

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**



CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., veintiuno (21) de agosto de dos mil catorce (2014)

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-27-000-2010-00096-01 (18751)
Demandante: BAYER S.A.
Demandado: NACIÓN – U.A.E. DIAN

Temas: Impuesto al patrimonio por cuentas por cobrar en empresas localizadas en países miembros de la Comunidad Andina. Interpretación y aplicación de la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina –CAN. Imprudencia de la sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la sociedad Bayer S.A. y la U.A.E. DIAN, contra la sentencia del 19 de enero de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

1.1.- El 25 de mayo de 2007, la sociedad Bayer S.A. presentó declaración del impuesto al patrimonio por el año 2007, en la que liquidó el impuesto a pagar en la suma de \$1.256.145.000. El 30 de mayo de 2008 corrigió la declaración y liquidó el impuesto a cargo en la suma de \$1.351.656.000.

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00096-01 (18751)
Demandante: Shering Colombiana S.A. – Absorbida por Bayer S.A.
Demandado: Nación – U.A.E. Dian
Página 2

1.2.- La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos Grandes Contribuyentes de la DIAN, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, profirió auto de apertura No. 310632007000750 del 8 de agosto de 2007.

1.3.- El 5 de mayo de 2009, la DIAN expidió el Requerimiento Especial No. 312382009000033 por el que le propuso a la contribuyente modificar la declaración del impuesto al patrimonio, en tanto no le era posible excluir de la base del impuesto el valor de \$5.060.439.000, referido a cuentas por cobrar por ventas efectuadas a sociedades ubicadas en Perú y Ecuador.

1.4.- El 6 de agosto de 2009, Bayer S.A. dio respuesta al requerimiento especial, oponiéndose a la modificación de la liquidación privada y a la sanción propuesta por la DIAN.

1.5.- El 2 de diciembre de 2009, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412009000086, en la que determinó el mayor valor de impuesto al patrimonio a cargo de la sociedad en la suma de \$60.725.000 e impuso una sanción por inexactitud de \$97.160.00, de conformidad con la liquidación realizada en el requerimiento especial.

1.6.- En la liquidación oficial, la DIAN consideró improcedente la disminución de la base para el cálculo del impuesto al patrimonio por concepto de las cuentas por cobrar a empresas localizadas en Perú y Ecuador, por cuanto Bayer situó su patrimonio en Bogotá, por lo que no se estaría ante la posibilidad de una doble tributación.

Así mismo, liquidó la sanción por inexactitud, al considerar que Bayer utilizó datos o factores equivocados, pues excluyó de la base del impuesto al patrimonio un activo sometido al tributo en Colombia, lo que generó un menor saldo a pagar.

1.7.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 720 del Estatuto Tributario, la sociedad demandante prescindió del recurso de reconsideración y procedió a acudir directamente a la jurisdicción para demandar la liquidación oficial.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

***“PRIMERA.-** Que se declaren (sic) nula la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412009000086 del 2 de diciembre de 2009, proferida por la División de Gestión de Liquidación (sic) proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en contra de BAYER S.A., con NIT 860.001.942-8.*

***SEGUNDA.-** Que como consecuencia de la declaración anterior declaración (sic), se restablezca en su derecho a la sociedad BAYER S.A., declarando en firme la declaración del impuesto al patrimonio del año gravable 2007.*

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00096-01 (18751)
Demandante: Shering Colombiana S.A. – Absorbida por Bayer S.A.
Demandado: Nación – U.A.E. Dian
Página 3

TERCERA.- *En forma subsidiaria y únicamente en caso de no prosperar las anteriores peticiones, que se declare que es nula la liquidación oficial por contravenir el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 a la cual se encuentra sometida el Estado colombiano.*

CUARTA.- *En forma subsidiaria y únicamente en caso de no prosperar las anteriores peticiones, que se levante la sanción por inexactitud impuesta a mi representada por presentarse una diferencia de criterios entre las Oficinas de Impuestos y BAYER S.A., relativas a la interpretación del derecho aplicable.*

3. Normas violadas y concepto de la violación

Para la sociedad actora, la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412009000096 de 2009 vulnera los artículos 6, 29 y 338 de la Constitución, 261, 262, 265, 560, 647, 683, 691, 702, 710 y 712 del Estatuto Tributario, 9 de la Ley 1370 2009 y 17 de la Decisión 578 de 2004, por las razones que se pasan a resumir:

3.1.- Falta de competencia

La Ley 1111 de 2006 no definió de manera expresa los elementos esenciales de la obligación tributaria sustancial, específicamente el sujeto activo del impuesto al patrimonio, razón por la que la DIAN carece de competencia para administrar, fiscalizar y determinar dicho impuesto.

El artículo 298-2 del Estatuto Tributario le otorgó a la DIAN, única y exclusivamente, la administración del impuesto al patrimonio que fue creado por la Ley 863 de 2003, competencia que no puede extenderse al nuevo impuesto creado por la Ley 1111 de 2006.

En ese orden de ideas, es nula la liquidación oficial porque fue proferida por un funcionario incompetente.

3.2.- Indebida interpretación del artículo 17 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina

De conformidad con el artículo 17 de la Decisión 578 de la CAN –norma supranacional de obligatorio cumplimiento-, “*el patrimonio situado en el territorio de un País Miembro será gravable únicamente por éste*”.

En vista de que la Decisión 578 de 2004 no definió qué debe entenderse por patrimonio ni dispuso qué se debe entender por “*situado*”, es necesario recurrir a la legislación colombiana, específicamente a lo dispuesto en los artículos 261, 262 y 265 del Estatuto Tributario y 666 del Código Civil.

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00096-01 (18751)
Demandante: Shering Colombiana S.A. – Absorbida por Bayer S.A.
Demandado: Nación – U.A.E. Dian
Página 4

De acuerdo con dichas normas, un derecho apreciable en dinero, como lo es un derecho personal o de crédito, forma parte del patrimonio del sujeto titular del mismo. No obstante, se considera poseído en el país, únicamente cuando el deudor tiene residencia o domicilio en Colombia.

En ese orden de ideas, como Bayer tiene unas cuentas por cobrar por venta de productos a compañías domiciliadas en Ecuador y Perú, son dichos países, no Colombia, los que están facultados para gravar el patrimonio de la sociedad demandante.

Así lo concluyó también la DIAN en el Concepto 030734 del 17 de abril de 2006, al estudiar el caso de acciones poseídas por un inversionista colombiano en una sociedad domiciliada en otro país, doctrina que fue desconocida en el caso concreto.

Adicionalmente, la Decisión 578 de 2004 no exige el pago de impuestos en el país miembro donde se encuentra situado el patrimonio para que opere la exoneración del pago del impuesto correspondiente en el país de domicilio del contribuyente. En ese sentido, la DIAN no le podía exigir a Bayer prueba de pago de impuestos en Perú y Ecuador sobre las cuentas por cobrar en esos países, para efectos de considerarlas exentas del impuesto de patrimonio.

El Pacto Andino se basa en el principio fiscal de la territorialidad o de la fuente y aplica el método de la exoneración. Por eso, prevé el otorgamiento del derecho exclusivo al cobro de impuestos al Estado de la fuente o en el que se encuentren ubicados los bienes y/o derechos.

Si la intención de los países miembros de la CAN fuera condicionar la potestad tributaria al hecho de que las rentas y patrimonios no se hubieran gravado previamente por otro país miembro, se hubiera incluido una cláusula de sujeción impositiva o *subject to tax clause*.

3.3.- Improcedencia de la sanción por inexactitud

Sólo hasta el 30 de diciembre de 2009, con la publicación de la Ley 1370, el legislador consagró como conducta sancionable con inexactitud la realización de ajustes fiscales que produjeran la disminución del patrimonio.

Por tal razón, no es posible aplicar de manera retroactiva dicha sanción respecto a la declaración del impuesto al patrimonio efectuada por el año gravable 2007, so pena de vulnerar los principios de legalidad y tipicidad de la sanción.

Sin embargo, es preciso señalar que Bayer no incurrió en la conducta sancionable consagrada en el artículo 298-5 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 8º de la Ley 1370 de 2009, ya que no utilizó datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, contrario a lo afirmado por la DIAN en la liquidación oficial, pues sí es cierto que dicha sociedad tiene cuentas por cobrar en Perú y Ecuador.

La sociedad tampoco incurrió en ninguna de las conductas sancionables descritas en el artículo 647 del Estatuto Tributario. Pero, si se considerase que se tipificó una conducta sancionable, ha de tenerse en cuenta que no es procedente imponer la sanción por

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00096-01 (18751)
Demandante: Shering Colombiana S.A. – Absorbida por Bayer S.A.
Demandado: Nación – U.A.E. Dian
Página 5

inexactitud, ya que dicha conducta se debió a un error de apreciación o a una diferencia de criterios en cuanto a la interpretación que debe darse a la Decisión 578 de 2004.

4. Oposición

La U.A.E. DIAN compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que se pasan a resumir:

4.1.- Sobre la falta de competencia

Existe un indebido agotamiento de la vía gubernativa, ya que la falta de competencia no fue alegada en el trámite administrativo tributario.

No obstante, la DIAN es la entidad competente para administrar y fiscalizar el impuesto al patrimonio creado por la Ley 1111 de 2006, en virtud de lo dispuesto en el artículo 298-2 del Estatuto Tributario, vigente al momento de expedirse el acto demandado.

4.2.- De la interpretación del artículo 17 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina

De acuerdo con el objeto y finalidad de la Decisión 578 de 2004, consagrada en el artículo 20, no es posible hacer una interpretación del artículo 17 ibídem que permita la evasión fiscal. Por tal razón, se debe recurrir a la legislación interna que regula el impuesto al patrimonio para efectos de establecer la base gravable del tributo conforme a las reglas de localización del patrimonio.

Así las cosas, de conformidad con el artículo 261 del Estatuto Tributario, las cuentas por cobrar por valor de \$5.060.439.317 por las ventas efectuadas por Bayer a empresas de Perú y Ecuador, que representan un derecho a su favor, forman parte de su patrimonio bruto como representación de un activo que le pertenece, en concordancia con la definición de cuentas por cobrar que traen los artículos 62 y 75 del Decreto 2649 de 1993.

Dichas cuentas por cobrar son una contrapartida para las sociedades extranjeras, una cuenta por pagar, un pasivo, lo que no configura, de ninguna manera, un traslado del patrimonio de Bayer de Colombia a Perú y Ecuador.

En ese orden de ideas, no nos encontramos frente a un caso de doble tributación, ya que en Perú y Ecuador no existe un patrimonio susceptible de ser gravado, por lo que se deben aplicar los artículos 292 a 298-3 del Estatuto Tributario para efectos de liquidar el impuesto al patrimonio correspondiente.

Debe tenerse en cuenta, además, que conforme lo dispone el artículo 261 del Estatuto Tributario, los bienes y derechos poseídos en el exterior por las sociedades con domicilio en Colombia, forman parte de su patrimonio y, en consecuencia, se entienden ubicados en el domicilio del titular del activo. Por tal razón, la palabra “*situado*” del artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 debe entenderse con relación a la ubicación del titular del derecho o

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00096-01 (18751)
Demandante: Shering Colombiana S.A. – Absorbida por Bayer S.A.
Demandado: Nación – U.A.E. Dian
Página 6

bien, que para el caso concreto es Colombia, dada la universalidad jurídica que conforma el patrimonio.

Finalmente, se advierte que el Concepto 0307734 del 17 de abril de 2006, invocado por la sociedad demandante, no es aplicable a la presente controversia porque en el caso concreto no se trata de evitar una doble tributación, ya que las cuentas por cobrar no son susceptibles de ser gravadas en el exterior.

4.3.- Sobre la procedencia de la sanción por inexactitud

A la sociedad actora se le impuso sanción por inexactitud por incluir una exención inexistente de la que se derivó un menor impuesto a pagar, de conformidad con lo establecido en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Y no puede hablarse en el presente asunto de disparidad de criterios e interpretación de las normas aplicables, toda vez que el artículo 295 del Estatuto Tributario es claro en determinar la base gravable para liquidar el impuesto al patrimonio y la Decisión de la CAN es expresa en limitar su aplicación e interpretación a su objetivo principal de evitar la doble tributación.

SENTENCIA APELADA

1.- Decisión

En la sentencia del 19 de enero de 2011, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, resolvió:

*“1. **DECLÁRASE** no probada la excepción de ineptitud de la demanda por falta de agotamiento de la vía gubernativa.*

*2. **ANÚLASE PARCIALMENTE** la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412009000086 de 2 de diciembre de 2009, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, mediante la cual modificó la declaración del impuesto al patrimonio del año gravable 2007, presentada por BAYER S.A., identificada con NIT. 860.001.942-8, en lo que hace a la sanción por inexactitud.*

*3. **DECLÁRASE** que la sociedad BAYER S.A., identificada con NIT. 860.001.942-8, no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción por inexactitud que le fue impuesta mediante el acto que se anula parcialmente en el numeral anterior.*

*4. **DENIÉGANSE** las demás súplicas de la demanda.*

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00096-01 (18751)
Demandante: Shering Colombiana S.A. – Absorbida por Bayer S.A.
Demandado: Nación – U.A.E. Dian
Página 7

5. No se condena en costas, agencias en derecho y costos a la entidad demandada.

6. En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente, previa la devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y de gastos del proceso a la parte demandante, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias del caso.”

2.- Fundamentos de la sentencia

2.1.- Sobre la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa

No existe indebido agotamiento de la vía gubernativa, ya que el administrado está facultado para exponer nuevos y mejores argumentos de derecho para fundamentar la nulidad de los actos demandados en la vía jurisdiccional.

Así lo sostuvo el Consejo de Estado en las sentencias del 27 de agosto de 2009, expediente 17025, 3 de mayo de 2007, expediente 14667 y, 13 de marzo de 2003, expediente 7899.

2.2.- Sobre la falta de competencia

La Ley 1111 de 2006 no derogó expresa ni tácitamente el artículo 298-2 del Estatuto Tributario, que le confirió a la DIAN la competencia de administrar y controlar dicho impuesto. Dicha ley, contrario a lo afirmado por la sociedad demandante, no creó un nuevo impuesto al patrimonio, sino que simplemente modificó algunas disposiciones del Estatuto Tributario con el fin de ampliar su vigencia por los períodos fiscales 2007, 2008 y 2009.

En ese orden de ideas, no prospera el cargo de falta de competencia planteado en la demanda, ya que la DIAN expidió el acto demandando en uso de las facultades legales conferidas por los artículos 298-2 del Estatuto Tributario.

2.3.- Sobre la exclusión del impuesto al patrimonio de las cuentas por cobrar a las sociedades domiciliadas en Ecuador y Perú

La Decisión 578 de 2004, norma de aplicación prevalente con fundamento en los artículos 9, 150-16 y 227 de la Constitución, 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.

Con fundamento en el artículo 17 de la Decisión, que prevé que “*el patrimonio situado en el territorio de un País Miembro, será gravado únicamente por éste*”, Bayer excluyó del impuesto al patrimonio la suma de \$5.060.439.000, correspondiente a cuentas por cobrar

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00096-01 (18751)
Demandante: Shering Colombiana S.A. – Absorbida por Bayer S.A.
Demandado: Nación – U.A.E. Dian
Página 8

por concepto de ventas de productos a sociedades con domicilio en Ecuador y Perú, por considerar que éstas debían ser gravadas por dichos países y no en Colombia.

De acuerdo con la definición que trae el artículo 62 del Decreto 2649 de 1993 y la que ha desarrollado la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado¹, las cuentas por cobrar son un derecho crediticio por medio del que el acreedor reclama de su deudor el pago de una obligación en efectivo u otros bienes y servicios. Como derecho crediticio, se entiende, conforme lo dispuesto en el artículo 265 del Estatuto Tributario, que es poseído en el exterior cuando su deudor se encuentra domiciliado fuera del país.

No obstante, no puede perderse de vista que según lo dispone expresamente el artículo 261 del Estatuto Tributario, los bienes poseídos en el exterior forman parte del patrimonio y, por tanto, deben tenerse en cuenta al momento de determinar el patrimonio líquido para efectos de liquidar el impuesto al patrimonio.

En ese orden de ideas, las cuentas por cobrar que tiene Bayer en el exterior, al hacer parte de su patrimonio, no pueden ser gravadas por los países miembros en los que se encuentran las sociedades deudoras del crédito por cuanto corresponden a un patrimonio situado en Colombia conforme al ordenamiento tributario interno.

De esta forma, la integración entre el artículo 261 del Estatuto Tributario y el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004, permite concluir que, para este caso, el patrimonio se encuentra en el domicilio del poseedor de los derechos crediticios poseídos en el exterior.

La parte demandante no puede desconocer el concepto de patrimonio, que corresponde al conjunto de bienes y derechos de carácter pecuniario, *“elevando un derecho crediticio a tal categoría, razón por la cual no es aceptable la equivalencia que hace en el escrito de demanda, desmembrando las cuentas de cobro poseídas en el exterior de la totalidad de su patrimonio”*.

Adicionalmente, no se observa la ocurrencia de una doble tributación, ya que no se advierte que las cuentas por cobrar se hubiesen gravado con el impuesto al patrimonio en los países en que se encuentran las sociedades deudoras.

2.4.- Sobre la sanción por inexactitud

Se levanta la sanción por inexactitud porque no se configuran los supuestos para su aplicación, en cuanto existe una diferencia de criterios relativa a la interpretación del concepto de patrimonio en aplicación de la Decisión 578 de 2004 de la CAN.

Así mismo, se observa que los valores excluidos del impuesto al patrimonio por la sociedad demandante son completos y verdaderos.

¹ Cfr. Sentencia del 24 de mayo de 2007, expediente 15370, consejera ponente: María Inés Ortiz Barbosa.

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00096-01 (18751)
Demandante: Shering Colombiana S.A. – Absorbida por Bayer S.A.
Demandado: Nación – U.A.E. Dian
Página 9

RECURSO DE APELACIÓN

1.- Bayer S.A.

Inconforme con la decisión de primera instancia, la sociedad Bayer S.A. apela la sentencia con el fin de que sea modificada y, en su lugar, se acceda a todas las pretensiones de la demanda.

Para el efecto, reitera los argumentos de la demanda relativos a i) la falta de competencia de la DIAN para expedir los actos demandados, ii) la aplicación prevalente de la Decisión 578 de 2004 de la CAN y, iii) la cesión de la potestad tributaria de Colombia para gravar el patrimonio de los nacionales ubicado en los países miembros de la CAN, independientemente de que se ejerza la potestad tributaria por parte de dichos países.

Adicionalmente expone que en la sentencia recurrida, el Tribunal incurre en una “*manifiesta contradicción*” porque si bien hace énfasis en la preeminencia de la Decisión 578 de 2004 sobre el ordenamiento interno, la conclusión a la que llega, evidentemente, le otorga prevalencia a la aplicación del artículo 261 del Estatuto Tributario.

Si la norma supranacional, esto es, el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004, prevalece sobre la legislación colombiana, “*no podría ser otra la conclusión, que el patrimonio poseído en el exterior por Bayer, no era gravable en Colombia con el impuesto al patrimonio*”.

2.- U.E.A. DIAN

La DIAN interpone recurso de apelación con el fin de que sea revocada la sentencia y, en su lugar, se nieguen las pretensiones de la demanda.

Como fundamentos del recurso expresa que conformidad con el artículo 647 del Estatuto Tributario, la sociedad demandante incurrió en un hecho sancionable –utilización de datos o factores equivocados-, toda vez que excluyó de la base gravable del impuesto al patrimonio un activo que conforma su patrimonio, sin estar previamente autorizado por el legislador.

El hecho de que no se hubiese evidenciado la inclusión de datos falsos en la declaración o la existencia de una conducta dolosa, no es óbice para imponer la sanción por inexactitud.

En el asunto objeto del litigio, con la exclusión realizada por el contribuyente se transgredió lo dispuesto en las normas que regulan el impuesto al patrimonio y se desatendió la finalidad de la Decisión 578, contenida en el artículo 20, por cuanto en los países en los que se encuentran las sociedades deudoras de Bayer, no se gravó el derecho de crédito.

Adicionalmente, no se presenta disparidad de criterios que eximan de la imposición de la sanción, ya que el artículo 295 del Estatuto Tributario es claro en determinar la base gravable para la liquidación del impuesto al patrimonio.

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00096-01 (18751)
Demandante: Shering Colombiana S.A. – Absorbida por Bayer S.A.
Demandado: Nación – U.A.E. Dian
Página 10

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La sociedad Bayer S.A. (fl. 247-269) y la U.A.E. DIAN (fl. 270-276) presentaron alegaciones en segunda instancia, para lo que reiteraron los argumentos expuestos en la demanda, la contestación y los recursos, respectivamente.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público emitió concepto y solicitó que fuera confirmada la sentencia de primera instancia, toda vez que:

a) La DIAN si tiene competencia para expedir los actos demandados, ya que la Ley 1111 de 2006 no creó un nuevo impuesto sino que extendió el impuesto al patrimonio regulado en el Estatuto Tributario por los años 2007 a 2010.

Así pues, la competencia de la DIAN para administrar dicho tributo está dada por el artículo 298-2 ibídem.

b) Está probado que Bayer tiene domicilio en Colombia y que las cuentas por cobrar objeto de la controversia son producto de las ventas que en ejercicio de su objeto social realizó en Perú y Ecuador. No obstante, como la demandante no es sucursal de sociedad extranjera, las cuentas por cobrar a sus clientes extranjeros forman parte de su patrimonio, que se encuentra situado en Colombia.

El hecho de que Bayer tenga deudores en el exterior, no quiere decir que su patrimonio se ubique en otro país, *“pues aceptar esta posición sería tanto como decir que la demandante no tiene un patrimonio sino que tiene tantos patrimonios como deudores tenga en países extranjeros, lo cual no tiene sentido e iría en contra de lo preceptuado en el artículo 261 transcrito”*.

Por tal razón, las cuentas por cobrar de Bayer sí hacen parte de la base gravable del impuesto al patrimonio que paga en Colombia.

c) Si bien no se acepta la interpretación que realizó Bayer del artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 de la CAN para excluir las cuentas por cobrar de la base gravable para liquidar el impuesto al patrimonio, es diferente a la interpretación que hizo la DIAN en los actos demandados.

Debe tenerse en cuenta que la interpretación hecha por el contribuyente, que lo llevó a confundir los bienes poseídos en el exterior con el patrimonio poseído en el exterior, se debió en parte al Concepto No. 030734 del 17 de abril de 2006, en el que la DIAN, al analizar el alcance del artículo 17 de la Decisión 578, concluyó 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”*.

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00096-01 (18751)
Demandante: Shering Colombiana S.A. – Absorbida por Bayer S.A.
Demandado: Nación – U.A.E. Dian
Página 11

Dicho concepto no es aplicable al caso de las cuentas por cobrar a deudores residentes en el extranjero pero, como dio lugar a la interpretación que defiende la demandante, es procedente levantar la sanción por inexactitud ante la diferencia de criterios.

INTERPRETACIÓN PREJUDICIAL DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA

Por auto del 26 de agosto de 2013 se ordenó remitir al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina la solicitud de interpretación prejudicial presentada por la apoderada de la sociedad demandante sobre el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 de la CAN, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 33 del Protocolo Modificadorio del Tratado que creó el Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena², aprobado por la Ley 17 de 1980, y el artículo 123³ de la Decisión 500 del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores.

El 3 de marzo de 2014 se recibió en esta Corporación la interpretación prejudicial emitida por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, proceso 184-IP-2013, en la que además de referirse al alcance del artículo 17 de la Decisión 578 de 2004, se ocupó, de oficio, de la interpretación de los artículos 1 y 20 *ibídem* (fl. 315-327).

Concluyó el Tribunal de Justicia de la CAN:

***“PRIMERO:** En caso de presentarse antinomias entre el Derecho Comunitario Andino y el Derecho Interno de los Países Miembros, prevalece el primero, al igual que cuando se presente la misma situación entre el Derecho Comunitario y las normas de Derecho Internacional; por lo anterior, la norma contraria al Derecho Comunitario Andino es automáticamente inaplicable.*

Sin embargo es muy importante tener en cuenta que en virtud del principio de complemento indispensable, la norma nacional podría regular temas que no se encuentren regulados por la norma comunitaria andina, con el objetivo de lograr una correcta aplicación de ésta última.

***SEGUNDO:** 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*

² 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.

³ Artículo 123.- Consulta obligatoria. De oficio o a petición de parte, el juez nacional que conozca de un proceso en el cual la sentencia fuera de única o última instancia, que no fuere susceptible de recursos en derecho interno, en el que deba aplicarse o se controvierta alguna de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, deberá suspender el procedimiento y solicitar directamente y mediante simple oficio, la interpretación del Tribunal.

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00096-01 (18751)
Demandante: Shering Colombiana S.A. – Absorbida por Bayer S.A.
Demandado: Nación – U.A.E. Dian
Página 12

extranjera y el comercio fluido entre los Países Miembros. Es importante considerar que cualquier interpretación o aplicación que se haga de la mencionada Decisión, debe tener en cuenta dicho objetivo esencial (artículo 20 de la Decisión 578).

TERCERO: *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 y en Perú existe la figura del impuesto al patrimonio, para así determinar si las cuentas por cobrar mencionadas pueden ser gravadas en Colombia.*

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.

De conformidad con el artículo 35 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, la corte consultante, al emitir el fallo en el proceso interno No. 2010-00096, debe adoptar la presente interpretación. Asimismo, debe dar cumplimiento a las disposiciones contenidas en el párrafo tercero del artículo 128 del Estatuto vigente.” (Subrayas originales).

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

De acuerdo con los recursos de apelación, procederá la Sección a determinar si la DIAN tenía competencia para expedir los actos demandados.

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00096-01 (18751)
Demandante: Shering Colombiana S.A. – Absorbida por Bayer S.A.
Demandado: Nación – U.A.E. Dian
Página 13

Así mismo, le corresponderá determinar si la Sociedad Bayer S.A. estaba en la obligación de incluir en la base gravable del impuesto al patrimonio por el año 2007, las cuentas por cobrar por ventas de bienes efectuadas a sociedades de Ecuador y Perú, por valor de \$5.060.439.000 y, en consecuencia, si es procedente la sanción por inexactitud.

Para resolver los problemas jurídicos planteados se hace necesario estudiar las normas que regulan el impuesto al patrimonio y el alcance e interpretación del artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 de la CAN.

2. Administración y control del impuesto al patrimonio

2.1.- El Capítulo V del Título II del Libro I del Estatuto Tributario (artículos 292 a 298-3) fue modificado por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003, que creó el impuesto al patrimonio –antes Impuesto para la Seguridad Democrática- por los años gravables 2004 a 2006.

De acuerdo con dicha regulación, en los términos del artículo 298-2 ibídem, la administración y control del impuesto al patrimonio le corresponde a la DIAN, conforme con las facultades y procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para la investigación, determinación, control, discusión y cobro del tributo, así como para la aplicación de las sanciones consagradas que sean compatibles con la naturaleza del impuesto, tales como extemporaneidad, corrección e inexactitud.

2.2.- Posteriormente, los artículos 25 a 30 de la Ley 1111 de 2006 modificaron algunas disposiciones del Estatuto Tributario con el fin de extender el impuesto hasta el año gravable 2010 e incluir como sujetos pasivos a las sociedades de hecho.

Específicamente fueron modificados los artículos 292 “*Impuesto al patrimonio*”, 293 “*Hecho generador*”, 294 “*Causación*”, 295 “*Base gravable*”, 296 “*Tarifa*” y 298 “*Declaración y pago*”, quedando incólume las demás prescripciones que traía la modificación hecha por la Ley 863 de 2003.

2.3.- Como el artículo 298-2 del Estatuto Tributario, relativo a la administración y control del impuesto al patrimonio, no fue modificado por la Ley 1111 de 2006, contrario a lo afirmado por la sociedad demandante, la DIAN continuó con la potestad de control y fiscalización del impuesto.

En ese sentido, la DIAN ostenta la competencia para investigar, fiscalizar, determinar, liquidar y cobrar el impuesto, así como para imponer las sanciones a las que haya lugar y expedir los actos administrativos necesarios.

Por tal razón, no está llamado a prosperar el cargo de falta de competencia alegado en la demanda y en el recurso de apelación.

3. Base gravable del impuesto al patrimonio en Colombia

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00096-01 (18751)
Demandante: Shering Colombiana S.A. – Absorbida por Bayer S.A.
Demandado: Nación – U.A.E. Dian
Página 14

3.1.- 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 1º de enero del año 2007, riqueza igual o superior a tres mil millones de pesos (\$ 3.000.000.000)⁴.

3.2.- De conformidad con el artículo 295 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 28 de la Ley 1111 de 2006, la base imponible del impuesto al patrimonio está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente –riqueza-, determinado conforme con lo previsto en el Título II del Libro I ibídem (artículos 261 a 298-5), *“excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos veinte millones de pesos (\$220.000.000) del valor de la casa o apartamento de habitación”*.

3.3.- En los términos expuestos en el artículo 282 del Estatuto Tributario, *“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 cargo del mismo, vigentes en esa fecha”*.

Por su parte, de acuerdo con el artículo 261 ibídem, el patrimonio bruto 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.

3.4.- Como puede verse, el legislador, para determinar el patrimonio susceptible de ser gravado en Colombia respecto de los contribuyentes con residencia fiscal en el país, aplicó el criterio denominado *“estatuto personal”*, en virtud del cual 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 contribuyente⁵.

Por tal razón, para la legislación interna, no es necesario diferenciar si los bienes de los contribuyentes del impuesto al patrimonio están poseídos en Colombia o en el exterior, pues todos hacen parte, por regla general, de la base imponible de dicho tributo.

Cosa distinta ocurre con los contribuyentes sin residencia fiscal en Colombia y las sucursales de sociedades extranjeras, que no es el caso estudiado en el proyecto, 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 2014⁶.

⁴ Cfr. Artículos 292 y 293 del Estatuto Tributario, modificados por la Ley 1111 de 2006.

⁵ Cfr. Benjamín Cubides Pinto. Normas y Convenios para evitar la doble imposición internacional en el impuesto de renta y en el impuesto al patrimonio en Colombia. Centro de Estudios Tributarios de Antioquia. CETA. 1ª Edición, año 2010. Citado en: Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 15 de marzo de 2012, Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, radicado: 25000-23-27-000-2004-92271-02(16660).

⁶ Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Radicado: 25000-23-27-000-2008-09701-01 (17714).

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00096-01 (18751)
Demandante: Shering Colombiana S.A. – Absorbida por Bayer S.A.
Demandado: Nación – U.A.E. Dian
Página 15

3.5.- No obstante, en aras de evitar la doble tributación, Colombia ha suscrito acuerdos y tratados internacionales en los que el criterio impositivo es diferente al establecido por la legislación interna, según sea la voluntad de los países firmantes, como ocurrió con la Decisión 578 de 2004 de la Comisión de la Comunidad Andina, creada por el Acuerdo de Cartagena, como pasará a explicarse.

Por tal razón, al presentarse antinomias entre la legislación interna y los acuerdos internacionales suscritos por Colombia para ese efecto –prevenir la doble tributación-, deberán prevalecer estos últimos en los casos regulados específicamente en los acuerdos, tratados o decisiones.

Así también lo concluyó el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina con ocasión de la interpretación de los artículos 1, 17 y 20 de la Decisión 578 de 2004 para el caso concreto, que se referenció anteriormente.

4. Aplicación y alcance de la Decisión 578 de 2004 de la Comunidad Andina

4.1.- La Sección se centrará en armonizar las normas comunitarias y con las nacionales, tal como lo dispuso el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en la interpretación prejudicial proferida para el presente proceso, teniendo como norte que la finalidad de la Decisión 578 de 2004 es 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.

4.2.- De conformidad con el artículo 1º, la Decisión 578 de la CAN es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los países miembros de la Comunidad Andina – Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú-, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, o sus análogos, y frente a las modificaciones que se les introduzcan con posterioridad a la publicación de la Decisión.

4.3.- En relación con el impuesto al patrimonio, en la Decisión 578 se optó por el criterio territorial, real o del país de la fuente, en virtud del cual los bienes se gravan por el Estado donde se sitúen.

Contrario a lo afirmado por la DIAN, la Comunidad Andina no estableció el criterio personal, donde lo determinante es la residencia del contribuyente, sino que, para dirimir el asunto de la doble tributación, definió como criterio determinante la localización del bien o derecho susceptible del gravamen.

Es así como el artículo 17 *ibídem* prevé:

“Artículo 17.- Impuestos sobre el Patrimonio

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

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00096-01 (18751)
Demandante: Shering Colombiana S.A. – Absorbida por Bayer S.A.
Demandado: Nación – U.A.E. Dian
Página 16

4.4.- Tal, como lo afirma CASTILLO SOLSONA⁷, *“frente al criterio personal, se sitúa el denominado criterio territorial, real o del país de la fuente. Con arreglo a este criterio, y en defecto de una conexión de tipo personal o subjetivo entre el presupuesto de hecho y el territorio del Estado de que se trate, éste grava toda la riqueza que se origina dentro de su ámbito espacial (...) Tenemos, por lo tanto, que, con arreglo al criterio personal, es una cualidad de la persona el elemento determinante de la extensión del gravamen, mientras que, en el caso del criterio territorial, es la riqueza, en sí misma considerada, el dato que el Estado toma en cuenta al establecer el impuesto”*.

El criterio territorial, como lo afirma la doctrina, goza de las preferencias de los países en vías de desarrollo y, en general, de los importadores de capital, ya que les permite obtener mayores ingresos fiscales; tal es el caso de los integrantes de la Comunidad Andina⁸.

4.5.- De acuerdo con el criterio tributario adoptado en el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004, los países miembros de la Comunidad Andina le reconocen al Estado donde se localicen los bienes susceptibles de ser gravados con el impuesto sobre el patrimonio, una potestad tributaria prevalente, lo que se traduce, también, en la imposibilidad de que aquél pueda gravar bienes o derechos situados fuera del mismo, cualquiera que sea la cualidad personal del sujeto pasivo.

En ese orden de ideas, para poder gravar la totalidad o parte de un patrimonio de una persona o sociedad de hecho, residente o domiciliada en Colombia, se hace necesario determinar dónde se encuentra localizado el bien o derecho susceptible de ser gravado, para efectos de establecer qué país miembro de la Comunidad Andina ostenta la potestad impositiva.

4.6.- Si bien el patrimonio es una universalidad jurídica, como lo sostiene la DIAN, para efectos de determinar la base gravable del impuesto al patrimonio en Colombia, de aquellos contribuyentes que posean bienes o derechos apreciables en dinero en Bolivia, Ecuador y/o Perú, es necesario atender a la localización de los bienes y derechos que conforman el patrimonio del contribuyente, pues sólo pueden ser gravados aquellos que se encuentren en Colombia.

No obstante, ha de tenerse en cuenta que si bien el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 le otorga la potestad impositiva al país donde se encuentren situados los bienes, con el fin de evitar la doble tributación, no es menos cierto que conforme lo dispone el artículo 20 *ibídem*, *“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”*.

⁷ CASTILLO SOLSONA, M^a Mercedes. *“La tributación de las personas físicas no residentes en España en la imposición sobre la Renta: Fundamento, evolución histórica y modelo vigente”*, Servei de Publicacions Universitat de Lleida, pág. 20. En: www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/8132/mmcastillo_pt1.pdf?sequence=1.

⁸ ATCHABAHIAN, A. *“El Grupo Andino y su enfoque de la doble tributación internacional”*, Hacienda Pública Española, núm. 32, 1975, pág. 126. Citado en CASTILLO SOLSONA, Op. Cit.

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00096-01 (18751)
Demandante: Shering Colombiana S.A. – Absorbida por Bayer S.A.
Demandado: Nación – U.A.E. Dian
Página 17

4.7.- Así las cosas, 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 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”* (fl. 325).

5. Análisis del caso concreto

5.1.- Como lo expuso el *a-quo* con fundamento en el precedente de esta Sección⁹, las cuentas de cobro son los documentos por los que el acreedor reclama de su deudor el pago de una obligación. En el Régimen Contable Colombiano –artículo 62 del Decreto 2649 de 1993- están concebidas para representar derechos a reclamar en efectivo u otros bienes y servicios, como consecuencia de préstamos y otras operaciones a crédito.

Y, como derechos personales o de crédito, sólo pueden reclamarse a la persona que se obligó a pagarlo, en los términos de la definición establecida en el artículo 666 del Código Civil.

5.2.- Dada su naturaleza jurídica, para efectos tributarios, las cuentas de cobro –derechos de crédito- se entienden poseídas en Colombia cuando el deudor tiene residencia o domicilio en el país, acorde con lo establecido en el numeral 4º del artículo 265 del Estatuto Tributario, norma aplicable al caso concreto ya que la Decisión 578 de 2004 de la CAN no establece normas de ubicación patrimonial.

Por el contrario, se entienden poseídas en el exterior, cuando el deudor tiene residencia o domicilio fuera de Colombia.

5.3.- En el proceso se encuentra probado y no es un hecho controvertido por las partes, que la sociedad Bayer S.A. poseía, al 1º de enero de 2007, unas cuentas por cobrar a las sociedades Bayer Perú y Bayer Ecuador por valor de \$94.925.189 y \$4.965.514.128, respectivamente, para un total de \$5.060.439.137, tal como se observa del cuadro de detalle

⁹ Cfr. Sentencia del 24 de mayo de 2007, Consejera ponente: María Inés Ortiz Barbosa, radicado: Radicación número: 25000-23-27-000-2001-02105-01(15370).

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00096-01 (18751)
Demandante: Shering Colombiana S.A. – Absorbida por Bayer S.A.
Demandado: Nación – U.A.E. Dian
Página 18

certificado por el revisor fiscal de la contribuyente de folios 70 a 72 del cuaderno anexo No. 3 y de las facturas de venta y documentos de exportación que reposan en los folios 73 a 193 de los cuadernos anexos No. 2 y 3.

Dichos derechos de crédito se entienden poseídos en Perú y Ecuador, no en Colombia, dado que los deudores tienen domicilio en dichos países.

5.4.- Así mismo, está probado que con fundamento en el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 de la CAN y en la interpretación prejudicial del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina proferida en el proceso 10-IP-95, la sociedad excluyó de la base gravable del impuesto al patrimonio, la suma de \$5.060.439.137, correspondiente las cuentas por cobrar en mención (fl. 19-22 del cuaderno anexo No. 3).

5.5.- No obstante, ni en el trámite administrativo, ni en el proceso judicial, la sociedad Bayer S.A., demostró siquiera sumariamente que los derechos de crédito correspondientes a las cuentas por cobrar en Perú y Ecuador hayan sido gravados o fueren susceptibles de ser gravados en dichos países.

Todo lo contrario, la demandante en la respuesta al requerimiento especial, afirmó expresamente no haber pagado impuesto al patrimonio en Perú y Ecuador (fl. 227 del cuaderno anexo No. 2), por lo que limitó su defensa a afirmar que para efectos de determinar la aplicabilidad de la Decisión 578 no era necesario determinar dicho asunto.

Recuérdese, además, que en virtud de lo dispuesto en el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil, la carga de probar que el derecho personal poseído en Perú está gravado en dicho país con el impuesto al patrimonio o su equivalente, era de la sociedad demandante.

5.6.- De acuerdo con el acervo probatorio y las premisas sentadas en los apartes precedentes, para la Sección es claro que la sociedad Bayer S.A. debió haber incluido en el patrimonio líquido gravable por el impuesto al patrimonio del año 2007, la suma de \$5.060.439.137, correspondiente a cuentas por cobrar en Perú y Ecuador, ya que si bien dichos países tenían la potestad tributaria prevalente, no hay prueba de su ejercicio. Por ende, habilitaron a Colombia para gravar esa parte del patrimonio poseída en el exterior, conforme lo dispuesto por la legislación interna.

No puede perderse de vista que esa fue la interpretación que hizo el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina del artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 de la CAN, la que, no sobra recordar, es de adopción obligatoria conforme lo dispone el artículo 35 del Tratado de creación de dicho Tribunal.

5.7.- En ese orden de ideas, le asiste razón a la DIAN al defender la legalidad del acto demandado, ya que la liquidación oficial no vulnera la Decisión 578 de 2004 de la CAN, en vista de que en el caso concreto no se trata de evitar doble tributación, sino de prevenir la evasión fiscal.

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00096-01 (18751)
Demandante: Shering Colombiana S.A. – Absorbida por Bayer S.A.
Demandado: Nación – U.A.E. Dian
Página 19

Por lo anterior, tampoco podría hablarse de violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995¹⁰, ya que el Concepto 030734 del 17 de abril de 2006 de la DIAN 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 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.

6. Improcedencia de la sanción por inexactitud

6.1.- Determinada la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412009000086 de 2009, en tanto incluyó en la base impositiva del impuesto al patrimonio por el año 2007 a cargo de la sociedad demandante la suma de \$5.060.439.137, correspondiente a cuentas por cobrar en Perú y Ecuador, se estudiará la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN con fundamento en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Para la sociedad demandante, la sanción no es procedente ya que existe diferencia de criterio respecto a la interpretación y aplicación del artículo 17 de la Decisión 578 de 2004, configurándose la causal excluyente de responsabilidad que consagra el mismo artículo 647 del Estatuto Tributario.

Para la DIAN, la sanción se debe aplicar ya que Bayer se valió de exenciones inexistentes para obtener un menor pago del impuesto y, no puede hablarse de diferencia de criterios, pues el artículo 295 del Estatuto Tributario es claro en determinar la base gravable del tributo.

6.2.- El artículo 647 del Estatuto Tributario, vigente al momento de imponerse la sanción, prevé:

“Artículo 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a las oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para él contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.”

¹⁰ ARTÍCULO 264. Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo.

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00096-01 (18751)
Demandante: Shering Colombiana S.A. – Absorbida por Bayer S.A.
Demandado: Nación – U.A.E. Dian
Página 20

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior. En estos casos la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.

En el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, la sanción por inexactitud será del veinte por ciento (20%), de los valores inexactos por las causales enunciadas en el inciso primero del presente Artículo, aunque en dichos casos no exista impuesto a pagar.

La sanción por inexactitud a que se refiere este Artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los Artículos 709 y 713.

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.” (Subrayas propias).

6.3.- Como puede verse, la sanción por inexactitud está prevista para aquellos eventos en los que el contribuyente o responsable incluye en sus declaraciones tributarias costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, con el propósito de obtener un provecho que se traduzca en el menor pago de impuestos o en la determinación de un mayor saldo a favor.

De ahí que se concluya que lo que el legislador quiere sancionar es la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, pues eso, en últimas, es lo que implica la inexistencia de los egresos que se llevan, sin serlo, como costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo.

No obstante, de conformidad con el inciso final del artículo 647 citado, la sanción por inexactitud resulta improcedente, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00096-01 (18751)
Demandante: Shering Colombiana S.A. – Absorbida por Bayer S.A.
Demandado: Nación – U.A.E. Dian
Página 21

6.4.- Atendiendo tal disposición, la Sección concluye que en el caso concreto 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.

6.5.- Por las razones expuestas en la presente providencia, la Sección confirmará la decisión de primera instancia, en tanto declaró la nulidad parcial del acto demandado, respecto a la imposición de la sanción por inexactitud.

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

- 1.- Se **CONFIRMA** la sentencia del 19 de enero de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que anuló parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412009000086 de 2009 en cuanto impuso sanción por inexactitud, pero por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.
- 2.- Se **RECONOCE** personería para actuar a la abogada María Cristina Arias Hernández, como apoderada judicial de la U.A.E. DIAN, en los términos del poder conferido, que obra a folio 277 del expediente.
- 3.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 128 de la Decisión No. 500 de la Comunidad Andina, se **ORDENA** remitir copia de la presente providencia al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.
- 4.- **DEVUÉLVASE** el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00096-01 (18751)
Demandante: Shering Colombiana S.A. – Absorbida por Bayer S.A.
Demandado: Nación – U.A.E. Dian
Página **22**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ