**Interpretación Prejudicial 217-IP-2021**

**26-02-2025**

**Comunidad Andina de Naciones**

**Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina**

**Quito, 26 de febrero de 2025**

|  |  |
| --- | --- |
| Proceso: | 217-IP-2021 |
| Asunto: | Interpretación prejudicial |
| Consultante: | Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado de la República de Colombia |
| Expediente interno del consultante: | 25000-23-37-000-2014-00998-01 (23116) |
| Referencia: | Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en la Comunidad Andina |
| Norma objeto de la interpretación prejudicial: | Artículo 17 de la Decisión 578 - «Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal» de la Comisión de la Comunidad Andina |
| Tema objeto de interpretación: | El impuesto sobre el patrimonio en el marco del régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en la Comunidad Andina |
| Magistrado ponente: | Hugo R. Gómez Apac |

**Visto:**

El Oficio S/N del 31 de agosto de 2021, recibido vía correo electrónico el 7 de septiembre de 2021, mediante el cual la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado de la República de Colombia solicitó interpretación prejudicial al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina (en lo sucesivo, el **Tribunal**o el **TJCA)**del artículo 17 de U Decisión 578 - «Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal» emitida por la Comisión de la Comunidad Andina (en adelante, la **Decisión 578)**[1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=53343#cite_note-1)**,**a fin de resolver el proceso interno 25000-23-37-000-2014- 00998-01 (23116).

**Considerando:**

**A. Antecedentes**

|  |  |
| --- | --- |
| **Partes en el proceso interno** | |
| **Demandante:** | Comunicación Celular S.A. o Comcel S.A. **(Comcel)** |
| **Demandada:** | Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales **(DIAN)**de la República de Colombia **(Colombia)** |

**B.** **Síntesis de Hechos Relevantes**

1. El 11 de mayo de 2011, Comcel presentó su declaración del impuesto sobre el patrimonio correspondiente al año gravable 2011.

2. El 8 de abril de 2013, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN inició la fiscalización de la declaración de impuesto sobre el patrimonio del año 2011 realizada por Comcel.

3. El 29 de julio de 2013, la DIAN expidió el requerimiento especial 3123820130000151, mediante el cual propuso la modificación de la liquidación privada del impuesto sobre el patrimonio presentada por Comcel para el año gravable 2011. En este requerimiento, la DIAN aumentó la base gravable por el valor de las acciones de la sociedad Telmex Perú S.A. **(Telmex Perú),**con domicilio en la República del Perú **(Perú),**pertenecientes a Comcel.

4. El 9 de octubre de 2013, Comcel respondió al requerimiento especial de la DIAN. En esencia, se opuso al aumento de la base gravable del impuesto sobre el patrimonio en virtud de los siguientes argumentos:

o De conformidad con el artículo 17 de la Decisión 578, las acciones en Telmex Perú, pertenecientes a Comcel, no pueden ser gravadas en Colombia.

o Adicionalmente, el concepto de la DIAN 030734 del 17 de abril de 2006 establece que:

«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.»

5. El 28 de abril de 2014, la autoridad tributaria notificó la liquidación oficial de revisión del impuesto de patrimonio 312412014000052 por el año gravable de 2011. Esta liquidación aumentó la base gravable, liquidando un mayor impuesto y una mayor sobretasa e imponiendo una sanción por inexactitud, en la forma en que había sido propuesta por el requerimiento especial. La DIAN sostuvo lo siguiente:

o El concepto de la DIAN 030734 del 17 de abril de 2006 es un criterio auxiliar de interpretación de la Ley en cuanto no desconozca el ordenamiento jurídico superior, pero mediante dicho concepto no se puede legislar.

o Con relación a la Decisión 578:

Las normas comunitarias andinas no son aplicables respecto del impuesto al patrimonio en Colombia correspondiente al año gravable 2011[2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=53343#cite_note-2).

Esta Decisión tiene por objeto evitar la doble tributación; en consecuencia, para que sea aplicable, es necesario que el impuesto sobre el patrimonio rija en los dos países involucrados. En este sentido, si en Perú no existe el impuesto sobre el patrimonio, no resulta aplicable el artículo 17 de la Decisión 578.

6. El 26 de agosto de 2014, Comcel presentó demanda ante la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca de Colombia y solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 312412014000052 del 28 de abril de 2014, que modificó la liquidación privada del impuesto al patrimonio correspondiente al año gravable 2011. En lo referente a la normativa andina, alegó lo siguiente:

o Que, de acuerdo con el último párrafo del artículo 1 de la Decisión 578[3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=53343#cite_note-3), esta norma es aplicable no solamente para los impuestos vigentes en el momento de su expedición, sino también a cualquier otro impuesto que, debido a su base gravable o materia imponible, fuera esencial y económicamente análogo a los impuestos a la renta y sobre el patrimonio.

o Que, en Perú, durante el año 2011, estaba vigente el «Impuesto Temporal a los Activos Netos» (ITAN)[4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=53343#cite_note-4), que es un impuesto al patrimonio autónomo que grava a los activos netos como manifestación de capacidad contributiva. Por lo tanto, al existir un impuesto sobre el patrimonio en el año gravable 2011, tanto en Perú como Colombia, es aplicable el artículo 17 de la Decisión 578.

o Que, la Decisión 578 no contiene normas sobre la situación territorial de los bienes patrimoniales, por consiguiente, es aplicable el principio de complemento indispensable. En este sentido, ante el silencio de las normas comunitarias sobre la ubicación territorial de los bienes, es aplicable la normativa interna, es decir, el numeral 2 del [artículo 265](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=340) del Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales[5](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=53343#cite_note-5) (en adelante, el **ET).**

o Que, por lo expuesto, las acciones poseídas por Comcel en una compañía peruana se entienden poseídas en Perú. En consecuencia, solo pueden ser gravadas con el impuesto sobre el patrimonio por la administración tributaria peruana.

7. La DIAN contestó la demanda objetando la exclusión de las acciones poseídas en Telmex Perú de la base del impuesto al patrimonio de Colombia correspondiente al año 2011. En términos generales, indicó lo siguiente:

o Que, de conformidad con el artículo 20 de la Decisión 578, la finalidad y propósito de dicha norma andina es evitar que las personas naturales o jurídicas paguen por las mismas rentas o patrimonio en dos o más países que conforman la Comunidad Andina, limitando estrictamente las interpretaciones o aplicaciones que permitan la evasión fiscal.

o Que, considerando que la Decisión 578 no regula la situación del patrimonio en un territorio determinado, la DIAN acudió al [artículo 265](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=340) del ET para entender la definición de la palabra «situado» del artículo 17 de la Decisión 578. Concluyó que esta palabra debe entenderse con relación a la ubicación del titular del derecho o bien, y no la ubicación del bien o derecho propiamente dicho. Por consiguiente, en este litigio debe tomarse la ubicación de la sociedad colombiana que ostenta la calidad de titular de la inversión en Telmex Perú (es decir, Colombia), y no el país donde se realiza la inversión (es decir, Perú).

o Que, la Decisión 578 no solo se expidió para el impuesto a la renta a cargo de las sociedades multinacionales que operan en el territorio de los Países Miembros, sino también para el complementario de patrimonio, que Comcel confunde con el impuesto al patrimonio vigente en Colombia en el año gravable 2011. Este impuesto no existía para el momento en que se expidió y aprobó la referida Decisión.

o Que, no es suficiente citar una justificación jurídica como la Decisión 578, sino que también se requiere probar el hecho alegado; es decir, que la doble tributación ocurrió.

o Por lo demás, la DIAN reiteró sus argumentos de la fase administrativa.

8. El 28 de febrero de 2017, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca de Colombia emitió sentencia negando las pretensiones de la demanda. En esencia, determinó lo siguiente:

o Que, para dirimir un asunto de doble tributación, la Comunidad Andina no estableció el criterio personal sino el criterio de localización del bien o derecho susceptible del gravamen.

o Que, es aplicable la Decisión 578 porque el impuesto al patrimonio en Colombia es el mismo Impuesto Temporal a los Activos Netos en Perú. Por lo tanto, el país de residencia de Comcel (es decir, Colombia) cede su jurisdicción al país de la fuente del ingreso (es decir, Perú).

o Que, la prueba pertinente y conducente es la declaración del ITAN presentada y pagada en Perú. Sin embargo, en el presente caso el contribuyente no probó siquiera suntuariamente la declaración y posterior pago en este País Miembro, por lo que no está comprobada la existencia de una doble tributación.

9. El 8 de marzo de 2017, Comcel presentó recurso de apelación. El contribuyente señaló que no resultaba pertinente la prueba de la liquidación y pago del impuesto sobre el patrimonio en Perú. La materia litigiosa es la asignación de la competencia a un País Miembro de la Comunidad Andina para gravar con el impuesto al patrimonio de Colombia los activos ubicados en su territorio (Perú).

10. Mediante Auto del 31 de agosto de 2021, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado de Colombia suspendió el proceso interno y resolvió solicitar interpretación prejudicial al TJCA, a fin de emitir la correspondiente sentencia.

**C. Asuntos Controvertidos**

De la revisión de los documentos remitidos por la autoridad consultante, este Tribunal considera que, de todos los temas controvertidos en el proceso interno, los que resultan pertinentes para la presente interpretación prejudicial, por estar vinculados con la normativa andina, son los siguientes:

- Si, según lo establecido en el artículo 17 de la Decisión 578, las acciones de una empresa domiciliada en Perú, cuya propiedad pertenece a otra empresa domiciliada en Colombia, deben ser gravadas con el impuesto al patrimonio en el país de residencia del contribuyente (Colombia); o, en el país de la fuente del patrimonio (Perú).

- Si, de conformidad con la Decisión 578, la empresa domiciliada en Colombia debió probar el pago o la declaración del impuesto al patrimonio en el país de la fuente del patrimonio (Perú), ya que, de lo contrario, eso facultaría al país de residencia del contribuyente (Colombia) a cobrar dicho tributo con la finalidad de evitar la evasión fiscal.

Este Tribunal no se referirá a la normativa nacional aplicable en lo referente a la validez de los actos administrativos o al medio idóneo para revisarla, pues no tiene relación con el derecho comunitario andino.

**D.** **Norma Objeto de la Interpretación Prejudicial**

La autoridad consultante solicitó la interpretación prejudicial del artículo 17 de la Decisión 578[6](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=53343#cite_note-6). Procede su interpretación por ser pertinente.

**E.** **Tema Objeto de Interpretación**

1. El impuesto sobre el patrimonio en el marco del régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en la Comunidad Andina.

2. Respuesta a las preguntas formuladas por la autoridad consultante.

**F. Análisis del Tema Objeto de Interpretación**

**1. El impuesto sobre el patrimonio en el marco del régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en la Comunidad Andina**

**Marco teórico general**

1.1. La Decisión 578 tiene por objeto evitar la doble tributación de **unas mismas**rentas o patrimonios a nivel comunitario.

En principio, se trata del Impuesto a la Renta y del Impuesto al Patrimonio (o los Activos). Sin embargo, se aplica a las modificaciones que se introdujeran a los referidos impuestos y a cualquier otro impuesto que, independientemente del nombre que se le dé, en razón de su base gravable o materia imponible, fuera esencial y económicamente análogo a los anteriores y que fuere establecido por cualquiera de los Países Miembros.

1.2. El artículo 20 de la Decisión 578 establece lo siguiente:

**«Artículo 20.- Interpretación y aplicación**

La interpretación y aplicación de lo dispuesto en esta Decisión se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario.

No serán válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los Países Miembros.

Nada de lo dispuesto en esta Decisión impedirá la aplicación de las legislaciones de los Países Miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal».

1.3. La misma renta, o el mismo patrimonio, no puede estar gravado en dos Países Miembros de la Comunidad Andina. Solo puede estar gravado en uno de ellos, conforme a las reglas establecidas en la Decisión 578.

1.4. Si, conforme a lo establecido en la Decisión 578, una determinada renta o patrimonio es gravable en el país “A” de la Comunidad Andina, solo este país puede exigirlo. El país “B” no puede exigirlo por el solo hecho de que no lo ha cobrado el país “A”.

1.5. No hay evasión fiscal si, conforme a lo establecido en la Decisión 578, una determinada renta o patrimonio es gravable por el país “A” de la Comunidad Andina, pero este país opta por no gravarlo impositivamente, o habiéndolo gravado, no lo exige o cobra. Esta situación no otorga potestad al país “B” de la Comunidad Andina para exigir o cobrar lo que no le corresponde.

1.6. El propósito de la Decisión 578 es evitar que dos Países Miembros pretendan gravar o cobrar una misma renta o patrimonio. Una determinada renta o patrimonio solo puede ser gravable impositivamente por un País Miembro de la Comunidad Andina, que es el único que puede exigir o cobrar el tributo correspondiente, si así lo decide. Pero si quien debiera gravarlo y cobrarlo no lo hace (no lo grava, o no lo cobra), ello no da pie a que otro País Miembro adquiera potestad para exigirlo o cobrarlo.

1.7. Evasión fiscal no significa que al menos un País Miembro de la Comunidad Andina deba gravar o cobrar.

1.8. Evasión fiscal existe cuando el contribuyente, intencionalmente, no paga el tributo que debería pagar porque está gravado en un País Miembro, siendo este el único que, conforme a las reglas de la Decisión 578, tiene potestad para gravarlo, exigirlo o cobrarlo.

Dicho en otros términos, evasión fiscal significa que el contribuyente, de manera consciente y deliberada, no paga el tributo que debería pagar al País Miembro que, conforme a las disposiciones de la Decisión 578, es el único que tiene la potestad de gravarlo, exigirlo y cobrarlo.

**El impuesto al patrimonio**

1.9. El hecho imponible del impuesto al patrimonio[7](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=53343#cite_note-7) lo constituye la riqueza de una persona, conformada por los bienes y derechos valorables económicamente[8](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=53343#cite_note-8). Es decir, el valor de la riqueza o valor patrimonial a la fecha de cierre del ejercicio económico o del año civil, calculándose a partir del patrimonio neto del contribuyente (conjunto de bienes y derechos valorables económicamente, dentro y fuera de un determinado país), una vez deducidas las deudas y demás obligaciones. Se entiende que su fórmula se concibe así:

**Patrimonio = Activo - Pasivo**

1.10. El artículo 17 de la Decisión 578 establece que «[e]l patrimonio situado en el territorio de un País Miembro, será gravable únicamente por éste». Esta norma recoge el *principio territorial o de la fuente* que tiene por fundamento gravar los bienes y derechos susceptibles de valoración económica del contribuyente en el lugar donde se encuentren situados. Así, en la Comunidad Andina, el impuesto al patrimonio es gravable únicamente en el País Miembro donde se sitúe.

**Las acciones de una empresa domiciliada en otro País Miembro de la Comunidad Andina como activo**

1.11. Si la persona “X”, domiciliada en el País Miembro “A”, tiene acciones en la empresa “Y”, que está domiciliada en el País Miembro “B”, se puede afirmar que “X” tiene patrimonio o activos en “B”.

1.12. Bajo el *sistema territorial o de la fuerte,* las acciones de la empresa “Y” son un activo que está ubicado en el domicilio de la empresa “Y”. De ahí la afirmación de que la persona “X” tiene patrimonio o activos (acciones de la empresa “Y”) en el país “B” (donde tiene su domicilio la empresa “Y”). En este ejemplo, la única autoridad que puede gravar, exigir y cobrar un impuesto al patrimonio por las acciones que la persona “X” tiene en la empresa “Y” es la autoridad tributaria del país “B”, puesto que ese es el domicilio de la empresa “Y”.

1.13. Como se ha dicho anteriormente, si el país “B” ha optado por no gravar, o su autoridad tributaria no exige o cobra, impuesto alguno por las acciones que “X” tiene en “Y”, ello no otorga potestad a la autoridad tributaria del país “A” pata hacerlo.

**2. Respuesta a las preguntas formuladas por la autoridad consultante**

Antes de dar respuesta a las preguntas formuladas por la autoridad consultante, es necesario precisar que este Tribunal no brindará respuestas que resuelvan el caso en concreto, siendo que se limitará a precisar el contenido y alcance de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, así como tampoco calificará los hechos materia del proceso.

*2.1. ¿La aplicación del artículo 17 de la Decisión 578 requiere que el Listado de la fuente ejerza su potestad tributaria? ¿Qué debe entenderse por ejercer la potestad tributaria?*

*2.2. ¿Se requiere la prueba de la declaración y pago del impuesto al patrimonio en el País Miembro en donde se ubican los bienes y derechos patrimoniales?*

*2.3. Si no se ejerce la potestad tributaria por parte del País Miembro en donde se encuentran ubicados los bienes, ¿el país donde el contribuyente se encuentra domiciliado readquiere la potestad tributaria para gravar los bienes con el impuesto al patrimonio?*

Para dar respuesta a estas preguntas la autoridad consultante deberá remitirse a los criterios jurídicos interpretativos desarrollados en el acápite 1 de la sección F de la presente sentencia de interpretación prejudicial.

De conformidad con lo anterior, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina:

**Decide:**

|  |  |
| --- | --- |
| **Primero:** | Consignar la presente interpretación prejudicial pata set aplicada por la autoridad consultante al resolver el proceso interno 25000-23-37-000-2014-00998-01 (23116), la cual deberá adoptarla al emitir el correspondiente fallo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en concordancia con el artículo 127 de su Estatuto. |
| **Segundo:** | Declarar que la autoridad consultante respecto del artículo 17 de la Decisión 578 deberá remitirse a los criterios jurídicos interpretativos contenidos en el primer acápite del análisis del tema objeto de interpretación de la presente providencia. |
| **Tercero:** | Con relación a las interrogantes formuladas, la autoridad consultante deberá remitirse a las respuestas contenidas en la presente providencia. |
| **Cuarto:** | Declarar que a través de la presente providencia judicial se cumple el mandato de garantizar la aplicación uniforme y coherente del ordenamiento jurídico comunitario andino. |
| **Quinto:** | Publicar esta sentencia de interpretación prejudicial en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena. |

**Notifíquese, Comuníquese, Publíquese y Cúmplase.**

En los términos expuestos, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina consigna la presente sentencia de interpretación prejudicial para que, en adelante, sea aplicada en la Comunidad Andina.

Esta sentencia de interpretación prejudicial fue aprobada por unanimidad en la sesión judicial de fecha 26 de febrero de 2025, conforme consta en el Acta 5-J- TJCA-2025, y se firma por los magistrados que participaron de su adopción de acuerdo con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 90 del Estatuto del Tribunal.

**Sandra Catalina Charris Rebellón**

Magistrada

**Hugo R. Gómez Apac**

Magistrado

**Rogelio Mayta Mayta**

Magistrado

**Iñigo Salvador Crespo**

Magistrado

De acuerdo con el último párrafo del artículo 90 del Estatuto del Tribunal, firman igualmente la presente sentencia de interpretación prejudicial el magistrado presidente y la secretaria general.

**Rogelio Mayta Mayta**

Magistrado presidente

**Karla Margot Rodríguez Noblejas**

Secretaria general

**Notas al pie**