

**VIOLACION DIRECTA DE NORMAS – Procedencia / INGRESOS DE FUENTE NACIONAL – Lo son los intereses derivados de créditos. Requisitos / CREDITO – Se entiende que se tiene en el país cuando el deudor tiene residencia en el país**

Lo primero que debe precisar la sala es que la violación directa de normas de derecho sustancial por vía directa, por aplicación indebida ocurre cuando el precepto o preceptos jurídicos que se hacen valer se usan o aplican a pesar de no ser los pertinentes para resolver el asunto que es objeto de decisión. en cambio, la interpretación errónea sucede cuando los preceptos que se aplican son los que regulan el asunto por resolver, pero el juzgador los entiende equivocadamente, y así, erróneamente comprendidos, los aplica. es decir, ocurre cuando el juzgador le asigna a la norma o normas un sentido o alcance que no le corresponde. el artículo 24 del estatuto tributario califica como ingreso a los intereses derivados de los créditos. pero para que tales intereses se consideren de fuente nacional, es menester que el crédito se posea en el país o esté vinculado económicamente a él. ¿cuándo se entiende que un crédito se posee en el país? en el entendido de que los créditos son derechos personales, esto es, aquellos derechos que sólo pueden reclamarse de ciertas personas que, por un hecho suyo o la sola disposición de la ley, han contraído las obligaciones correlativas; como el que tiene el prestamista contra su deudor por el dinero prestado, corresponde precisar cuándo ese derecho real puede tenerse como un bien poseído en el país. la interpretación sistemática del numeral 4° del artículo 24 del e.t. y del numeral 4° del artículo 265 ibídem permite inferir que si los derechos de crédito que puede reclamar un acreedor a los deudores que tienen residencia en el país son los que se poseen en Colombia, los intereses derivados de esos créditos otorgados por residentes en el país son los que constituyen renta de fuente nacional.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 24 NUMERAL 4**

**CREDITO VINCULADO ECONOMICAMENTE EN EL PAIS – Determinación / TRANSFERENCIA DE DIVISAS EXTRANJERAS – Deben canalizarse a través del mercado cambiario / SUCURSAL – Se consideran residentes / CREDITOS OTORGADOS EN EL PAIS – Se les aplica el numeral 4 del artículo 24 del Estatuto Tributario, Ingresos de fuente nacional**

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 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 1° 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. (...)” 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. En ese contexto, es claro que el régimen de cambios internacionales de Colombia permite que se ejecuten operaciones de endeudamiento externo entre residentes y no residentes, operaciones que pueden implicar el ingreso de divisas y, por eso, el Estatuto Tributario estableció en qué casos esos ingresos constituyen renta de fuente nacional. 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. Ahora bien, el artículo 25 del E.T. regula las operaciones que no generan renta de fuente dentro del país y, dentro de tales operaciones, se destacan los créditos a corto plazo originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios, créditos que como se vio están exceptuados como operaciones que den origen a rentas de fuente nacional en el numeral 4º del artículo 24 E.T. En consecuencia, el artículo 25 E.T. no aporta nada nuevo a la discusión ni permite replantear las conclusiones anteriormente expuestas, en la medida que el crédito de que trata el presente caso no corresponde a ninguno de los señalados en esa disposición. Lo mismo se puede decir del artículo 266 E.T. en cuanto lista los créditos obtenidos en el exterior, para destacar, nuevamente, los créditos a corto plazo originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios. La norma no regula nada sobre los créditos otorgados en el país y, por eso, la Sala considera que tales créditos están regulados en el numeral 4º del artículo 24 del E.T.

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá, D.C. once (11) de agosto de dos mil once (2011)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00212-01(17358)**

**Actor: PEPSI COLA PANAMERICANA LLC**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

#### **FALLO**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante PEPSI COLA PANAMERICANA LLC contra la sentencia del 16 de julio de 2008 dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que desestimó las súplicas de la demanda de nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No.310642006000041

del 25 de julio de 2006 y de la Resolución N° 310662007000019 del 26 de junio de 2007, mediante las cuales, la División de Liquidación y la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, modificaron la declaración de impuestos sobre la renta y complementarios, correspondiente al año gravable 2001.

## **ANTECEDENTES PROCESALES**

### **LA DEMANDA**

PEPSI COLA PANAMERICANA LLC. formuló las siguientes pretensiones:

*“A. Que se declare la nulidad total de la actuación administrativa integrada por los siguientes actos administrativos:*

- 1. La liquidación Oficial de Revisión N° 310642006000041 del 25 de julio de 2006, proferida por la División de Liquidación de la DIAN.*
- 2. La Resolución N° 310662007000019 del 26 junio de 2007, proferida por la División Jurídica Tributaria de la DIAN, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por mi representada contra el acto administrativo determinado en el numeral anterior.*

*Dichos actos administrativos integran la actuación por medio de la cual la DIAN modificó la declaración del impuesto Sobre la renta presentada por PEPSI por el año gravable 2001.*

*B. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de PEPSI señalando:*

- 1. Que no hay lugar a las modificaciones propuestas por la DIAN en los actos acusados, respecto de la declaración el impuesto sobre la renta de mi representada por el año gravable 2001.*
- 2. Que como consecuencia de ello, la pérdida líquida determinada por PEPSI para el año gravable 2001, asciende a la suma de \$12.246.145.000.*
- 3. Que se declare que la liquidación privada del impuesto sobre la renta presentada por PEPSI por el año gravable 2001 está en firme y se ordene el archivo del expediente que por este particular se haya abierto en contra de mi representada.*
- 4. Que se declare que no son de cargo de PEPSI las costas en que incurra la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.”*

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 29, 95, numeral 9º, y 363.
- Estatuto Tributario: artículos 24, numeral 4º, y 25, numeral 1º del literal a).
- Código Contencioso Administrativo: Artículos 2º, 3º y 35.

El concepto de violación lo sustentó así:

## **NULIDAD TOTAL DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA POR INDEBIDA O FALSA MOTIVACIÓN**

La actora adujo, que las razones de derecho en las que se fundamentó la liquidación oficial de revisión N° 310642006000041, y la Resolución N° 310662007000019, son falsas o inexistentes; que los argumentos propuestos en la contestación del requerimiento especial en relación con el numeral 4º del artículo 24, y el numeral 1º del literal a) del artículo 25 del E.T., no fueron tenidos en cuenta al momento de expedir los actos administrativos demandados.

## **NULIDAD POR VIOLACIÓN AL DERECHO DE DEFENSA Y AL DEBIDO PROCESO**

Dijo que, la DIAN no se pronunció, en los actos demandados, sobre los argumentos de defensa presentados en la respuesta del requerimiento especial. Que, como consecuencia, se violó el derecho de defensa y el debido proceso.

Que la DIAN limitó el derecho de defensa a la oportunidad para presentar el recurso de reconsideración.

## **NULIDAD POR VIOLACIÓN DE LAS NORMAS SUPERIORES EN QUE DEBIO FUNDARSE**

Dijo que los actos administrativos demandados violaron los artículo 29, 95, numeral 9º, y 363 de la Constitución Política; 638 del E.T.; y 2º, 3º y 35 del C.C.A., porque, a su juicio, la DIAN no tuvo en cuenta los principios de justicia y equidad, el objeto de las actuaciones administrativas, el principio de contradicción y la obligación de motivar las actuaciones administrativas.

Que, así mismo, violaron, por aplicación indebida, los artículos 24 y 25 del E.T. Y, por interpretación errónea, los artículos 25 y siguientes del Código Civil. Para el efecto, solicitó que se analizaran las explicaciones que ofreció sobre la interpretación de tales disposiciones en la respuesta al requerimiento especial, punto IV, páginas 10, 11 y 12.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La apoderada de la DIAN se opuso a la demanda y, con respecto al cargo de falta o falsa motivación, dijo que era falsa la afirmación de la parte actora en el sentido de que la DIAN no se pronunció, en los actos administrativos demandados, sobre los puntos que expuso en las páginas 10, 11 y 12 del memorial de respuesta al requerimiento especial, porque dicho memorial, que obra en los folios 777 a 791 del c.a., sólo tiene 10 páginas.

Explicó que en el requerimiento oficial, la DIAN propuso la modificación del renglón 25 del denuncia privado que corresponde a *"ingresos por rendimientos financieros"*, en el sentido de adicionar ingresos en cuantía de \$1.012.744.177, ingresos que, según dijo, la parte actora obtuvo por concepto de los intereses generados en cierto préstamo que le hizo a su casa matriz.

Puso de presente el contenido de la respuesta al requerimiento especial, concretamente, el punto IV al que aludió la parte actora para sustentar el cargo de falta de motivación y precisó que se pronunció frente a cada uno de tales puntos en el siguiente sentido:

Sobre el domicilio de la parte actora y la aplicación al caso concreto de los artículos 12 y 261 del E.T., la DIAN adujo que no se cuestionaba la calidad de sucursal que tiene la parte actora.

Sobre el argumento referido a que el crédito que origina los ingresos no se considera poseído en Colombia sino en el exterior, de conformidad con los artículos 261 y 265 del E.T., el derecho comercial y el derecho cambiario, concretamente, los artículos 665 y 666 del Código Civil, dijo que la DIAN, en los actos acusados, expuso que el crédito se consideraba poseído en Colombia porque de conformidad con los artículos 25 y 265 del E.T., *“es elemento espacial del hecho generador del impuesto de renta en relación con los créditos, la ubicación del crédito y la ubicación del deudor, de tal manera que se debe entender que el crédito es poseído en Colombia o vinculado al país cuando se refiere a los rendimientos que generan derechos a una acreencia en Colombia, es decir, que son constituidos a favor de un residente en el país. Que en el presente caso, de conformidad con las pruebas que obran dentro del expediente, el giro de dinero realizado por la sucursal a su casa matriz, es una operación entre vinculados económicos, según lo señala el artículo 450 del E.T. Se agrega que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 32 de la Resolución Externa 8 del Banco de la República, la transferencia de divisas entre la matriz y la sucursal no se considera una operación de endeudamiento externo, por lo tanto, si la sucursal gira dineros deben corresponder al desarrollo de su objeto social dentro del país, por lo cual, los rendimientos generados no son de origen extranjero, sino que corresponden a una renta de fuente nacional gravable en Colombia, lo cual es corroborado por el artículo 26 del E.T.”*

En cuanto al argumento de la parte actora, según el cual, la Administración estaría aplicando indebidamente el numeral 4º del artículo 24 del E.T., porque los intereses generados en créditos otorgados por entidades ubicadas en Colombia y que perciben en calidad de acreedores de entidades ubicadas en el exterior (que obran como deudores) no podrían constituirse como ingresos de fuente nacional, explicó que esa norma sí se aplicó correctamente, porque la ley prevé que son ingresos gravados de fuente nacional, los intereses generados por créditos poseídos en el país o vinculados a él.

Respecto a que la operación que hizo la parte actora correspondía a una operación de endeudamiento externo, alegó que no, porque el artículo 32 de la Resolución Externa 8 del Banco de la República regulaba las transferencias entre sucursales y matrices.

Por lo tanto, la DIAN afirmó que los actos cuya nulidad se demanda fueron debidamente motivados y que, por eso, no se violaron los artículos 35 del C.C.A. ni 712 y 742 del E.T.

En cuanto al cargo de indebida aplicación de los artículos 24 y 25 del E.T., dijo que, el artículo 24 establecía que los intereses por créditos poseídos en el país o vinculados económicamente al mismo son ingresos de fuente nacional y, por lo tanto, son gravados con el impuesto de renta. Señaló que esa norma era clara, y repitió los argumentos que expuso la DIAN en los actos cuya nulidad se demanda.

Sobre el artículo 25, adujo que la DIAN lo interpretó debidamente *“ya que los rendimientos generados por el crédito registrado en la contabilidad de la entidad investigada, no están previstos dentro de los casos contemplados en dicha*

*norma, para considerarlos como ingresos que no son de fuente nacional, es decir que dichos ingresos al no ser cobijados por la excepción se deben considerar como ingresos de fuente nacional”.*

Por último, reiteró que los actos demandados no violaron el artículo 29 de la norma superior, por cuanto, según dijo, la modificación de la declaración privada fue el resultado del agotamiento del trámite que la Ley establece en materia tributaria. Precisó que la DIAN notificó de manera oportuna los actos acusados, analizó los argumentos planteados por la parte actora, y le permitió ejercer el derecho de contradicción.

Señaló el apoderado de la DIAN, que los actos administrativos acusados no violaban los artículos 95, numeral 9º, y 363, de la Constitución Política, ni el 683 del E.T., por cuanto, según dijo, el trámite se desarrolló conforme con los principios de equidad y justicia.

Dijo que tampoco vulneró los artículos 2º, 3º y 35 del C.C.A., porque los actos cuya nulidad se demanda fueron motivados conforme lo establece la ley, y que, además, garantizó el derecho de contradicción. Que también interpretó de manera correcta las normas superiores aplicables al caso y que no se vulneraron los artículos 25 y siguientes del Código Civil.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en sentencia del 16 de julio de 2008, negó las pretensiones de la demanda.

Concluyó que la DIAN si se refirió a los argumentos expuestos por el contribuyente, en la respuesta al requerimiento oficial y, por eso, no prosperó el cargo de indebida o falsa motivación.

Advirtió que no se violó el derecho de defensa y el debido proceso, por cuanto, dijo que la DIAN cumplió con todas las etapas establecidas por la ley. Que, igualmente, la administración analizó y controvertió los argumentos presentados por el contribuyente en la respuesta al requerimiento especial, y encontró que estos no estaban ajustados a la ley.

En cuanto al cargo de violación de las normas superiores en que debieron fundarse los actos acusados, dijo que no advirtió ninguna infracción a la Ley. Precisó que la legislación colombiana estableció que las sociedades extranjeras que desarrollen negocios de manera permanente en el país deben crear una sucursal dentro del territorio nacional y que, por lo tanto, la sucursal no es un ente autónomo frente a la casa matriz. Que, además, los artículos 12 y 20 del E.T. establecen que las sociedades extranjeras con sucursales domiciliadas en Colombia deben tributar en relación con su renta y ganancias ocasionales de fuente nacional. Que, en virtud de que el numeral 4º del artículo 24 establece que los intereses por los créditos poseídos en el país, o que tengan relación económica con él, son ingresos de fuente nacional, los actos cuya nulidad se demanda estaban ajustados a derecho.

### **EL RECURSO DE APELACIÓN**

La demandante interpuso el recurso de apelación, y dijo que el Tribunal no dilucidó los argumentos referidos al artículo 24 del E.T. y su directa relación con los artículos 261 y 266 ibídem.

Reiteró que la DIAN aplicó de manera indebida los artículos 24, 25, 261, 263, 265 y 266 del E.T.

Dijo que la DIAN, aplicó de manera indebida el artículo 24 porque interpreta que los créditos que son poseídos en el país, son los que *“son constituidos a favor de un residente en el país”*.

Señaló que ese no era el sentido del artículo 24 del E.T., porque, según explicó, el numeral 4º del artículo 265 del E.T. listaba los bienes que se entendían poseídos en el país y que dentro de tales se listan *“Los demás derechos de crédito, cuando el deudor tiene residencia o domicilio en el país...”*.

Que la interpretación sistemática de las dos normas conduce a concluir que *“Los ingresos de fuente nacional incluyen, entre otros, los intereses producidos por los créditos poseídos en el país (Artículo 24 del Estatuto Tributario); es decir por los créditos cuyo deudor tiene residencia y domicilio en Colombia (Artículo 265 del Estatuto Tributario)”*

Que, adicionalmente, de conformidad con el artículo 265 del E.T., *“el único caso en el que la localización del deudor no es relevante, [a efectos de] establecer si un derecho se entiende o no poseído en Colombia, es cuando se está en presencia de derechos reales.”*

Explicó lo que eran los derechos reales y los derechos personales al tenor de los artículos 665 y 666 del C.C., para concluir que cualquier acreencia (sea que se origine de un préstamo a un deudor ubicado en Colombia o en el exterior) es un derecho de crédito y que ese derecho de crédito sólo se entendía poseído en Colombia si el deudor tenía residencia o domicilio en el país.

Dijo que ese no era el caso en el presente asunto, porque la casa matriz PEPSI es la empresa beneficiaria del crédito y, por ende, la deudora con domicilio en el exterior.

Reiteró que el artículo 24 del E.T. señalaba como ingresos de fuente nacional los intereses producidos por los créditos poseídos en el país, salvo los intereses provenientes de créditos transitorios originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios. Que la excepción prevista en el artículo 24 reforzaba la interpretación de que la norma se refiere a créditos en los cuales el deudor se encuentra ubicado en Colombia. De ahí que, insistió en que el numeral 4º del artículo 24 no tiene asidero en este caso ya que partía del supuesto fáctico de que son ingresos de fuente nacional, los intereses producidos por créditos poseídos en el país o vinculados económicamente a él. Y, que los derechos de crédito se entienden poseídos en el país cuando el deudor tenga residencia o domicilio en el mismo, al tenor del artículo 264 del E.T.

Criticó la interpretación que expuso la DIAN respecto del artículo 24 del E.T. y dijo que no había ninguna norma que sustentara que los rendimientos que generan derechos a una acreencia en Colombia son los constituidos a favor de residentes en el país.

Por lo anterior, precisó que para el caso concreto era absolutamente claro que tanto los intereses como la diferencia en cambio que la DIAN adicionó se originan en un crédito que no se entiende poseído en Colombia, sino en la sede del deudor, esto es, en Delaware, Estados Unidos.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

**La DIAN** adujo que el artículo 24 del E.T. también considera ingresos de fuente nacional, no solamente los intereses producidos por créditos obtenidos en el país, sino también los vinculados económicamente a él.

Señaló que la DIAN adicionó los ingresos porque en el expediente se encuentra probado que el crédito que otorgó la parte actora a su matriz en el exterior se encuentra vinculado económicamente al país, porque la operación de crédito entre matrices y sucursales es una operación entre vinculados económicos y que, por lo tanto, tales intereses se recibían a título de ingresos de fuente nacional.

Que para determinar quiénes son vinculados económicos, debe acudirse a los artículos 449, 450 y 451 del E.T. y los artículos 260, 261 del Código de Comercio.

Transcribió cada una de las anteriores disposiciones y concluyó lo siguiente:

1. Que existe vinculación económica entre la matriz y su subordinada
2. Que las sociedades extranjeras que establezcan sucursal en el territorio nacional se consideran domiciliadas en el país.
3. Que las sucursales de sociedades extranjeras carecen de personería jurídica en tanto que son establecimientos de comercio creadas por las sociedades extranjeras para poder crear negocios permanentes en Colombia, es decir, la sucursal es una prolongación de la sociedad extranjera quien actúa en Colombia por medio de la sucursal y, en consecuencia, es la sociedad extranjera quien responde por las obligaciones surgidas en el país.
4. Que todo ingreso percibido en Colombia por sociedades extranjeras provenientes de actividades autorizadas a sus sucursales son ingresos de fuente nacional percibidos a través de sus sucursales, independientemente del medio de pago utilizado.
5. Que toda sociedad extranjera con domicilio en el país está obligada a presentar declaración de renta y a incluir en esta todos los ingresos que en el respectivo periodo haya percibido por sus actividades en el país. Así como su patrimonio poseído en Colombia, debiendo determinar sus impuestos de acuerdo con el artículo 26 del E.T. sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones relativas a las rentas líquidas especiales cuando a ello hubiere lugar.

Por último, dijo que el artículo 25 del E.T. no era aplicable al caso concreto, porque estaba demostrado que el crédito que otorgó la parte actora a la matriz en el exterior estaba vinculado al país y, que, por ende, los intereses derivados de ese crédito, eran ingresos de fuente nacional, conforme lo dispuso el numeral 4º del artículo 24 del Estatuto Tributario.

**La demandante** precisó que, aparte de la flagrante violación del debido proceso y del derecho de defensa en el que incurrió la DIAN por haber omitido valorar los argumentos planteados a lo largo del proceso, que la principal inconformidad radicaba en la incorrecta aplicación por parte de la DIAN de los

artículos 24 numeral 4º, 25 y 265 del E.T. y, para el efecto, reiteró lo alegado en el curso de la actuación administrativa y en el proceso judicial.

Adicionalmente, señaló que la sentencia del Tribunal violaba el artículo 265 del E.T., como consecuencia de una interpretación errónea del artículo 24 E.T., porque se interpretó que los intereses derivados de créditos otorgados a sociedades con domicilio en el exterior hacen parte de la renta nacional.

La parte actora enfatizó en que la sociedad que en este caso ostenta la posición de deudora no tiene domicilio en Colombia y que como consecuencia de ello PEPSI COLA PANAMERICANA LLC, no está obligada a incluir dentro de su declaración de renta del año 2001 ni los intereses ni la diferencia en cambio obtenida como consecuencia del préstamo que le otorgó a la casa matriz.

**El Ministerio Público** planteó como problema jurídico a resolver si los intereses y la diferencia en cambio que generó el crédito otorgado por la sociedad actora en calidad de sucursal a la casa matriz podía considerarse de fuente nacional a la luz de la normatividad vigente.

Concluyó que sí porque, a su juicio, el artículo 24 del E.T. disponía que se consideran ingresos de fuente nacional, entre otros, aquellos producto de la enajenación a cualquier título de bienes materiales o inmateriales que se verifique dentro del territorio nacional al momento de la enajenación.

Que, en ese orden, el artículo 24 E.T. relacionaba algunos ingresos considerados de fuente nacional, haciendo la salvedad de que el listado previsto en este artículo era enunciativo, porque contenía la expresión “entre otros”.

Que el numeral 4º del artículo 24 disponía que los intereses producidos por los créditos poseídos en el país o vinculados económicamente a él se consideran ingresos de fuente nacional.

Puso de presente la situación fáctica del caso objeto de estudio y precisó que para que un ingreso sea de fuente nacional se requiere que la enajenación del bien material o inmaterial se verifique dentro del territorio nacional.

Y que para que los frutos de una acreencia puedan ser considerados ingresos de fuente nacional, se requiere que tales frutos sean el producto de un crédito concedido u obtenido en Colombia. Que no interesa que el acreedor tenga la sede en Colombia y el deudor en el exterior, porque lo que interesaba era que el crédito se verificara en Colombia.

Dijo que la parte actora interpretó de manera errada el inciso segundo del numeral 4º del artículo 24 del E.T. Señaló que esa norma hacía referencia a los intereses que se generan en una categoría especial de créditos, que corresponde a los denominados “transitorios”, originados en la importación de mercancías y sobregiros o descubiertos bancarios, que por voluntad del legislador estaban exceptuados.

En cuanto a la interpretación de los artículos 24 y 265 del E.T., dijo que no era acertada la que propuso la parte actora, porque el artículo 265 aludía a los “*demás derechos de crédito*” y el No. 4º del artículo 24 a los créditos poseídos en el país o vinculados económicamente a él. Que, por lo tanto, las dos normas se excluían entre sí.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación que interpuso la parte actora, le corresponde a la Sala establecer si los ingresos que la DIAN le adicionó en su denuncia rentístico del año gravable 2001, por concepto de los intereses y la diferencia en cambio derivados de cierto crédito que, según dijo, le otorgó a cierta empresa ubicada en el exterior, son ingresos de fuente nacional.

La parte actora alegó que tanto la DIAN como el Tribunal a quo aplicaron de manera indebida e interpretaron de manera errónea los artículos 24, 25, 261, 263, 265 y 266 del E.T.

Lo primero que debe precisar la sala es que la violación directa de normas de derecho sustancial por vía directa, por aplicación indebida ocurre cuando el precepto o preceptos jurídicos que se hacen valer se usan o aplican a pesar de no ser los pertinentes para resolver el asunto que es objeto de decisión. En cambio, la interpretación errónea sucede cuando los preceptos que se aplican son los que regulan el asunto por resolver, pero el juzgador los entiende equivocadamente, y así, erróneamente comprendidos, los aplica. Es decir, ocurre cuando el juzgador le asigna a la norma o normas un sentido o alcance que no le corresponde.

Para precisar si en el caso concreto se aplicaron de manera indebida los preceptos citados o si se interpretaron de manera errónea, se procede a precisar su alcance. En primer lugar, el artículo 24 del E.T. dispone lo siguiente:

**“ARTICULO 24. INGRESOS DE FUENTE NACIONAL.** *Se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. Los ingresos de fuente nacional incluyen, entre otros, los siguientes:*

(...)

*4. Los intereses producidos por créditos poseídos en el país o vinculados económicamente a él. Se exceptúan los intereses provenientes de créditos transitorios originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios.”*

La norma en comento parte de precisar qué se entiende por ingresos de fuente nacional y lista una serie de casos dentro de los que se destaca el previsto en el numeral 4°. Este numeral califica como ingreso a los intereses derivados de los créditos. Pero para que tales intereses se consideren de fuente nacional, es menester que el crédito se posea en el país o esté vinculado económicamente a él.

¿Cuándo se entiende que un crédito se posee en el País?

En el entendido de que los créditos son derechos personales, esto es, aquellos derechos que sólo pueden reclamarse de ciertas personas que, por un hecho suyo o la sola disposición de la ley, han contraído las obligaciones

correlativas; como el que tiene el prestamista contra su deudor por el dinero prestado,<sup>1</sup> corresponde precisar cuándo ese derecho real puede tenerse como un bien poseído en el país.

El artículo 265 del E.T. lista los siguientes bienes que se entienden poseídos dentro del país. Se destaca el numeral 4° que al tenor dispone:

*“(...) 4. Los demás derechos de crédito, **cuando el deudor tiene residencia o domicilio en el país** y salvo cuando se trate de créditos transitorios originados en la importación de mercancías o en sobregiros o descubiertos bancarios. (...)”*

La interpretación sistemática del numeral 4° del artículo 24 del E.T. y del numeral 4° del artículo 265 ibídem permite inferir que si los derechos de crédito que puede reclamar un acreedor a los deudores que tienen residencia en el país son los que se poseen en Colombia, los intereses derivados de esos créditos otorgados por residentes en el país son los que constituyen renta de fuente nacional.

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 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 1° 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. (...)”**

<sup>1</sup>Código Civil. ARTICULO 666. <DERECHOS PERSONALES O CREDITOS>. Derechos personales o créditos son los que sólo pueden reclamarse de ciertas personas que, por un hecho suyo o la sola disposición de la ley, han contraído las obligaciones correlativas; como el que tiene el prestamista contra su deudor por el dinero prestado, o el hijo contra el padre por alimentos. De estos derechos nacen las acciones personales.

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.<sup>2</sup>

En ese contexto, es claro que el régimen de cambios internacionales de Colombia permite que se ejecuten operaciones de endeudamiento externo entre residentes y no residentes, operaciones que pueden implicar el ingreso de divisas y, por eso, el Estatuto Tributario estableció en qué casos esos ingresos constituyen renta de fuente nacional.

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.

Ahora bien, el artículo 25 del E.T.<sup>3</sup> regula las operaciones que no generan renta de fuente dentro del país y, dentro de tales operaciones, se destacan los créditos a corto plazo originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios, créditos que como se vio están exceptuados como operaciones que den origen a rentas de fuente nacional en el numeral 4º del artículo 24 E.T. En consecuencia, el artículo 25 E.T. no aporta nada nuevo a la discusión ni permite replantear las conclusiones anteriormente expuestas, en la medida que el crédito de que trata el presente caso no corresponde a ninguno de los señalados en esa disposición.

Lo mismo se puede decir del artículo 266 E.T.<sup>4</sup> en cuanto lista los créditos **obtenidos** en el exterior, para destacar, nuevamente, los créditos a corto plazo originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos

---

<sup>2</sup> **ARTICULO 2o. DEFINICIÓN DE RESIDENTE.** Sin perjuicio de lo establecido en tratados internacionales y leyes especiales para efectos del régimen cambiario se consideran residentes todas las personas naturales que habitan en el territorio nacional. Así mismo se consideran residentes las entidades de derecho público, las personas jurídicas, incluidas las entidades sin ánimo de lucro, que tengan domicilio en Colombia y las sucursales establecidas en el país de sociedades extranjeras.

Se consideran como no residentes las personas naturales que no habitan dentro del territorio nacional, y las personas jurídicas, incluidas las entidades sin ánimo de lucro que no tengan domicilio dentro del territorio nacional. Tampoco se consideran residentes los extranjeros cuya permanencia en el territorio nacional no exceda de seis meses continuos o discontinuos en un período de doce meses.

<sup>3</sup> **ARTICULO 25. INGRESOS QUE NO SE CONSIDERAN DE FUENTE NACIONAL.** No generan renta de fuente dentro del país:

a) Los siguientes créditos obtenidos en el exterior, los cuales tampoco se entienden poseídos en Colombia:

1. Los créditos a corto plazo originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios.

<sup>4</sup> **ARTICULO 266. BIENES NO POSEIDOS EN EL PAIS.** No se entienden poseídos en Colombia los siguientes créditos obtenidos en el exterior:

1. Los créditos a corto plazo originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios.

2. Los créditos destinados a la financiación o prefinanciación de exportaciones.

3. Los créditos que obtengan en el exterior las corporaciones financieras y los bancos constituidos conforme a las leyes colombianas vigentes.

4. Los créditos para operaciones de comercio exterior, realizados por intermedio de las corporaciones financieras y los bancos constituidos conforme a las leyes colombianas vigentes.

5. Los créditos que obtengan en el exterior las empresas nacionales, extranjeras o mixtas establecidas en el país, cuyas actividades se consideren de interés para el desarrollo económico y social del país, de acuerdo con las políticas adoptadas por el Consejo Nacional de Política Económica y Social, CONPES. (Este numeral fue derogado por el artículo 67 de la Ley 1430 de 2010)

bancarios. La norma no regula nada sobre los créditos **otorgados** en el país y, por eso, la Sala considera que tales créditos están regulados en el numeral 4º del artículo 24 del E.T.

Los artículos 261<sup>5</sup> y 263<sup>6</sup> E.T., por su parte, se limitan a definir, el primero, lo que es el patrimonio bruto, y, el segundo, lo que es posesión, aspectos que tampoco están en discusión en la presente litis.

En ese contexto, la Sala considera que tanto la DIAN como el Tribunal interpretaron de manera acertada el artículo 24 del E.T., porque partieron del presupuesto de que ese artículo regulaba dos situaciones: (i) la de los créditos poseídos en el país, y (ii) la de los créditos vinculados económicamente al país.

#### **El caso concreto:**

En el caso concreto son relevantes los siguientes hechos probados y que no se discuten en la presente litis:

- Que la parte actora es sucursal de una empresa extranjera.
- Que la parte actora otorgó un crédito a la casa matriz
- Que, en virtud del crédito, la parte actora obtuvo ingresos en Colombia por concepto de intereses y diferencia en cambio, que, conforme lo reconoció, fueron canalizados hacia Colombia como una operación de endeudamiento externo, al tenor de la Resolución Externa 8 de 2000 del Banco de la República.
- Que la parte actora no declaró esos ingresos en el denuncia rentístico del año gravable 2001.

Conforme con los hechos que se encuentran probados, para la Sala es claro que el crédito que otorgó la parte actora a la matriz en el exterior se encuentra vinculado al País y, por tanto, los intereses percibidos por ese concepto constituyen ingresos de fuente nacional gravados en Colombia con el impuesto de renta, conforme con el numeral 4º del artículo 24 del E.T.

Para la Sala, tanto la DIAN como el Tribunal a quo aplicaron adecuadamente el numeral 4º del artículo 24 del E.T., pues la aplicación indebida solo ocurre cuando el precepto o preceptos jurídicos que se hacen valer se usan o aplican a pesar de no ser los pertinentes para resolver el asunto que es objeto de decisión. En este caso es claro que el numeral 4º del artículo 24 del E.T. es el precepto jurídico pertinente para resolver el asunto.

Por lo mismo, la DIAN tampoco violó el derecho de defensa y de contradicción de la demandante. Lo que aprecia la Sala es que la parte actora enfocó el análisis del caso hacia un presupuesto jurídico que no era el pertinente, pues, en efecto, insistió en alegar que la DIAN justificó la adición de ingresos en el supuesto jurídico de que el crédito se obtuvo en el país y, por eso, jamás

<sup>5</sup> ARTICULO 261. PATRIMONIO BRUTO. <Fuente original compilada: L. 9/83 Art. 38> El patrimonio bruto está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable. Para los contribuyentes con residencia o domicilio en Colombia, excepto las sucursales de sociedades extranjeras, el patrimonio bruto incluye los bienes poseídos en el exterior. Las personas naturales extranjeras residentes en Colombia y las sucesiones ilíquidas de causantes que eran residentes en Colombia, incluirán tales bienes a partir del quinto año de residencia continua o discontinua en el país.

<sup>6</sup> ARTICULO 263. QUE SE ENTIENDE POR POSESIÓN. Se entiende por posesión, el aprovechamiento económico, potencial o real, de cualquier bien en beneficio del contribuyente.

Se presume que quien aparezca como propietario o usufructuario de un bien lo aprovecha económicamente en su propio beneficio.

cuestionó o analizó el caso a partir del supuesto jurídico de que el crédito estaba vinculado económicamente al país. En consecuencia, no prospera la apelación.

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**

**CONFIRMASE** la sentencia del 16 de julio de 2008 dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en el contencioso de nulidad adelantado por la Empresa PEPSI COLA PANAMERICANA LLC contra la Liquidación Oficial de Revisión No.310642006000041 del 25 de julio de 2006 y la Resolución N° 310662007000019 del 26 de junio de 2007, actos administrativos expedidos por la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, de la U.A.E. DIAN.

**RECONÓCESE** personería a la abogada Flori Helena Fierro Manzano, como apoderada de la DIAN.

En firme esta providencia, **DEVUÉLVASE** el expediente al Tribunal de origen

Cópiese, notifíquese, comuníquese, publíquese y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente de la Sala

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**