



Radicación: 11001-03-27-000-2021-00050-00 (25631)
Demandante: Adriana Melo White
FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D. C., nueve (9) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD
Radicación: 11001-03-27-000-2021-00050-00 [25631]
Demandante: ADRIANA MELO WHITE
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN-
Temas: Oficio 1397 de 29 de octubre de 2020

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide el medio de control de nulidad instaurado por ADRIANA MELO WHITE, en contra del Oficio 1397 de 29 de octubre de 2020 expedido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-.

ANTECEDENTES

ADRIANA MELO WHITE en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo - CPACA-, solicitó que se declare la nulidad del Oficio 1397 de 29 de octubre de 2020, proferido por la DIAN, que precisa lo siguiente:

“Mediante el radicado de la referencia la peticionaria solicita se respondan las preguntas que a continuación se enuncian y se resuelven:

1. ¿Qué se entiende por un crédito vinculado económicamente al país? teniendo en cuenta que, cuando el Consejo de Estado, en Sentencia No. 17358 del 11 de agosto de 2011, se refirió a la vinculación, para efectos de establecer si el ingreso por intereses era o no de fuente nacional, estaba ante un caso puntual de un crédito de una sucursal a su casa matriz

Al respecto nos permitimos manifestar que, no obstante el caso objeto de la Sentencia Exp. 17358 del 11 de agosto de 2011 proferida por el H. Consejo de Estado se trata de un crédito obtenido entre una sucursal y su casa matriz, el Alto Tribunal interpretó de manera general y abstracta el numeral 4 del artículo 24 del Estatuto Tributario al indicar qué debe entenderse por un crédito vinculado económicamente a (sic) país en los siguientes términos:

*“Cuándo se entiende que un crédito está vinculado económicamente al país – **Una interpretación gramatical y finalista** del numeral 4° del artículo 24 del E.T. permite inferir que los créditos que tienen vinculación económica con el país son*

1

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6



diferentes a los créditos poseídos en el país y, por eso, el presupuesto del que el deudor tenga domicilio en Colombia solo es relevante cuando los créditos son poseídos en el país, más no cuando los créditos están vinculados al país.

Para la Sala, la vinculación económica con el país se deriva del vínculo que tiene una de las partes que intervienen en el contrato de mutuo o crédito. Y dado que el artículo 24 del E.T. pretende regular los ingresos de fuente nacional, lo pertinente es que se parta del presupuesto del sujeto que obtiene los ingresos o mejor, los intereses derivados del crédito otorgado en Colombia.

En ese entendido, si el contrato de mutuo se transa entre una matriz ubicada en el exterior y una sucursal de esa matriz ubicada en Colombia, y es la sucursal la que ostenta la calidad de acreedor de ciertos derechos reales que pueden traducirse en la obtención de ingresos en Colombia por concepto de los intereses derivados del crédito, lo propio es interpretar que conforme con el Artículo 24 del E.T. ese ingreso califica como una renta de fuente nacional". (Subraya y negrilla fuera de texto)

2. ¿Tratándose de un crédito otorgado por un residente en Colombia cuyo deudor es residente en el exterior y no tiene ninguna vinculación económica con el país (es decir, no tiene establecimiento permanente en el mismo), los intereses provenientes de dicho crédito pueden ser considerados ingresos de fuente extranjera a los que la retención practicada en el exterior o el impuesto que allí se pague, se puede imputar como descuento tributario en Colombia?

Al respecto, este Despacho en Concepto No. 3227 del 25 de noviembre de 2016 indicó:

"(...) La interpretación jurisprudencial permite diferenciar los dos (2) postulados que trae el numeral 4o del artículo 24 para considerar los intereses sobre créditos como ingresos de fuente nacional; el primero, cuando el deudor del crédito se encuentra domiciliado en el país los ingresos son de fuente nacional bajo el entendido que el bien se encuentra poseído en el mismo, conforme se indicó anteriormente.

En el segundo caso, cuando el deudor se encuentra fuera del país y el acreedor en Colombia se considera que el crédito se encuentra vinculado económicamente al país y, en consecuencia, los intereses percibidos por el acreedor son ingresos de fuente nacional". (Subraya y negrilla fuera de texto)

Así las cosas, bajo el supuesto planteado en el anterior pronunciamiento en relación con la vinculación económica con el país, los intereses percibidos por el acreedor ubicado en Colombia, se consideran ingresos de fuente nacional, conforme a lo establecido en el numeral 4 del artículo 24 del Estatuto Tributario y, en consecuencia, no procede el descuento tributario previsto en el artículo 254 del mismo estatuto.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud [...]"

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes¹:

¹ Índice 2 plataforma SAMAI



- Artículos 24 y 265 del Estatuto Tributario

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

Señaló que el acto demandado no cumple con lo establecido en el artículo 24 del Estatuto Tributario, debido a que la lista de ingresos que se consideran de fuente nacional es taxativa. Además, desconoce lo establecido en el artículo 254 del Estatuto Tributario al desconocer el pago de impuesto sobre la renta en el exterior, cuando efectivamente se les practica retención en otro país.

Alegó que en nuestro sistema normativo no existe una definición de la expresión “*créditos vinculados económicamente*”, por lo que la definición de dicho concepto debe partir de lo establecido en el artículo 25 del Estatuto Tributario, en el cual se establece una lista de ingreso que se consideran de fuente extranjera entre los que existen algunos créditos en el exterior.

Estimó que la sentencia de esta Sala del 11 de agosto de 2011 Exp. 17358 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas analizó un caso específico en el que existió un préstamo de dinero de una sucursal (acredora) a su empresa matriz (deudora), por lo que el concepto de “*créditos vinculados económicamente al país*” de la mencionada providencia no debe generalizarse para todos los casos, como lo realiza el acto demandado.

Precisó que condicionar los “*créditos vinculados económicamente al país*” a que el acreedor sea residente fiscal en Colombia contraría de forma directa el artículo 24 del Estatuto Tributario, el cual contiene el “*criterio de fuente*” como método para determinar el lugar de tributación, por lo que los residentes fiscales son responsables por su renta global y los no residentes solo son responsables por las rentas que se le imputen en el país.

Adujo que el concepto de “*créditos vinculados económicamente al país*” del numeral 4 del artículo 24 del Estatuto Tributario debe ser interpretado como “*poseído en el país*” o en su defecto tener en cuenta la relación o vinculación del deudor con Colombia, ya que de lo contrario solo se tendría en cuenta la posición del acreedor sin razón alguna.

Afirmó que la respuesta de la pregunta 2 del oficio demandado es errada, porque concluye que por la simple razón de que el acreedor de un crédito se encuentre en el país los ingresos de los intereses que recibe de un residente fiscal en el exterior configura un “*crédito vinculado económicamente al país*”.

Alegó falsa motivación, porque el oficio solo copió la posición de una sentencia y no analizó de fondo las preguntas realizadas por el contribuyente.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se pronunció en los siguientes términos²:

² Índice 19 plataforma SAMAI



Radicación: 11001-03-27-000-2021-00050-00 (25631)

Demandante: Adriana Melo White

FALLO

Advirtió que el oficio demandado se encuentra acorde con los artículos 24, 25 y 265 del Estatuto Tributario, debido a que la sentencia de esta Sala del 11 de agosto de 2011 Exp. 17358 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas aclaró, que en caso de una deuda en la que el acreedor estuviera en el país y el deudor en el exterior el crédito es de fuente nacional al tener vinculación económica con Colombia.

Precisó que en la sentencia enunciada se realizó una definición de forma general y abstracta de la expresión “*vinculados económicamente a él*” del numeral 4 del artículo 24 del Estatuto Tributario del que se solucionó el caso en concreto. En consecuencia, reiterar dicha definición en un oficio se encuentra acorde con la ley.

Aclaró que en el caso de que un acreedor que se encuentre en Colombia reciba el pago de intereses de un deudor en el exterior se debe considerar que dicho ingreso, para el residente fiscal colombiano es de fuente nacional, en consecuencia, el artículo 254 del Estatuto Tributario no es aplicable.

Señaló que el oficio demandado se encuentra debidamente motivado, porque se dio respuesta de forma directa a las dos preguntas planteadas por la contribuyente, para lo que se hizo referencia a la doctrina vigente de la entidad y a la sentencia de esta Corporación antes enunciada.

TERCEROS INTERVINIENTES

Mediante auto admisorio de la demanda del 17 de junio de 2021 se invitó a diferentes entidades públicas y privadas a presentar por escrito concepto acerca de los puntos relevantes del presente caso en consideración del numeral 4 del artículo 184 del CPACA, por lo que se pronunciaron los siguientes:

El **Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT-** se pronunció, de acuerdo con lo siguiente³:

Solicitó que el acto acusado sea declarado nulo, debido a que el numeral 4 del artículo 24 del Estatuto Tributario al hacer referencia a la expresión “*vinculado económicamente*” no obliga a que los intereses que percibe un acreedor colombiano de un deudor en el exterior se consideren de fuente nacional. Además, la sentencia de esta Sala del 11 de agosto de 2011 Exp. 17358 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas definió un caso diferente al de las preguntas realizadas por la contribuyente en el oficio demandando.

La **Universidad Externado de Colombia** se pronunció, de acuerdo con lo siguiente⁴:

Solicitó que el acto acusado sea declarado nulo, porque la “*vinculación económica*” a la cual se refiere el numeral 4 del artículo 24 del Estatuto Tributario solo condiciona a la posición del deudor y no al acreedor. Adicionalmente, el fallo que cita la sentencia demandada estudia un caso particular de un crédito entre una matriz en el exterior y una sucursal en Colombia, lo cual no responde las preguntas realizadas por la contribuyente de forma específica.

³ Índice 22 plataforma SAMAI

⁴ Índice 24 plataforma SAMAI



AUDIENCIA INICIAL

Mediante auto del 2 de febrero de 2023, se resolvió aplicar la figura de sentencia anticipada, conforme con lo establecido en el artículo 42 de la Ley 2080 de 2021, por lo que no se realizó audiencia inicial⁵.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** remitió alegatos de conclusión por fuera de termino el 2 de marzo de 2023⁶.

La **DIAN** no se pronunció.

El **Ministerio Público** no se pronunció.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala debe resolver si el Oficio 1397 de 29 de octubre de 2020 expedido por la DIAN, vulnera los artículos, 24 y 265 del Estatuto Tributario y si fue expedido con falsa motivación.

Esta Sala explicó la falsa motivación en sentencia del 7 de octubre de 2021, de acuerdo con lo siguiente⁷:

*“Conforme al artículo 137 del CPACA, norma vigente para cuando se expidieron los actos demandados en este proceso, la falsa motivación es una de las causales de nulidad de los actos administrativos. Para que se configure dicha causal de nulidad es necesario verificar: (i) la existencia de un acto administrativo que esté motivado, pues de lo contrario, se estaría frente a una causal de anulación distinta, la de falta de motivación y (ii) la evidencia de divergencia entre la realidad fáctica o jurídica que induce a la expedición del acto y los motivos de hecho o de derecho que la Administración tuvo en cuenta para adoptar la decisión objeto de cuestionamiento por parte del administrado. De este modo, quien alegue la nulidad de un acto administrativo por falsa motivación, debe probar: (a) **error de hecho**: (i) porque los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa o (ii) porque esta omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente o (b) **error de derecho** ante el desconocimiento de los supuestos jurídicos que debían fundamentar la decisión, ya sea, (i) por inexistencia de la norma invocada por la autoridad administrativa, (ii) por ausencia de relación entre la norma invocada por la entidad y los hechos objeto de su decisión o (iii) por errónea interpretación.”*

De acuerdo con el criterio expuesto, para que se configure falsa motivación se requiere que en el acto demandado se pruebe un error de hecho o un error de derecho, con el fin de determinar su nulidad.

⁵ Índice 41 plataforma SAMAI

⁶ Índice 47 plataforma SAMAI

⁷ Exp. 23797.C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto



Radicación: 11001-03-27-000-2021-00050-00 (25631)

Demandante: Adriana Melo White

FALLO

En el presente caso, el acto demandado con el fin de dar respuesta a las preguntas que realizó la contribuyente transcribió apartes de la sentencia de esta Sala del 11 de agosto de 2011 Exp. 17358 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. En dicha sentencia se realizó un análisis del numeral 4 del artículo 24 del Estatuto Tributario, con el fin de definir el concepto de “vinculación económica”.

Los fallos judiciales se encuentran estructurados de una forma por medio de la cual sea fácil el entendimiento de la comunidad en general, como son los antecedentes, la parte motiva y la parte resolutive. Sin embargo, en los casos de nulidad y restablecimiento del derecho, como el de la sentencia enunciada, se realizan estudios de casos específicos que afectan a particulares.

En la sentencia a la cual hace referencia el acto demandado, se analizó un caso en el que la actora no declaró en el renglón de “*ingresos por rendimientos financieros*” los intereses que recibió por un préstamo que le hizo a su casa matriz, porque los consideró de fuente extranjera. La DIAN argumentaba que los intereses deben considerarse de fuente nacional principalmente por la Circular Externa 8 del Banco de la República, la cual establecía que la transferencia de divisas entre matriz y sucursal no se consideraban operaciones de endeudamiento externo.

De lo anterior se advierte, que la sentencia analizó una situación fáctica específica diferente a la pregunta que realizó la contribuyente en el acto demandado, en el sentido, que estudió el crédito entre una casa matriz y una subordinada y se estudió el efecto cambiario de operaciones de endeudamiento externo. Sin embargo, la contribuyente preguntó el concepto “*crédito vinculado económicamente al país*” en una situación en la que un deudor en el exterior le paga intereses a un acreedor en Colombia sin ninguna clase de vinculación y el efecto del crédito fiscal.

El fallo del 11 de agosto de 2011 explicó de forma más completa las razones de su decisión de acuerdo con lo siguiente:

“Ahora bien, ¿Cuándo se entiende que un crédito está vinculado económicamente al país?”

Una interpretación gramatical y finalista del numeral 4° del artículo 24 del E.T. permite inferir que los créditos que tienen vinculación económica con el país son diferentes a los créditos poseídos en el país y, por eso, el presupuesto del que el deudor tenga domicilio en Colombia sólo es relevante cuando los créditos son poseídos en el país, más no cuando los créditos están vinculados al país.

Para la Sala, la vinculación económica con el país se deriva del vínculo que tiene una de las partes que intervienen en el contrato de mutuo o crédito. Y dado que el artículo 24 del E.T. pretende regular los ingresos de fuente nacional, lo pertinente es que se parta del presupuesto del sujeto que obtiene los ingresos o mejor, los intereses derivados del crédito otorgado en Colombia. En ese entendido, si el contrato de mutuo se transa entre una matriz ubicada en el exterior y una sucursal de esa matriz ubicada en Colombia, y es la sucursal la que ostenta la calidad de acreedor de ciertos derechos reales que pueden traducirse en la obtención de ingresos en Colombia por concepto de los intereses derivados del crédito, lo propio

6

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6



es interpretar que conforme con el Artículo 24 del E.T. ese ingreso califica como una renta de fuente nacional.

Ahora bien, para que la transferencia de divisas extranjeras entre matrices y sucursales y viceversa, sea válida como operación de endeudamiento externo y no como inversión extranjera, el parágrafo 1º del artículo 31 del Decreto 2080 de 2000 establece que “No constituyen inversión extranjera los créditos y operaciones que impliquen endeudamiento. Constituye infracción cambiaria la realización por residentes en el país de operaciones de endeudamiento externo con divisas que hayan sido declaradas como inversión extranjera. (...)”

Por eso, el artículo 23 de la Resolución Externa 8 de 2000 del Banco de la República dispone que “Los ingresos y egresos de divisas por concepto de operaciones de crédito en moneda extranjera obtenidos u otorgados por residentes en el país deben canalizarse a través del mercado cambiario. (...)”

Y, se consideran residentes, de conformidad con el artículo 2º del Decreto 1735 de 1993, entre otros, las sucursales establecidas en el país de sociedades extranjeras. [...]

Habida cuenta de que está proscrito hacer operaciones de endeudamiento externo con divisas que hayan sido declaradas como inversión extranjera, resulta razonable interpretar que las operaciones de endeudamiento externo entre sucursales y matrices deben hacerse con recursos de distintas fuentes, entre estos, las rentas de fuente nacional. [...]” (Subraya la Sala)

En consecuencia, la sentencia que referenció la DIAN con el fin de dar respuesta a la contribuyente en el acto demandado no responde la situación fáctica que propone la contribuyente de definir el concepto de crédito vinculado económicamente al país, porque analizó un problema jurídico distinto, el cual contenía el análisis de normas cambiarias y el centro de la discusión fue la necesidad de declarar los ingresos de intereses que tienen como fuente un crédito entre una matriz y una subsidiaria.

Se advierte, que en la interpretación gramatical y finalista realizada en el fallo la Sala hizo referencia en su estudio a normas que únicamente regulan la relación entre matriz y sucursal, por lo que en su ejercicio de hermenéutica jurídica se limitó a dicha situación, en consecuencia, la definición no se ajusta a la situación fáctica propuesta por la contribuyente, como erradamente lo determina el acto demandado.

En este orden de ideas, la sentencia enunciada previamente no era compatible con la situación planteada en el oficio demandado, porque empleó normas de carácter cambiario en su análisis y realizó un estudio de una situación fáctica particular. En consecuencia, el acto demandado fue expedido con falsa motivación al evidenciarse un error de derecho en su justificación, al hacer referencia a una sentencia que no desarrolló un caso que le diera respuesta a las preguntas realizadas por la demandante.

De acuerdo con lo expuesto, se declarará la nulidad del acto demandado.

Finalmente, en atención a lo previsto en el artículo 188 del CPACA, no procede la condena en costas, por cuanto en el presente asunto se debate una pretensión de nulidad general, la cual lleva inmersa un interés público.



Radicación: 11001-03-27-000-2021-00050-00 (25631)
Demandante: Adriana Melo White
FALLO

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

FALLO

PRIMERO: Declarar la **Nulidad** del Oficio 1397 de 29 de octubre de 2020 expedido por la DIAN.

Cópiese, notifíquese y Cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN