



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., primero (1) de agosto de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2014-00998-01 (23116)
Demandante: COMUNICACIÓN CELULAR S.A.
Demandado: DIAN
Temas: Impuesto al patrimonio 2011. Acciones poseídas en el exterior.
Carga probatoria. Sanción por inexactitud

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante¹ contra la sentencia del 2 de febrero de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las pretensiones de la demanda, sin pronunciarse sobre las costas.

ANTECEDENTES

El 11 de mayo de 2011, Comcel S.A. presentó la declaración del impuesto al patrimonio del año gravable 2011, en la cual registró un patrimonio bruto de \$6.337.611.684.000, un impuesto a pagar de \$90.373.585.000 y una sobretasa de \$22.593.396.000².

El 29 de julio de 2013, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes formuló el Requerimiento Especial 312382013000151, en el que propuso: *i*) aumentar el patrimonio bruto en \$7.895.664.101.000 y el valor patrimonial neto de acciones o aportes poseídos en sociedades en \$874.888.835.000; *ii*) un mayor impuesto de \$155.691.502.000 y una mayor sobretasa de \$38.922.876.000 e, *iii*) imponer sanción de inexactitud por \$130.635.834.000³. El 30 de octubre de 2013, Comcel S.A. respondió dicho acto⁴.

El 28 de abril de 2014, la División de Gestión de Liquidación de la citada dirección seccional expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412014000052, la cual acogió las glosas del requerimiento especial⁵. La demandante acudió *per saltum* ante la jurisdicción.

¹ Índice 49 de SAMAI. Archivo ED_C01_20 RECURSO APELACIÓN - AAPELACIÓN DE LA PARTE ACTORA. APELACIÓN DE LA PARTE ACTORA. (.pdf) NroActua 49

² Índice 49 de SAMAI. Archivo ED_C01_01 DEMANDA-PODER Y ANEXOS(.pdf) NroActua 49. Páginas 7 a 27

³ Índice 49 de SAMAI. Archivo ED_C01_01 DEMANDA-PODER Y ANEXOS(.pdf) NroActua 49. Páginas 46 a 88

⁴ Índice 49 de SAMAI. Archivo ED_C01_01 DEMANDA-PODER Y ANEXOS(.pdf) NroActua 49. Páginas 125 a 130

⁵ Índice 49 de SAMAI. Archivo ED_C01_01 DEMANDA-PODER Y ANEXOS(.pdf) NroActua 49. Páginas 132 a 155



DEMANDA

Comcel S.A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento, formuló las siguientes pretensiones⁶:

«PRIMERO.- Que es nula la liquidación oficial de revisión No. 312412014000052 del 28 de abril de 2014, por medio de la cual se modificó la liquidación privada del impuesto de patrimonio por el año 2011 presentada por COMCEL S.A.

SEGUNDO.- Que, como consecuencia de lo anterior, se declare en firme la liquidación privada del impuesto al patrimonio presentada por COMCEL S.A por el año gravable 2011».

Invocó como disposiciones violadas, las que se enuncian a continuación:

- Artículos 83 y 209 de la Constitución Política;
- Artículos 265, 647 y 638 del Estatuto Tributario;
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y,
- Artículos 1, 17 y 20 de la Decisión 578 de 2004 de la CAN

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

Se violó el principio de buena fe, al inaplicar el Concepto DIAN 030734 de 2006⁷, conforme al cual el valor de las acciones poseídas por un inversionista colombiano en una sociedad domiciliada en otro país miembro de la Comunidad Andina de Naciones no está gravado en Colombia con el impuesto al patrimonio, posición reiterada en el Oficio DIAN 100202208-014.

La liquidación de revisión indicó que la Decisión 578 de 2004 de la CAN no opera frente al impuesto al patrimonio de que trata el artículo 292-1 del ET⁸, ni a la sobretasa prevista en el artículo 9 del Decreto 4852 de 2010, pues al 1.º de enero de 2011 no existía en Perú el impuesto al patrimonio⁹; sin embargo, estaba vigente el impuesto temporal a los activos netos que se equipara a este, como lo concluye el dictamen pericial aportado en la demanda¹⁰ y el artículo 1.º de la citada decisión, según el cual, su ámbito de aplicación opera respecto de los impuestos sobre la renta y al patrimonio.

No procede la sanción por inexactitud, pues se desconoce la doctrina DIAN vigente durante la ocurrencia de los hechos, la cual respalda la posición de la compañía de no incluir en la base gravable del impuesto las acciones poseídas en la sociedad Telmex Perú. No se acreditaron las conductas sancionables y existió una diferencia de criterios *-fundamentada en el Concepto 30734 de 2017-*, que contiene una argumentación jurídica diferente a la contenida en la liquidación oficial.

OPOSICIÓN

⁶ Índice 49 de SAMAI. Archivo *ED_C01_01 DEMANDA-PODER Y ANEXOS(.pdf) NroActua 49*. Páginas 7 a 27.

⁷Indicó que, para el 1.º de enero de 2011, el mencionado concepto estaba vigente, pues el 28 de octubre de 2013, por lo que de acuerdo con el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, la posición de Comcel S.A. de no incluir en la base del impuesto las acciones poseídas en Telmex Perú, no podía ser objetada por la Administración.

⁸ Adicionado por el artículo 1.º de la Ley 1370 de 2009.

⁹ Razón por la cual la finalidad de evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario no se cumpliría.

¹⁰ Este documento constituye prueba de conformidad con el inciso 3 del artículo 177 de la Ley 1562 de 2012 – Código General del Proceso.



La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, así¹¹:

Conforme al artículo 261 del ET, el patrimonio bruto de la contribuyente incluye los bienes poseídos en el exterior, incluidas las inversiones que tenía en Perú, lo que es acorde con el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004.

Los valores previstos en el artículo 295 del ET¹², son los únicos que se pueden excluir de la base gravable del impuesto, teniendo en cuenta que, en los términos del artículo 338 de la Constitución Política, los beneficios tributarios son de aplicación restrictiva.

El artículo 261 del ET establece que, 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, de manera que la palabra «situado» consagrada en el artículo 17 de la Decisión de la CAN¹³, debe entenderse frente a la ubicación del titular del derecho o bien, y no del bien o derecho.

Se echa de menos la demostración de la existencia de la doble tributación, y la contribuyente pretende suplir esta prueba con escritos «*de abogados extranjeros*», lo cual carece de sentido. Para esos efectos, «*no solo bastaba con citar una justificación jurídica como en este caso se hace a la Decisión 578 de la CAN, sino que también requería probarse el hecho alegado, cual es [que] la doble tributación se había dado*».

Tampoco se acreditó que el impuesto al patrimonio se asemeje al impuesto temporal a los activos netos de Perú, pues la prueba pericial traída por la actora carece de idoneidad, en tanto no estableció que quien la emitió fuera abogada, su concepto no fue apostillado para su validez y tampoco se allegó prueba de la norma que dice establecer elementos similares a los del impuesto al patrimonio en Colombia.

El artículo 647 del ET establece como causal de imposición de la sanción por inexactitud la utilización de datos o factores equivocados, supuesto acreditado en este caso, porque la contribuyente excluyó de la base gravable del impuesto un activo que legalmente formaba parte del patrimonio.

TRÁMITE PROCESAL EN PRIMERA INSTANCIA

Por auto del 31 de agosto de 2016¹⁴, el *a quo* tuvo como pruebas las aportadas en la demanda y en la contestación, corrió traslado para alegar en conclusión y fijó el litigio en determinar si: *i)* se violó la prohibición prevista en la Decisión 578 de 2004 de la CAN; *ii)* está gravado con el impuesto al patrimonio el valor de las acciones poseídas por un inversionista colombiano en una sociedad domiciliada en otro país; *iii)* hay lugar a adicionar a la base gravable del impuesto al patrimonio las acciones poseídas por Comcel en Telmex Perú y, *iv)* procede la sanción por inexactitud.

SENTENCIA APELADA

¹¹ Índice 49 de SAMAI. Archivo ED_C01_01 DEMANDA-PODER Y ANEXOS(.pdf) NroActua 49.

¹² Los únicos rubros que se pueden excluir de la base gravable son: i) el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales y ii) los primeros doscientos millones de pesos del valor de la casa o apartamento de habitación,

¹³ *Impuesto sobre el patrimonio. El patrimonio situado en el territorio de un País Miembro será gravable únicamente por éste.*

¹⁴ Índice 49 de SAMAI. Archivo ED_C01_13 AUDIENCIA INICIAL(.pdf) NroActua 49.



El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B negó las pretensiones de la demanda, sin pronunciarse sobre las costas, con base en las siguientes consideraciones¹⁵:

El artículo 17 de la Decisión 578 de 2004 de la CAN prevé la cesión de la jurisdicción para gravar los bienes o derechos patrimoniales del país de residencia del contribuyente al país de la fuente. Esta norma, de aplicación preferente, pretende evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario, previniendo la evasión y la elusión fiscal.

Conforme al artículo 177 del Código General del Proceso, el peritaje aportado por la actora¹⁶, sobre la vigencia de un impuesto de naturaleza patrimonial en el periodo gravable 2011 en Perú, es prueba idónea para comprobar el texto de una ley de otro país o territorio. De dicha prueba se evidencia que el Tribunal Constitucional Peruano declaró la constitucionalidad del impuesto temporal a los activos netos y señaló que era un impuesto al patrimonio autónomo que tiene por fin gravar los activos netos como manifestación de capacidad tributaria, cuyo hecho generador es la propiedad de activos netos por más de S/.1'000,000 (*soles*) al 31 de diciembre de 2010.

Así, se colige que el impuesto temporal a los activos netos (*Perú*) y el impuesto al patrimonio (*Colombia*) gravan la riqueza de los contribuyentes, con lo cual aplica la Decisión 578 de 2004 de la CAN y se entiende que Colombia cede su jurisdicción a Perú *-país fuente-*, por ser el lugar de ubicación de los bienes y derechos patrimoniales.

No obstante, en sedes administrativa y judicial la actora no probó que: *i)* declaró y pago su obligación tributaria en Perú y que, por ende, las 39.399.409 acciones poseídas en Telmex Perú, fueran gravadas en ese país y, *ii)* al 1.º de enero de 2011, las inversiones canceladas ante el Banco de la República¹⁷ en las sociedades Claro Panamá y AMX Santa Lucía estaban en Perú, como país final de la cesión de las acciones.

El 25 de enero de 2011, la sociedad radicó ante el Banco de la República una solicitud de modificación de nuevo codeudor, producto de una triangulación del crédito a favor de Comcel S.A. y en cabeza de Sercotel S.A de C.V., lo cual es posterior al 1.º de enero de 2011 *-cuando se causó el impuesto-*, e indica que los valores cuestionados forman parte de la base gravable del impuesto al patrimonio.

Conforme al artículo 647 del ET, constituye una inexactitud sancionable la omisión de ingresos de operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen. No existe diferencia de criterio, porque la actora omitió declarar conceptos gravados con el impuesto al patrimonio en Colombia, lo que generó un menor impuesto a pagar, en tanto no se probó que tales activos fueran declarados en Perú.

RECURSO DE APELACIÓN

¹⁵ Índice 49 de SAMAI. Archivo *ED_C01_17 FALLO-SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA. (.pdf) NroActua 49.*

¹⁶ Concepto de la abogada Katarzyna María Duninborkowski Golucowska

¹⁷ El 31 de marzo de 2011



La **demandante**¹⁸ interpuso recurso de apelación, por las siguientes razones:

En el litigio no se discutió la demostración de la liquidación y pago del impuesto en Perú, sino la competencia de un estado miembro de la CAN para gravar los activos ubicados en el país de la fuente.

El artículo 2.17.2.2.3.3 del Decreto 1068 de 2015, prevé que los registros ante el Banco de la República son de carácter informativo y no constitutivo. La cancelación del registro de las inversiones de Comcel S.A. en Claro Panamá S.A., AMX Santa Lucía INC y Sercotel S.A., es posterior a la extinción del derecho de la actora sobre éstas, lo que ocurrió cuando las acciones se aportaron en especie a Telmex Perú, el 21 de diciembre de 2010¹⁹. Desde ese momento, Telmex Perú era titular de las acciones aportadas, siendo improcedente que el Tribunal indique que, para el 1.º de enero de 2011 -causación del impuesto al patrimonio-, las acciones estaban en cabeza de Claro Panamá S.A., AMX Santa Lucía INC. y Sercotel S.A.²⁰

No hay lugar a imponer sanción por inexactitud, porque no se omitieron activos en la declaración, en tanto los rubros discutidos se registraron como parte del activo bruto al 1.º de enero de 2011, solo que se solicitaron como patrimonio exento por la cesión dada entre Colombia y el país de ubicación los bienes (*Perú*). Existe diferencia de criterios por una argumentación diferente a la contenida en la liquidación de revisión, pero igual a la sostenida en el Concepto DIAN 30734 de 2006.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

Mediante auto de 21 de junio de 2024²¹, se decretó la reanudación del proceso que fue suspendido por prejudicialidad, al encontrar que el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina ya se había pronunciado sobre la interpretación de las normas de la Decisión 578 de 2004²², que en este proceso se debaten.

El recurso se admitió por auto de 16 de junio de 2017²³. La **actora** insistió en que el pago de la obligación tributaria en Perú no se debate, y en que la cancelación del registro de inversiones de diferentes compañías es posterior a la extinción de su derecho sobre esas acciones. La **DIAN** indicó que el intercambio de acciones y la cesión de crédito no cumplen la normativa comunitaria para evitar la doble imposición; que la contribuyente no probó que tributó sobre su patrimonio en Perú, y que el *a quo* no analizó los artículos 17 y 20 de la Decisión 578 de 2004, cuya finalidad es evitar la evasión fiscal. Que el 31 de marzo de 2011, luego de la causación del impuesto al patrimonio, Comcel radicó ante el Banco de la República la cancelación de la inversión colombiana en el exterior, lo cual es acorde con los artículos 46 del Decreto 2080 de

¹⁸Índice 2 de SAMAI, carpeta ED_CARPETAEL_5400123330002023(.zip) NroActua 2. Archivo 016Recurso de Apelación Departamento Norte de Santander.pdf.

¹⁹ Así también lo concluyó la DIAN en el Requerimiento Especial.

²⁰ Agregó que adjuntó con el recurso documentos pertenecientes a los antecedentes administrativos en los que se logra evidenciar los movimientos accionarios entre en Claro Panamá S.A, AMX Santa Lucía INC y Sercotel S.-A y Comcel S.-A.

²¹ Índice 54 de SAMAI

²² En esa providencia se indicó que el 13 de marzo de 2023, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina publicó la nota de prensa 01-2023/TJCA, en la que señaló que cuando una norma ha sido interpretada con anterioridad por este tribunal, el juez nacional no está obligado a solicitar que esa misma norma se vuelva a interpretar, pues su contenido y alcance ya ha sido aclarado. Por ello, en el auto se destacó que, como el citado Tribunal ya se había pronunciado sobre las normas de la Decisión 578 de 2004 debatidas en este caso, el proceso se debía reanudar.

²³ Índice 49 de SAMAI. Archivo ED_C06_03 AUTO QUE ADMITE Y O ADMITE Y DECRETA PRUEBAS - ADMITE APELACIÓN. (.pdf) NroActua 49



2000 y 35 de la Resolución 8 del 2000, según los cuales las modificaciones ante el banco surten efectos hasta su respectivo registro. Citó la sentencia del 21 de agosto de 2014, exp. 18571²⁴.

El **Ministerio público** pidió²⁵ revocar la sentencia apelada y acceder a las pretensiones de la demanda, porque una es la fecha de la inversión y otra la de su registro ante el Banco de la República; el Tribunal no observó las pruebas en las que la actora informó a dicho banco sobre la inversión en Telmex Perú y la cancelación de las sociedades extranjeras, y las pruebas de la liquidación y pago de la obligación tributaria en Perú no son las únicas conducentes para reconocer la inversión.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad del acto administrativo que determinó el impuesto al patrimonio del año gravable 2011, e impuso sanción por inexactitud a Comcel S.A.

En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer si: *i)* se debía probar la liquidación y pago de la obligación tributaria en Perú para relevarse del pago del impuesto al patrimonio en Colombia; *ii)* para la fecha de causación del impuesto al patrimonio del año 2011, las acciones por las inversiones en Claro Panamá S.A, AMX Santa Lucía INC y Sercotel S.A. formaban parte del patrimonio de Comcel S.A., según los registros ante el Banco de la República y, *iii)* procede la sanción de inexactitud.

Previo a decidir, se advierte que, mediante auto de 29 de junio de 2023, se declaró fundado el impedimento manifestado por el magistrado Wilson Ramos Girón²⁶, por lo que queda separado del conocimiento del proceso. Con todo, como existe *quorum* para fallar, la Sala se pronunciará sobre el litigio planteado por las partes.

Decisión 578 de 2004 - competencia para gravar el patrimonio en Colombia

De conformidad con el artículo 295 del ET, modificado por el artículo 28 de la Ley 111 de 2006, la base gravable del impuesto al patrimonio está constituida por el valor del patrimonio del contribuyente *-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-*.

A su vez los artículos 261 y 282 *lb.*, establecen que el patrimonio bruto está conformado por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos en el último día del año o periodo gravable; que 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, y que el patrimonio líquido se determina al restar del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o periodo gravable, el monto de sus deudas vigentes a esa fecha.

²⁴ CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁵ Índice 49 de SAMAI. Archivo *ED_C06_08 CONCEPTO DEL MINISTERIO PUBLICO(.pdf) NroActua 49*

²⁶ Índice 40 de SAMAI



Como lo ha afirmado la Sala²⁷, para determinar el patrimonio susceptible de ser gravado en Colombia, respecto de los contribuyentes con residencia fiscal en el país, se aplicará el *-estatuto personal-*, conforme al cual las rentas o bienes que un contribuyente obtenga, tanto en el estado de su domicilio o residencia, como en el resto del mundo, se gravan en el Estado de domicilio o residencia del contribuyente.

Ahora bien, en aras de evitar la doble tributación, Colombia suscribió acuerdos internacionales en los que el criterio impositivo puede variar frente a la regla general establecida en la legislación interna, como es el caso de la Decisión 578 de 2004 de la Comisión de la Comunidad Andina, creada por el Acuerdo de Cartagena.

De acuerdo con el artículo 1.º de la mencionada Decisión, ésta aplica a las personas domiciliadas en los países miembros de la Comunidad Andina, como son Bolivia, Perú, Colombia y Ecuador, y recae sobre los impuestos de renta, patrimonio y sus análogos.

Conforme al artículo 17 de la decisión, será potestad del Estado donde se localicen los bienes o derechos susceptibles de ser gravados con los tributos mencionados, imponer la carga fiscal correspondiente, independientemente de la residencia del sujeto pasivo, siendo menester determinar dónde se encuentra localizado el bien o derecho susceptible del gravamen. Esta norma debe interpretarse y aplicarse sistemáticamente con el artículo 20 *ib.*, el cual indica que no serán válidas las interpretaciones o aplicaciones que resulten en evasión fiscal, y que ninguna de sus disposiciones impide la aplicación de legislación interna que evite el fraude o la mencionada evasión.

En ese contexto, el 13 de junio de 2014, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, dentro del proceso 230-IP-2013 -*Gaceta Oficial 2348-*, interpretó y dio alcance a los artículos 1.º, 17 y 20 de la Decisión 578 de 2004²⁸, al señalar:

«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. 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).

*La corte consultante ha de tener en cuenta, que para que opere la doble tributación ha de existir **identidad de los sujetos, de objeto, del impuesto y del periodo tributario en los dos países.** Deberá tener en cuenta, asimismo, lo que el artículo 20 ejusdem, respecto de la interpretación y aplicación de la Decisión 578, establece. **Esto es muy importante, desde que 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 de evitar la evasión fiscal, eludiendo el pago de las obligaciones tributarias.** Se resalta.*

Así mismo, en un caso con supuestos fácticos similares, en relación con el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004, respecto del impuesto al patrimonio del año 2011, ese Tribunal, en el proceso 646-IP-2018, MP. Gustavo García Brito, precisó:

«(...) El artículo 17 de la referida Decisión 578 aborda el tema del impuesto al patrimonio que es gravado en un País Miembro, cuyo contenido es el siguiente:

²⁷ Sentencia de 21 de agosto de 2014, Exp. 18751, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

²⁸ En respuesta a una solicitud formulada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado dentro del expediente 2010-00097.



“Artículo 17.- Impuesto sobre el Patrimonio

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

2.3 *La norma citada recoge el principio territorial que tiene por fundamento gravar los bienes y derechos susceptibles de valoración económica del contribuyente en el lugar donde se encuentren situados. Así, el impuesto al patrimonio es gravable únicamente en el País Miembro donde se sitúe.*

2.4 *La Decisión 578 no regula la forma en la que los contribuyentes deben determinar el importe a pagar por el impuesto al patrimonio, toda vez que este se calcula de acuerdo con la normativa interna de cada País Miembro, en la que se especifican además los requisitos características y demás elementos que configuran este impuesto, especialmente en relación con la materia imponible.*

2.5 *Es necesario considerar que la Decisión 578 también tiene por objeto evitar la evasión fiscal a fin de que los contribuyentes no pretendan aplicar este régimen para evadir o eludir el pago de las obligaciones tributarias, afectando así a las administraciones nacionales.*

2.6 *De esta forma, si en el país A no existe impuesto al patrimonio y, en consecuencia, el contribuyente no lo paga, la autoridad nacional del país B estaría facultada para ejercer el cobro de dicho impuesto, siempre y cuando el domicilio del contribuyente y el patrimonio que se pretende gravar se encuentren en el territorio del país B, de conformidad con la ley nacional aplicable. Un entendimiento contrario podría generar evasión fiscal.*

2.7 *Asimismo, es esencial que, en cada caso, se realice un minucioso análisis sobre los tributos ya pagados en un País Miembro y los tributos por pagar en otro, a efectos de que no se confundan por una parte los hechos imponibles (hecho generador del tributo); y, por otra, las materias imponibles o gravables (elemento económico sobre el que recae el tributo). Dado que los hechos gravables o imponibles son distintos, no cabe que un mismo aspecto sea gravado al mismo tiempo por un impuesto a la renta y un impuesto al patrimonio.*

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

Lo anterior, evidencia que la Decisión 578 de 2004, tiene como finalidades evitar la doble imposición sobre una misma renta, así como la evasión y elusión fiscal, para lo cual estableció como requisito de aplicabilidad la «*identidad de los sujetos, de objeto del impuesto y del periodo tributario en los dos países*», siendo esencial que, en cada caso particular, se realice un minucioso análisis sobre los tributos pagados en los países miembros, a la luz de su artículo 20, el cual define el objeto de la norma.

Caso concreto

La apelante alegó que en el litigio no se discutió la demostración de la liquidación y pago del impuesto en Perú, sino la competencia de un estado miembro de la CAN para gravar los activos ubicados en el país de la fuente.

Contrario a lo afirmado por la contribuyente, la Sala observa que en los actos demandados y en la contestación de la demanda la Administración echó de menos la



comprobación de la existencia de una doble imposición²⁹, al manifestar que «no solo bastaba con citar una justificación jurídica como en este caso se hace a la Decisión 578 de la CAN, sino que también requería probarse el hecho alegado, cual es [que] la doble tributación se había dado», lo cual, como lo indicó el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina de Naciones, requiere de «un minucioso análisis sobre los tributos ya pagados en un País Miembro y los tributos por pagar en otro».

En ese sentido, y acorde con el objeto de la Decisión 578 de la CAN y con la posición del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina de Naciones, se considera que en el caso concreto no es posible restringir la discusión a la facultad de los países miembros para gravar el patrimonio, sin estudiar la existencia de una doble tributación que avale la aplicabilidad de la citada decisión, cuyo artículo 20 dispone que «La interpretación y aplicación de lo dispuesto en esta Decisión se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario».

Para esos efectos, se advierte que la demandante no acreditó los requisitos puestos de presente por el Tribunal, pues no demostró la existencia de una doble imposición, en tanto no acreditó que ella o Telmex Perú pagaran en un país miembro (Perú) tributos análogos al impuesto al patrimonio, ni tampoco la existencia de «identidad de sujeto, de la naturaleza y objeto del impuesto y del período tributario en los dos Países Miembros».

En el primer evento, es un hecho no refutado por la demandante que no presentó pruebas del pago del impuesto temporal a los activos netos -ITAN- en Perú, respecto de los activos cuestionados. Sobre este tema, la Sala³⁰, en un caso en el que se debatía la aplicabilidad de las normas que acá se discuten y que fueron objeto de interpretación por parte del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina de Naciones -proceso 646-IP-2018, MP. Gustavo García Brito- precisó que, ante la falta de demostración del ejercicio de la potestad tributaria por parte de Perú -atribuida por el artículo 17 de la Decisión 578 de 2004-, el país facultado para exigir el cumplimiento de la carga tributaria relacionada con el impuesto al patrimonio es Colombia.

Asimismo, la actora tampoco acreditó que fuera sujeto pasivo del impuesto temporal a los activos netos -ITAN en Perú, pese a que a esta correspondía la carga de demostrar sus afirmaciones, esto es, que estaba amparada por la Decisión 578 de 2004, por la existencia de una doble tributación, conforme lo establece el artículo 167 del CGP.

Si bien la demandante presentó un concepto de la abogada Katarzyna María Duninborkowski Golucgowska, que fue admitido por el *a quo*, en relación con la existencia legal del Impuesto Temporal a los Activos Netos – ITAN en el Perú, ello no basta para acreditar la existencia de una doble tributación que, como se indicó, debe demostrarse para aplicar la Decisión 578 de 2004, bajo los requisitos puestos de presente por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

²⁹ La liquidación de revisión puso de presente que, en el Acta de Inspección Tributaria del 20 de mayo 2013, consta que se requirió a la contribuyente para comprobar el pago del impuesto en Perú, así: «2. Para efectos de acogerse al artículo 17 del pacto Andino (patrimonio excluido del impto en Colombia), el patrimonio debe estar gravado en la fuente, es decir Perú, pueden uds, demostrar que en Perú ese patrimonio está o fue gravado; es decir, si esa inversión, en Perú, generó y pagó impuestos? Anexar copia de la documentación pertinente» a lo que la demandante contestó «no puede la DIAN pretender imponer condiciones a lo señalado en una norma de carácter comunitario al exigir que, para que aplique lo contemplado en el artículo 17 (que expresamente hace referencia al impuesto al patrimonio), se pruebe que el patrimonio efectivamente fue gravado en el país en el que se encuentre situado».

³⁰ Sentencia del 5 de agosto de 2021, Exp. 23979 CP Stella Jeannette Carvajal Basto.



De otra parte, para demostrar la inversión en Telmex Perú, la demandante allegó los siguientes documentos:

Inversiones de Claro Panamá³¹:

- Carta radicada en el Banco de la República DER BOG 135862011 en la que Comcel S.A. reporta la cesión de acciones por 239.688.667 en Claro Panamá a Telmex Perú.
- Certificación del representante legal de Telmex Perú que indica que el 21 de diciembre de 2010 Comcel S.A entregó 239.688.667 acciones poseídas en Claro Panamá y a cambio Comcel S.A recibió 6.339.619 acciones en Telmex Perú.

Inversiones en AMX Santa Lucía³²:

- Oficio GTE P -705 de 2 de julio de 2009 de Comcel S.A. dirigido a Corficolombiana, informando la cesión de deuda de Oceanic Digital a AMX Santa Lucía.
- Formulario 7 del Banco de la República en el que se reporta la modificación.
- Certificación del representante legal de Telmex Perú que indica que el 21 de diciembre de 2010 Comcel S.A entregó 341.741.907 acciones poseídas en AMX Santa Lucía y a cambio Comcel S.A recibió 9.455.086 acciones en Telmex Perú.

Inversiones en Sercotel S.A.³³:

- Carta de Comcel S.A dirigida al Banco de la República en la que informa el registro de endeudamiento con Sercotel S.A.
- 15 pagarés firmados por Sercotel S.A en donde Comcel S.A le otorga créditos desde septiembre a diciembre de 2010, registrados como crédito externo activo en el Banco de la República.
- Oficios Radicados en el Banco de la República DER BOG 03989-2011, 03986-2011, 03983-2011, 03897-2011, 03992-2011, 03993-2011, 03988-2011, 093991-2011, 03975-2011, 03977-2011, 03977-2011, 03977-2011, 03978-2011, 03978-2011, 03979-2011, 03981-2011, 03982-2011 en donde Comcel S.A informa que Sercotel S.A cedió a Telmex Perú la cuenta por pagar que tenía con Comcel.
- Contrato de cesión de posición contractual y asunción de deuda como deudora cedida Comcel S.A como acreedora y Telmex Perú como cesionaria.
- Certificación del representante legal de Telmex Perú en donde certifica que es la deudora de Comcel S.A por \$USD 483.376.697,18 a cambio de 23.605.704 acciones.

Sobre estos documentos, la DIAN señaló que «*que COMCEL S.A no efectúa NUEVAS INVERSIONES, en TELMEX PERÚ, con esas cuentas por pagar que posee con COMUNICACIÓN CELULAR S.A lo que realiza es una capitalización vía incremento o aumento de capital social de Telmex Perú, tal como se puede ver a folio 40*».

Asimismo, en el Requerimiento Especial 312820130000151 del 29 de julio de 2013, expresó que «*el Revisor Fiscal del contribuyente COMUNICACIÓN CELULAR S.A COMCEL S.A., con NIT 800.153.993 con ocasión a la asamblea de accionistas no informa ni llama la atención sobre novedades en la composición de las inversiones de COMUNICACIÓN CELULAR S.A COMCEL S.A*».

Al analizar los documentos señalados bajo las reglas de la sana crítica, se evidencia que los mismos no demuestran con certeza que, al 1.º de enero de 2011, fecha en que se causó el impuesto al patrimonio en Colombia, la actora poseyera acciones por

³¹ Tomado de los Antecedentes del Requerimiento Especial nro 3123820130000151

³² Tomado de los Antecedentes del Requerimiento Especial nro 3123820130000151

³³ Tomado de los Antecedentes del Requerimiento Especial nro 3123820130000151



la suma de \$1.558.052.416.764, en Telmex Perú, o que sobre estas se hubiese tributado en ese país.

Así las cosas, la demandante no demostró encontrarse dentro de los supuestos de aplicabilidad de la Decisión 578 de 2004 de la CAN, en tanto no acreditó la existencia de una doble imposición, pues no probó haber asumido una carga tributaria en un país miembro (*Perú*), o que ostentara la calidad de sujeto pasivo del ITAN en esa jurisdicción, esto es, la existencia de «*identidad de sujeto, de la naturaleza y objeto del impuesto y del período tributario en los dos Países Miembros*», conforme a lo precisado por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina de Naciones. No prospera la apelación

Por lo tanto, como en este caso no opera la Decisión 578 de 2004 de la CAN, Comcel S.A. debía incluir dentro del patrimonio líquido gravable de la declaración del impuesto al patrimonio del periodo fiscal 2011, la suma de \$1.558.052.416.764, por concepto de activos en el exterior.

Sanción por inexactitud

El Tribunal consideró procedente la imposición de la sanción por inexactitud, al concluir que la suma de los activos reportados como acciones en Telmex Perú debían ser incluidas dentro de la base gravable del impuesto al patrimonio, por lo que no tenerlas en cuenta constituía una omisión.

La parte demandante indicó que, si bien estas sumas fueron declaradas, se excluyeron de la base gravable, por razones expuestas. Agregó que en este caso existe una diferencia de criterios sobre la aplicación de la Decisión 578 de 2004 de la CAN.

El parágrafo 5.º del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 640 del ET, para admitir la aplicación del principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario, conforme a lo dispuesto en el artículo 29 de la CP³⁴. Por su parte, el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 disminuyó la tarifa de la sanción por inexactitud del 160 % al 100 %. Así, al resultar menos gravosa la sanción contenida en el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que la vigente en el momento de los hechos, se reliquidará la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100 %, así:

Saldo a pagar declarado	\$112.966.982.000
Saldo a pagar determinado	\$194.614.378.000
Base sanción por inexactitud	\$81.647.396.000
Sanción por inexactitud 100 %	\$81.647.396.000

Por lo anterior, procede anular parcialmente los actos administrativos demandados, pues si bien procede la sanción por inexactitud, el monto a liquidar, en observancia del principio de favorabilidad es el que resulta de aplicar el 100 % de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el declarado por el contribuyente.

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento

³⁴ Ley 1819 de 2016, art. 282. Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así: «*Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo [...] Parágrafo 5. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*».



del derecho fijará la sanción por inexactitud en el monto establecido en esta providencia. Negará las demás pretensiones de la demanda.

Finalmente, conforme a los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso³⁵, no se condenará en costas (*agencias en derecho y gastos del proceso*) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

FALLA

1.- REVOCAR la sentencia del 2 de febrero de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B. En su lugar, se dispone:

*«**Declarar** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 312412014000052 del 28 de abril de 2014, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, por medio de la cual se modificó la liquidación privada del impuesto al patrimonio por el año 2011, presentada por COMUNICACIÓN CELULAR S.A. - COMCEL S.A.*

*A título de restablecimiento del derecho, **fijar** la sanción por inexactitud a cargo de COMUNICACIÓN CELULAR S.A. COMCEL S.A, en el monto liquidado en la parte motiva de esta providencia.*

***Negar** las demás pretensiones de la demanda».*

2.- Sin condena en costas en ambas instancias.

3.- Reconocer personería jurídica a Marco Tulio Montes Canales como apoderado de la DIAN, en los términos del poder conferido³⁶.

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

³⁵ C.G.P. «Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».*

³⁶ Índice 52 de SAMAI



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00998-01 (23116)
Demandante: COMUNICACIÓN CELULAR S.A.

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclara voto