5.471.911.779. Tales cuentas corresponden a exportaciones de mercancía realizadas por la sociedad demandante, como se ratifica con el certificado del revisor fiscal de la demandante²³ y las facturas cambiarias de compraventa por concepto de exportación de mercancía²⁴.

Las cuentas por cobrar por exportaciones constituyen derechos de crédito, que según el artículo 666 del Código Civil, solo pueden reclamarse a la persona que se obligó a pagarlo y, en este

²² Liquidación oficial de revisión 312412009000033 de 4 de agosto de 2009 (Fls. 27 a 33 c.p.) y Resolución 900128 de 30 de agosto de 2010 (Fls. 34 a 45 c.p.).

²³ Folio 23 c.a.

²⁴ Folios 28 a 149 c.a.

caso, se entienden poseídas en Ecuador y no en Colombia, dado que las sociedades deudoras tienen domicilio en Ecuador.

En este caso, como se precisó, no se aplica el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 de la CAN, pues en Ecuador no existe el impuesto al patrimonio. Al respecto, en el libelo de la demanda la actora se limitó a señalar, de forma general, que las cuentas por cobrar ubicadas en Ecuador son un derecho de crédito en ese país, por lo que deben aplicarse las normas fiscales de ese país. Sin embargo, no demostró que dentro de la base gravable del impuesto al patrimonio en Colombia se incluyeron las cuentas por cobrar en Ecuador que hubieran sido gravadas o fueran susceptibles de ser gravadas en dicho país.

Por lo anterior, al no cumplirse los supuestos para la aplicación del artículo 17 de la Decisión 578 de 2004, las cuentas por cobrar a favor de la actora podían ser gravadas con el impuesto al patrimonio en Colombia, con base en las normas nacionales, en especial el artículo 261 del E.T., conforme con el cual 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.**

En consecuencia, procedía la adición de la base gravable del impuesto al patrimonio que hizo la DIAN en los actos oficiales.

Sin embargo, debe levantarse la sanción por inexactitud dado que existió diferencia de criterios entre la actora y la DIAN. Ello, porque como lo precisó la Sala en las sentencias de 21 de agosto de 2014, que se reiteran²⁵:

“[...]no es procedente la imposición de la sanción, ya que estamos frente a un evidente asunto de disparidad en la interpretación y alcance de la norma aplicable, esto es, el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 de la CAN, que sólo fue resuelta, por vía de autoridad, por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, con ocasión de la solicitud de interpretación prejudicial presentada en el presente proceso.

Además, es improcedente porque las cifras que consignó la sociedad demandante en la declaración del impuesto al patrimonio por el año 2007, fueron completas y verdaderas”.

²⁵ Exps. 18751 y 18864, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

En efecto, no hay lugar a imponer sanción por inexactitud pues los hechos declarados por la demandante fueron completos y verdaderos y lo que se presentó fue una diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente en cuanto la interpretación y alcance del artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 de la CAN, que solo fue resuelta por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

En consecuencia, se impone revocar la sentencia apelada y, en su lugar, se declara la nulidad parcial de los actos demandados. Como restablecimiento del derecho, se ordena levantar la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos demandados.

En cumplimiento del artículo 128 de la Decisión 500 del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores de la Comunidad Andina, se ordena enviar copia de esta providencia al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

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,

F A L L A

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

ANULÁNSE parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 312412009000033 de 4 de agosto de 2009 y la Resolución 900128 de 30 de agosto de 2010, que modificaron la declaración del impuesto al patrimonio presentada por la actora por el año gravable 2007.

A título de restablecimiento del derecho, **LEVÁNTASE** la sanción por inexactitud impuesta a la actora en los actos administrativos parcialmente anulados.

RECONÓCESE personería a Maritza Alexandra Díaz Granados como apoderada de la DIAN en los términos del poder que existe en el folio 143 del cuaderno principal.

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

Envíese copia de esta providencia al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Cúmplase.

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ