

ACTO ADMINISTRATIVO – Formación y elementos / FALSA MOTIVACIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO – Alcance / FALSA MOTIVACIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO – Errores de hecho y de derecho

El acto administrativo, como expresión de la voluntad administrativa unilateral encaminada a producir efectos jurídicos a nivel general y/o particular y concreto, se forma por la concurrencia de elementos de tipo subjetivo (*órgano competente*), objetivo (*presupuestos de hecho a partir de un contenido en el que se identifique objeto, causa, motivo y finalidad, y elementos esenciales referidos a la efectiva expresión de una voluntad unilateral emitida en ejercicio de la función administrativa*) y formal (*procedimiento de expedición*). Sin tales elementos el acto no sería tal y adolecería de vicios de formación generadores de invalidez, que afectan su legalidad. En relación con la falsa motivación, vicio invocado por los demandantes, es de precisar que la misma se configura cuando los hechos son falsos, bien porque nunca ocurrieron o se describen de forma distinta a como ocurrieron, y cuando los hechos ocurridos se aprecian erróneamente, porque no tienen el alcance ni producen los efectos que les da el acto administrativo, o no corresponden a los supuestos descritos en las normas que aquél invoca. En términos de la doctrina, la causal de “falsa motivación” puede consistir en que la ley exija unos motivos precisos para tomar una decisión, pero el funcionario la expide sin que esos motivos se presenten, caso en el cual se habla de la inexistencia de motivos legales o falta de motivos, como también en que los motivos invocados no han existido realmente, desde el punto de vista material o jurídico, caso en el cual se habla de inexistencia de los motivos invocados, de motivos erróneos o de error de hecho o de derecho en los motivos. El error de hecho ocurre cuando no existe el motivo que soporta el acto administrativo y el error de derecho cuando el motivo invocado sí existió materialmente, pero fue mal apreciado o interpretado por el funcionario.

MÉTODOS O SISTEMAS DE INTERPRETACIÓN DE LA LEY – Clases / INTERPRETACIÓN GRAMATICAL – Alcance / INTERPRETACIÓN TELEOLÓGICA – Alcance / INTERPRETACIÓN HISTÓRICA – Alcance / CRITERIOS SUBSIDIARIOS DE INTERPRETACIÓN DE LA LEY – Eventos en que se aplican / INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS – Alcance

La discusión así planteada se enmarca en un análisis de hermenéutica jurídica que permita determinar el método de interpretación adecuado para establecer el sentido del artículo 116 del ET, en el marco de los sistemas expresamente previstos en el capítulo IV del Código Civil Colombiano (arts. 25 a 32), a saber: La *interpretación con autoridad*, hecha por el legislador para determinar el sentido de una ley oscura. La *doctrinal*, hecha por los jueces y funcionarios públicos en busca de su verdadero objeto. La *gramatical*, que impone aplicar las normas en su tenor literal cuando éste sea claro. La *teleológica o finalista*, basada en la identificación de la intención que tuvo el legislador para establecer el texto legal o, lo que es lo mismo, el espíritu que éste tiene. La *histórica*, que remite al intérprete a los antecedentes de la ley para establecer su significado. La *interpretación por contexto*, al cual se recurre para ilustrar el sentido de la norma en términos de correspondencia y armonía. La *sistemática*, directamente relacionada con el método anterior. Esa interpretación no concibe a la norma como un mandato aislado, sino perteneciente a un sistema jurídico normativo coherente y motivado por un cometido específico, de modo que el sentido de la ley lo determinan los principios de ese sistema y el alcance de las demás normas que lo integran y que se relacionan con la norma interpretada. La interpretación sobre la extensión de una norma, que prohíbe tener en cuenta lo favorable y odioso de una disposición para ampliar o restringir su aplicación. Tales métodos operan con carácter

principal y en armonía con los parámetros del *criterio subsidiario del espíritu de la ley y la equidad natural*, cuando no se puede aplicar ninguna de las reglas de interpretación mencionadas. El presente examen recaerá sobre los métodos de interpretación gramatical, teleológico e histórico, por ser los que las partes involucran en relación con el juicio de legalidad propuesto por el cargo de nulidad y la oposición al mismo. Sobre tales métodos, el artículo 27 del Código Civil preceptúa: *“Artículo 27. Interpretación gramatical. Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu. Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento. (negrilla fuera del texto)”* El inciso primero de la norma transcrita establece un método de interpretación rígido y restrictivo, que se basa exclusivamente en la literalidad de la ley, sin considerar el contexto en el que se encuentra ni el fin que persigue, y que se condiciona a que el sentido de la ley sea “claro”, es decir, inteligible, fácil de comprender, perceptible y distinguible, *verbi gracia*, un texto del que no queden dudas ni incertidumbres. En la sentencia C-054 de 2016, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad del inciso primero del artículo 27 del CC, al considerar que atender la literalidad del texto legal no resultaba incompatible con la Constitución, en la medida en que la aplicación de dicha modalidad de interpretación, no puede *«ser comprendida como una licencia para dejar de aplicar preceptos constitucionales»*. En ese sentido, anotó: “El método de interpretación gramatical está fuertemente atado al concepto de infalibilidad legislativa antes explicado. Supone que, de manera corriente, las normas tienen un sentido lingüístico y deóntico claro, razón por la cual no cabe ser interpretadas, sino solo aplicadas silogísticamente (...) La Corte advierte, en cambio, que el método gramatical de interpretación debe enfrentarse a varias dificultades, relacionadas tanto con el derecho constitucional como con la teoría del derecho y la filosofía contemporánea del lenguaje. En primer lugar, se ha señalado en esta sentencia que el derecho legislado, al expresarse mediante el lenguaje ordinario, tiene atributos propios de ambigüedad y vaguedad que llevan a que las reglas sean usualmente indeterminadas y que solo se muestren determinables cuando se considere el contexto en que son aplicadas. Adicionalmente, cuando se trata de normas construidas bajo la estructura propia de los principios, su aplicación dependerá en toda circunstancia de su armonización concreta en cada caso particular, cuando son ponderadas frente a otras reglas y principios en tensión. Además, de una manera más general, la filosofía del lenguaje desde mediados del siglo anterior ha hecho énfasis en que la significación de los textos, entre ellos las normas jurídicas, no es estático sino esencialmente dinámico y opera como una variable dependiente del uso que de esas expresiones haga la comunidad lingüística de que se trate,^[18] que en el caso analizado corresponde a los intérpretes de las previsiones contenidas en el orden jurídico. En contrario, la norma legal demandada supone que las previsiones legales pueden tener, cuando son “claras”, un significado estático e inmanente, cualidades que no son posibles cuando se trata de formulaciones jurídicas expresadas en lenguaje natural. Lo anterior no implica, en modo alguno, que en muchas ocasiones el método gramatical sea útil para comprender el derecho. Con todo, estos escenarios no se derivan de la claridad intrínseca del lenguaje jurídico, sino a que en contextos determinados las posibilidades interpretativas son escasas, por lo que el intérprete puede fácilmente llegar a la conclusión sobre la univocidad del precepto, pero en razón a que el escenario en que es aplicado no ofrece mayores retos sobre su comprensión. (...) El segundo problema central que ofrece la interpretación gramatical es evidenciado por los demandantes y consiste en que una visión formalista y errónea del mismo podría llevar a comprensiones insulares de las normas jurídicas, que negarían la función jerárquica e integradora del principio de supremacía constitucional. En efecto, si se aplica de manera

descontextualizada el apartado acusado, se llegaría a la conclusión que cuando el intérprete tenga ante sí una norma “clara”, debe aplicarla en su univocidad sin tener en cuenta ningún parámetro externo. Varios de los intervinientes se oponen a esta conclusión, precisamente reafirmando las funciones jerárquicas e integradora de la supremacía constitucional, al advertir que en todo caso no podría predicarse dicha interpretación aislada, pues la aplicación de las normas jurídicas es válida solo si es compatible con los postulados constitucionales, en virtud del aludido principio. La Sala comparte esta conclusión pero también encuentra que la misma se basa en una versión atenuada y actualizada del método de interpretación gramatical, el cual incluye la vigencia de la supremacía constitucional. Esta concepción, como es sencillo advertir, es contraria al entendimiento y justificación política original de la interpretación gramatical, que se opone a considerar cualquier tipo de parámetro extralegal ante la pretendida claridad de las palabras de la ley. Sin embargo, dicha comprensión atenuada es imperativa en el actual ordenamiento jurídico, precisamente porque está fundada en el reconocimiento de los efectos del principio de supremacía constitucional. Una comprensión diferente, como es sencillo advertir, no tendría cabida en la actual concepción del sistema de fuentes de derecho y su jerarquía.” De acuerdo con lo anterior, la Corte precisó que la interpretación gramatical es compatible con la Carta Política, si se entiende válida a la luz de los postulados constitucionales. Así pues, si el sentido de la ley es claro, ésta puede aplicarse en su tenor literal, de acuerdo con el significado jurídico, técnico o usual de las palabras que utiliza, al cual se refieren los artículos 28 y 29 ibídem (...). Sin embargo, puede ocurrir que las palabras de la ley sean claras, pero el sentido de la norma no, por carecer de armonía con el resto de la normativa relacionada, conducir a conclusiones contrarias a la razón o no alcanzarse a descubrir el motivo de la regulación. Si el sentido no es claro, la norma pasa a considerarse “oscura”, es decir, confusa, incierta y poco inteligible, según la semántica correspondiente. En esos casos, se puede consultar el espíritu o la intención de la norma, ya sea a través de su propio texto, si éste los manifiesta, o de sus antecedentes históricos. Así pues, ante apartes normativos oscuros o contradictorios, cobran aplicación tanto el método teleológico, porque debe establecerse la finalidad que motivó la expedición de la norma, como el método histórico, pues si ese propósito no está previsto en la misma norma que contiene dichos apartes, deben revisarse los respectivos antecedentes legislativos, como compendio de las razones que la motivaron, de las discusiones sobre la misma y del querer legislativo al momento de expedirla (criterio histórico subjetivo), así como la transformación o evolución de las realidades sociales consideradas para esa expedición, con el fin de actualizar el pensamiento que inspiraría la voluntad legislativa traída a nuestros días (criterio histórico objetivo). Si ninguna de las herramientas interpretativas anteriores clarifica el sentido de los pasajes oscuros o contradictorios, el operador jurídico debe comprenderlos del modo más concordante con el espíritu general de la legislación y la equidad, porque así lo ordena el artículo 32 del Código Civil, al establecer los criterios subsidiarios de interpretación antes mencionados. Se tiene entonces que, el ejercicio interpretativo a la luz de las reglas legal, jurisprudencial y doctrinalmente aceptadas, lo determina el texto mismo de la norma, porque las palabras, premisas o redacción que utilice, la pueden revestir de un sentido claro u oscuro y, en esa medida, fijan el método de interpretación que debe aplicársele. La doctrina tributaria ha propugnado que la interpretación normativa no se quede en la parte literal de los textos legales, sino que busque la armonía y correspondencia con la ley en conjunto, a partir del análisis lógico de la Ley, ya sea reduciendo el alcance literal de la norma o extendiéndolo, cuando quiera que haya dicho menos de lo que lógicamente debió decir, salvo en lo que atañe a los elementos esenciales de la obligación tributaria pues, en virtud del principio de legalidad, ellos son reserva del legislador, quien puede establecerlos directamente

o fijar los parámetros para hacerlos determinables. En todo caso, debe resaltarse que el artículo 31 del CC previó que *“lo favorable u odioso de una disposición no se tomará en cuenta para ampliar o restringir su interpretación. La extensión que debe darse a toda ley se determinará por su genuino sentido, y según las reglas de interpretación precedentes”*.

FUENTE FORMAL: CÓDIGO CIVIL – ARTÍCULO 25 / CÓDIGO CIVIL – ARTÍCULO 26 / CÓDIGO CIVIL – ARTÍCULO 27 / CÓDIGO CIVIL – ARTÍCULO 28 / CÓDIGO CIVIL – ARTÍCULO 29 / CÓDIGO CIVIL – ARTÍCULO 31 / CÓDIGO CIVIL – ARTÍCULO 32

DEDUCCIÓN POR REGALÍAS – Alcance del artículo 116 del Estatuto Tributario / DEDUCCIÓN POR REGALÍAS – Interpretación teleológica del artículo 116 del Estatuto Tributario / DEDUCCIÓN DE IMPUESTOS, REGALÍAS Y CONTRIBUCIONES PAGADAS POR ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS – Antecedentes legislativos y finalidad / PROCEDIBILIDAD DE LA DEDUCCIÓN POR REGALÍAS MEDIANTE CONCEPTO – Ilegalidad. Su definición general no puede ser adoptada a través de concepto / DEDUCCIÓN POR REGALÍAS – Procedencia. Se debe analizar cada caso en concreto.

Aunque el artículo 116 del ET no es una norma oscura, como lo sugieren los demandantes, es lo propio desentrañar su espíritu ante el hecho cierto de mencionar únicamente a una clase de contribuyentes (los organismos descentralizados), para la deducción que dispone, frente a los pagos asociados al ejercicio de una actividad que también puede ser desarrollada por particulares (regalías por la explotación de recursos naturales no renovables). Para tal efecto, debe verificarse si la razón de ser del tratamiento especial y la finalidad que persigue, justifican y validan el señalamiento de un destinatario único para la deducción, o si el sentido de la norma y sus respectivos fines permiten hacer una interpretación extensiva sobre la misma, dirigida a establecer si, por principio de equidad, también comprende al sector privado que paga regalías. Desde esa perspectiva y previo a analizar los aspectos teleológicos mencionados, resulta oportuno indicar que el antecedente legal del artículo 116 del ET, introducido por la Ley 75 de 1986, al cual se hará referencia, está contenido en el Decreto Legislativo 1979 de 1974 *“por el cual se dictan medidas en materia de gravámenes a las entidades descentralizadas”*, cuyo artículo 2 dispuso: *Artículo segundo. A partir del año gravable de 1974, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, de acuerdo con el régimen vigente para las Sociedades Anónimas, Las Empresas Industriales y Comerciales del Estado y las Sociedades de Economía Mixta del orden nacional, cualquiera que sea la proporción del capital que en estas corresponda a entidades oficiales. Se exceptúan las entidades que tengan a su cargo la prestación de servicios de energía, acueducto, alcantarillado, postales, telecomunicaciones y salud pública.”* De acuerdo con la norma transcrita, a partir del año 1974, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta son contribuyentes del impuesto de renta, de acuerdo con el régimen aplicable a las sociedades anónimas. Ahora bien, el artículo 6 del mismo decreto, precisó lo siguiente: *Artículo sexto. Los impuestos, regalías, participaciones y otras contribuciones que los organismos descentralizados deban pagar conforme a disposiciones vigentes a la Nación u otras entidades territoriales o personas, se seguirán pagando en la forma establecida, y serán deducibles de los impuestos que sobre la renta y complementarios deban cubrir conforme al presente Decreto. (Negritas fuera de texto)* Como se advierte, el artículo autorizaba a los organismos descentralizados para deducir del impuesto de renta y complementarios los pagos

de impuestos, regalías, participaciones y otras contribuciones. Así pues, si bien el Decreto 1979 de 1974 equiparó dichas entidades descentralizadas a las sociedades anónimas, para aplicarles el régimen vigente, también previó para ellas una disposición especial que les permitió deducir regalías y participaciones, impuestos y contribuciones. Luego se expidió la Ley 75 de 1986, resultante del proyecto de ley 98 de 1986, que fue presentado por el Ministro de Hacienda de la época ante el Congreso de la República, y en cuya exposición de motivos hizo un diagnóstico sobre las debilidades de la regulación del sistema tributario que venía aplicándose (...). Así mismo, en la presentación del proyecto de ley se especificó el alcance de cada uno de sus artículos. En lo que atañe al artículo 34, aprobado como artículo 38 de la ley 75 de 1986 y posteriormente incorporado al inciso primero del artículo 116 del ET, se señaló: *«Artículo 34. Corrige un error de redacción existente en el artículo 6 del Decreto 1979 de 1974, conforme al cual las deducciones por impuestos, regalías participaciones y otras contribuciones de los organismos descentralizados, eran una deducción no de la renta bruta del contribuyente sino del impuesto, creando así una situación de inequidad frente al resto de contribuyentes»*. (p. 128) (negritas y subrayas fuera del texto) Como se advierte, la modificación tenía como finalidad corregir un error consistente en que, del tenor literal de la norma, las entidades descentralizadas y conforme a lo dispuesto desde el Decreto Ley 1979 de 1974, aplicaban la deducción de los impuestos, regalías, participaciones y otras contribuciones, al impuesto de renta y no a la renta bruta, es decir, que lo pretendido con la reforma fue equiparar el tratamiento de la deducción como tal o, en otras palabras, darle el tratamiento que tienen todas las deducciones. En la ponencia presentada para primer debate al proyecto de ley – Senado, se resalta que la cuantiosa inversión pública en el sector descentralizado y su crecimiento en comparación con la inversión privada y la inversión de la Nación, justificaban su incorporación a la tributación y la eliminación de la situación privilegiada que gozaba desde el punto de vista fiscal. Para identificar mejor esa percepción, se hace todo un comparativo entre la inversión pública del sector descentralizado respecto de la inversión del sector central y privado (p. 160, 162-166). Por su parte, el pliego de modificaciones adjunto a dicha ponencia como anexo 1, trasladó la disposición del artículo 34 del proyecto de ley 98 de 1986, al artículo 38, y en las explicaciones de la norma, precisó: *«Con la modificación propuesta se iguala totalmente el régimen aplicable al sector privado y al sector público en lo referente a deducciones sobre la renta bruta. En este orden de ideas se elimina la deducibilidad de las participaciones y la expresión “o personas” que puede conducir a diversidad de interpretaciones en esta materia»*. (p. 251) (subrayas fuera del texto) En similar sentido a lo antes expuesto, la Sala advierte que el pliego de modificaciones reafirma que lo que se iguala es el procedimiento para aplicar la deducción, esto es, se resten de la renta bruta. Entonces, lo que hizo el legislador fue detectar una desigualdad en relación con el tratamiento que estaba recibiendo esta específica deducción de las entidades descentralizadas, lo que condujo a subsanarla para que se restara de la renta bruta, como corresponde de acuerdo con el artículo 26 E.T. Concordantemente, el anexo 2 transcribió las normas que se proponía derogar con el pliego de modificaciones, entre ellas el artículo 6 del Decreto 1979 de 1974, al cual ya se hizo referencia. La ponencia para segundo debate destacó que el proyecto estaba orientado a distribuir la carga tributaria entre los diversos grupos de contribuyentes con especial énfasis en el control de los evasores y que, en general, buscaba ampliar la base tributaria, incorporando nuevos contribuyentes, eliminando exenciones y descuentos (p. 387). (...) De acuerdo con los antecedentes legislativos reseñados, como lo argumentaron los demandantes, lo que hizo el artículo 38 de la Ley 75 de 1986 fue suprimir la alusión a las “participaciones”, pagadas por los organismos descentralizados, y la expresión “personas” del artículo 6 del Decreto 1979 de 1974, pues tales términos

generaban diferentes interpretaciones que dificultaban la correcta aplicación del dispositivo legal. Asimismo, el propósito de la reforma fue corregir un error de redacción que conducía a aplicar la deducción de los pagos de impuestos, regalías y contribuciones, al impuesto liquidado y no a la renta bruta. En razón de ello, el mencionado artículo 38 dispuso que la deducción afectara directamente la renta bruta de los organismos descentralizados, para así conjurar el trato desigual e inequitativo que propició el artículo 6 del Decreto 1979 de 1974 en cuanto al tratamiento de las deducciones liquidadas por dichos organismos para hacerlo acorde con la normativa que regula el sistema ordinario de depuración (art. 26 del ET). En esas condiciones, del ejercicio hermenéutico resultante de aplicar el método de interpretación teleológico utilizado por la DIAN para establecer el verdadero sentido y alcance del artículo 116 del ET, la Sala encuentra que no permite llegar a la conclusión que se expone en el acto acusado. Lo anterior conduce a declarar la nulidad del Concepto demandado, sin perjuicio que frente a los demás contribuyentes y en cada caso concreto, se analice si la deducción por pago de regalías reúne los requisitos del artículo 107 E.T., pues su procedibilidad no puede ser definida de manera general vía concepto.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 116 / DECRETO LEY 1979 DE 1974 – ARTÍCULO 2 / LEY 75 DE 1986 – ARTÍCULO 38 / DECRETO LEY 1979 DE 1974 – ARTÍCULO 6 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 26

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 015766 DE 2005 (17 de marzo) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (Anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., doce (12) de octubre de dos mil diecisiete (2017).

Radicación número: 11001-03-27-000-2013-00007-00 (19950)

Actor: JORGE ENRIQUE ROBLEDO CASTILLO Y OTROS

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1º del artículo 149 del CPACA, corresponde a la Sala proveer sobre la demanda de nulidad interpuesta contra el Concepto 015766 del 17 de marzo de 2005, expedido por el Jefe de la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

ACTO ACUSADO

El texto del Concepto 015766 del 17 de marzo de 2005¹, objeto de demanda, es el siguiente:

“Problema jurídico:

¿Son deducibles las regalías que los contribuyentes diferentes a las entidades descentralizadas, pagan por la explotación de recursos naturales no renovables?

Tesis jurídica:

Sí son deducibles para efectos de la determinación de la renta líquida, las regalías causadas por la explotación de recursos naturales no renovables, sin distinción de la clase de contribuyente, siempre y cuando cumplan los requisitos, que para su procedencia, según el caso, exige la legislación tributaria.

Interpretación jurídica:

Se solicita reconsideración de los Conceptos números 089041 del 20 de diciembre de 2004 y 054304 del 9 de julio de 1998, en los que se concluyó, que las regalías pagadas por los contribuyentes distintos de los organismos descentralizados no son deducibles.

A juicio del peticionario las regalías son verdaderas expensas necesarias deducibles por cuanto si bien no les son aplicables los artículos 115 y 116 del Estatuto Tributario, sí cumplen a cabalidad con los requisitos de los artículos 77 y 107 del mismo Estatuto. En este sentido afirma, que las regalías constituyen un pago necesario, proporcional que guarda relación de causalidad con la actividad productora de renta de quien las gira; son necesarias pues sin su pago no se tiene derecho a explotar el recurso natural no renovable y por tanto no hay ingreso; resultan proporcionales pues es la misma ley la que las determina; y tienen verdadera relación de causalidad con la actividad productora de renta, pues existe entre el costo y el ingreso una relación de causa-efecto por su asociación directa.

Con base en el análisis del artículo 6° del Decreto Legislativo 1979 de 1974 y de los artículos 38 y 108 de la Ley 75 de 1986, en opinión del consultante, dichos conceptos interpretan de manera errada el artículo 116 del Estatuto Tributario, al

¹ Fls. 12 a 15

darle un alcance diferente al de regular el tratamiento a seguir por parte de los organismos descentralizados, sin que se pueda afirmar válidamente que al no incluir a los demás contribuyentes no pueden estos solicitar las regalías como costo. Asimismo, aduce que si el legislador hubiera pretendido limitar la deducibilidad de las regalías a los demás contribuyentes tendría que haberlo consagrado por tratarse de una norma que estaría excepcionando las reglas generales sobre deducibilidad creando un tratamiento desigual entre los contribuyentes. Anota que el Concepto número 003682 de 2002, en el que se dijo que el valor correspondiente a las regalías, pagadero en dinero o en especie, no constituye ingreso en el impuesto de renta, carece de fundamento al basarse en el artículo 229 del Nuevo Código de Minas (Ley 685 de 2001) que fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-1071 de 2003.

Concluye, que no existiendo el artículo 229 del Código de Minas, es claro que el ingreso por explotación proporcional a las regalías giradas es gravable y las regalías que se pagan por su explotación, al guardar relación de causalidad directa con dichos ingresos y cumplir con los demás requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario constituyen un costo deducible.

El problema planteado consiste, pues, en definir si el artículo 116 del Estatuto Tributario restringe en el sentido de que únicamente los organismos descentralizados tienen el derecho a la deducción por concepto de las regalías pagadas por la explotación de recursos naturales no renovables, o si dicha deducción procede para toda clase de contribuyentes.

El artículo 116 del Estatuto Tributario, establece:

"Artículo 116. Deducción de impuestos, regalías y contribuciones, pagados por los organismos descentralizados. Los impuestos, regalías y contribuciones, que los organismos descentralizados deban pagar conforme a disposiciones vigentes a la Nación u otras entidades territoriales, serán deducibles de la renta bruta del respectivo contribuyente, siempre y cuando cumplan los requisitos que para su deducibilidad exigen las normas vigentes".

El artículo transcrito parece establecer un supuesto subjetivo y otro objetivo para que proceda la deducción por concepto de regalías, el primero se encuentra en el título del artículo y en el texto y se trata de los organismos descentralizados, el

segundo está dado por el cumplimiento de los requisitos que para su deducibilidad exijan las normas vigentes.

Las deducciones, como factor de depuración de la renta, por regla general, están supeditadas al cumplimiento de ciertos requisitos de cuya observancia depende su procedencia. En efecto, prevé la legislación impositiva vigente las condiciones para la aceptación de las deducciones, que se concretan en: los presupuestos esenciales, los requisitos de fondo y de forma. Dentro de los denominados por la doctrina "presupuestos esenciales", es indispensable, que entre el gasto y la renta se configuren la relación de causalidad, la necesidad y la proporcionalidad. En lo que dice relación con los requisitos de fondo, como es lógico, debe verificarse la realización del gasto y su oportunidad e imputabilidad. Respecto de los requisitos de forma, son las formalidades que se deben cumplir para su aceptación, es decir que estén debidamente soportadas y que los soportes cumplan con los requisitos legales.

Adicionalmente, el Estatuto Tributario permite otras deducciones, que deben llenar los requisitos especiales señalados en el mismo ordenamiento jurídico.

Un análisis a priori del artículo 116 del Estatuto Tributario, sugiere la inocuidad de la norma, porque la autorización de la deducción por concepto de impuestos, regalías y contribuciones pagados por los organismos descentralizados, queda condicionada al cumplimiento de los requisitos generales y especiales de las deducciones, que de suyo garantizan la procedencia de la deducción para la generalidad de los contribuyentes.

La dificultad que entraña la interpretación de esta disposición, se salva acudiendo a la regla consagrada en el artículo 27 del Código Civil:

"Artículo 27. Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a) pretexto de consultar su espíritu.

Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento". (Subrayado fuera de texto).

Atendiendo la regla del inciso segundo, es necesario revisar los antecedentes del artículo 116 del Estatuto Tributario, cuya norma fuente es el artículo 38 de la Ley 75 de 1986. Para el efecto transcribimos los apartes pertinentes de la explicación del articulado del Proyecto de ley número 98 de 1986 y de la ponencia para primer debate. Cabe acotar que el citado artículo 38, inicialmente estaba codificado en el artículo

34.

Explicación del articulado:

"Artículo 34. Corrige un error de redacción existente en el artículo 6° del Decreto 1979 de 1974, conforme al cual las deducciones por impuestos, regalías, participaciones y otras contribuciones de los organismos descentralizados, eran una deducción no de la renta bruta del contribuyente sino del impuesto, creando así una situación de inequidad frente al resto de contribuyentes". (Senado de la República. Historia de las leyes. Legislatura de 1986. Tomo V, Bogotá, D. E., 1989,

página

128).

Pliero de modificaciones de la Comisión Tercera del honorable Senado de la República:

"Artículo 38. Con la modificación propuesta se iguala totalmente el régimen aplicable al sector privado y al sector público en lo referente a deducciones sobre la renta bruta. En este orden de ideas se elimina la deducibilidad de las participaciones y la expresión "o personas" que puede conducir a diversidad de interpretaciones en esta materia". (Senado de la República. Historia de las leyes. Legislatura de 1986. Tomo V, Bogotá, D. E., 1989, página 251).

El artículo 6° del Decreto Legislativo 1979 de 1974, derogado expresamente por el artículo 108 de la Ley 75 de 1986, establecía:

"Artículo 6°. Los impuestos, regalías, participaciones y otras contribuciones que los organismos descentralizados deban pagar conforme a disposiciones vigentes a la Nación y otras entidades territoriales o personas, se seguirán pagando en la forma establecida, y serán deducibles de los impuestos que sobre la renta y complementarios deban cubrir conforme al presente decreto".

La importancia de esta disposición radica en que mientras por un lado el artículo 2° del mismo decreto, les atribuyó la calidad de contribuyentes del impuesto sobre

la renta y complementarios, a partir del año gravable de 1974, a las empresas industriales y comerciales del Estado y a las sociedades de economía mixta del orden nacional, asimilándolas a sociedades anónimas, por el otro, el artículo 6° les concedió el beneficio de utilizar como descuento tributario los pagos efectuados por los mencionados conceptos.

De los textos anteriores, se colige que la finalidad del artículo 38 de la Ley 75 de 1986 no es otra que colocar en igualdad de condiciones, a los organismos descentralizados frente a los demás contribuyentes del impuesto sobre la renta, como quiera que los primeros, se vieron favorecidos por el artículo 6° del Decreto Legislativo 1979 de 1974, que les permitió tratar como descuento tributario, aquellos conceptos que para la generalidad de los contribuyentes constituían deducciones. En consecuencia, es forzoso concluir, que para efectos de la determinación de la renta líquida, las regalías son deducibles, para toda clase de contribuyentes, siempre y cuando cumplan los requisitos generales y especiales, que para su procedencia, según el caso, exige la legislación tributaria.

En punto a la definición de los presupuestos de las deducciones contenidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, en reciente jurisprudencia el honorable Consejo de Estado, señaló:

"En materia tributaria no resulta suficiente la inclusión dentro del denuncia privado de una erogación para que esta sea deducible, pues de una parte, el gasto efectivamente debe realizarse dentro de la vigencia fiscal correspondiente y de la otra, reunir los requisitos exigidos por la disposición para la deducibilidad de las "expensas necesarias" que son entre otros, la relación de causalidad con la actividad productora de renta, vinculada a la actividad y al motivo de las expensas, en forma tal que para la generación de la renta deba realizarse el gasto, "proporcionado" de acuerdo a las características de cada actividad y necesario, entendido este último como el normal para producir o facilitar la obtención de la renta, determinado con criterio comercial ". (Sentencia del 16 de marzo de 2001. Exp. 11607. M. P. Doctor Juan Ángel Palacio Hincapié).

A partir de este criterio del Máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo, corresponde analizar si las regalías cumplen los requisitos esenciales de las deducciones:

El inciso segundo del artículo 360 de la Constitución Política, establece:

"La explotación de un recurso natural no renovable causará a favor del Estado, una contraprestación económica a título de regalía, sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pacte".

La honorable Corte Constitucional se ha ocupado en repetidas ocasiones de la naturaleza de las regalías, y ha venido revisando sus propios criterios jurisprudenciales, con ocasión de las acciones de inconstitucionalidad contra las leyes que regulan la materia:

En un principio la Corte acogió la concepción de la "regalía-precio", pues la definió como una contraprestación que se causa por la explotación de los recursos naturales no renovables de propiedad de la Nación, y la diferenció de los impuestos que son consecuencia del poder de imperio del Estado, consagrado en el numeral 9 del artículo 95 superior, que les impone a los particulares el deber - unilateral- de contribuir a la financiación de sus gastos e inversiones. (Sentencia C-221 de 1997. M. P. Alejandro Martínez Caballero).

Sin embargo, según la jurisprudencia vigente, con base en el análisis de los artículos 58, 332 y 360 de la Constitución Política, la Corte retomando, parcialmente, su criterio inicial en torno al fundamento constitucional de las regalías, en cuanto estas se generan como consecuencia del desgaste ambiental y social que produce la explotación de recursos naturales no renovables, concluyó, que lo que genera el deber constitucional de pagar regalías es el hecho mismo de la explotación de los recursos naturales no renovables, en consonancia con la función social de la propiedad a la que es inherente una función ecológica. En esa medida, tanto la explotación de recursos naturales estatales, como los de propiedad privada, están sujetos a la obligación de pagar regalías. (Sentencias C-669 de 2002 y C-1071 de 2003).

Es necesario reiterar que la Constitución en el inciso segundo del artículo 360, califica la regalía como una contraprestación económica a cargo de quien adquiera el derecho a explotar el subsuelo minero o petrolero. Es bien sabido que una prestación, jurídicamente, es el objeto de una obligación, es aquello que debe darse, hacerse o no hacerse en favor del acreedor, en este caso del Estado y a

título de retribución por el derecho a explotar los recursos naturales no renovables cuyo otorgamiento, a partir de la Carta de 1991, será siempre oneroso, vale decir, directamente remunerado con una ventaja patrimonial específica en favor de la entidad concedente. Se deduce por consiguiente que se trata de una carga económica, por definición, diferente de un impuesto, y que genéricamente puede calificarse como un ingreso fiscal no tributario.

Según el artículo 227 de la Ley 685 de 2001 por la cual se expide el Código de Minas, la regalía consiste en un porcentaje, fijo o progresivo, del producto bruto explotado objeto del título minero, calculado o medido al borde o en boca de mina, pagadero en dinero o en especie.

Ahora bien, dado que el artículo 360 Constitucional le da el carácter de una contraprestación económica, es decir, de lo que se recibe por una prestación que se otorga o da a quien la paga, se tiene entonces que la regalía es un porcentaje del valor de la producción del mineral en boca o borde de mina o pozo que cobra la entidad estatal concedente del derecho a explotar, que se paga en dinero o en especie por el concesionario de tal derecho o por quien lo adquirió en virtud de licencia, permiso, contrato de explotación o de cualquier otro título emanado del Estado.

Entonces, se presenta la relación de causalidad existente entre el pago de las regalías y la obtención de la renta por parte de los contribuyentes que realizan la explotación de los recursos naturales no renovables. Esta erogación es necesaria e indispensable, debido a que su cumplimiento es ineludible. El requisito de proporcionalidad también se cumple, porque la medida exacta de la erogación se encuentra fijada en la ley.

Con todo, no se puede perder de vista que los artículos 26, 89, 107 y 178 del Estatuto Tributario, al señalar el procedimiento para la depuración de la renta ordinaria, si bien no los definen, si establecen una clara diferencia entre los costos imputables a los ingresos y las deducciones que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta. En el mismo sentido, a la luz de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia y de los elementos de los estados financieros, los costos representan erogaciones y cargos asociados directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, actividades de las cuales un ente económico obtiene sus ingresos,

mientras que los gastos son las erogaciones incurridas en general en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación (artículos 39 y 40 del Decreto 2649 de 1993).

En consonancia con lo anterior, en el Catálogo General de Cuentas del Plan General de la Contabilidad Pública (Resolución número 400 de 2000), el acápite de descripciones y dinámicas, señala que bajo la denominación Costos de Producción "se agrupan las cuentas representativas de los cargos asociados directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios, de los cuales un ente público obtiene sus ingresos, en desarrollo de su cometido estatal". Según dicho Catálogo, dentro de los conceptos que hacen parte de los costos de producción, están las Regalías: definidas como "Compensación monetaria girada a la Nación, departamentos, municipios, puertos y Fondo Nacional de Regalías, liquidada sobre la explotación de los recursos naturales no renovables" (Cuenta 710000 Costos de producción de bienes). Por otra parte, el catálogo también prevé la contabilización de las regalías y compensaciones monetarias como Gastos de Operación (Cuenta 522013).

Así las cosas, en el caso de los productores o explotadores de los mencionados recursos, resulta más apropiado el término costos para referirse al tratamiento contable y tributario de las regalías, como lo propone el peticionario. En tanto que corresponde tratarlas como deducción, a los comercializadores y exportadores, que deban pagar regalías en sustitución de los productores.

Ahora bien, por aplicación armónica de los artículos 77 y 107 del Estatuto Tributario, los requisitos señalados para las deducciones, igualmente se predicán en lo pertinente para los costos.

Con base en lo expuesto, a la luz de los artículos 77 y 107 del Estatuto Tributario y obedeciendo la filosofía que inspiró el artículo 116 ibídem, este Despacho concluye que son deducibles para efectos de la determinación de la renta líquida, las regalías que se causan por la explotación de recursos naturales no renovables, sin distinción de la clase de contribuyente, siempre y cuando se cumplan los requisitos, que para su procedencia, según el caso, exige la legislación tributaria.

No sobra advertir que en tratándose de regalías pagadas en especie, de acuerdo con la práctica contable, el costo de los volúmenes de producción que se entregan

a título de regalías, es absorbido por el costo de la producción disponible para la venta, por lo cual esta asignación de costos es incompatible con cualquier otra deducción a título de regalías originada en el mismo hecho.

En los anteriores términos, se revocan el Concepto número 089041 del 20 de diciembre de 2004 y la tesis jurídica número 1 del Concepto número 054304 del 9 de julio de 1998.

Finalmente se anota, en relación con los Conceptos números 003682 del 22 de enero de 2002, 083324 del 30 de diciembre de 2002 y 076644 del 28 de noviembre de 2003, que el artículo 229 de la Ley 685 de 2001 (Código de Minas), que constituía su fundamento jurídico, fue declarado inexecutable por la honorable Corte Constitucional, mediante Sentencia C-1071 del 13 de noviembre de 2003. (Exp. D-4583. M. P. Doctor Rodrigo Escobar Gil)."

DEMANDA

Los senadores JORGE ENRIQUE ROBLEDO CASTILLO, MARITZA MARTÍNEZ ARISTIZABAL, GERMÁN NAVAS TALERO, ALEXANDER LÓPEZ MAYA, GUILLERMO RUDAS y LUIS ÁLVARO PARDO demandaron la nulidad del Concepto 015766 del 17 de marzo de 2005, expedido por el Jefe de la Oficina Nacional de Normativa y Doctrina de la DIAN y anteriormente transcrito.

Invocaron como norma violada el artículo 116 del ET y el concepto de violación se sintetiza así:

Expusieron que el acto demandado es contrario a las normas en que debía fundarse, tiene errónea motivación e incurrió en un error de derecho, porque se apoya en la indebida interpretación de la norma que regula la deducción de regalías pagadas por los organismos descentralizados.

Afirmaron que dicho acto modificó la doctrina de la DIAN, en tanto le dio carácter deducible a las regalías pagadas por particulares que explotaran recursos naturales no renovables, cuando antes negaba esa posibilidad a los contribuyentes que no fueran organismos descentralizados.

Sostuvieron que el concepto enjuiciado consultó el espíritu del artículo 116 del ET, por considerar confuso el hecho que facultara la deducción sólo a los organismos descentralizados, cuando lo cierto es que tal disposición es perfectamente clara y, por tanto, debe aplicarse de acuerdo con su tenor literal.

Señalaron que el origen del referido artículo 116, es el artículo 38 de la Ley 75 de 1986, que buscó corregir un error de redacción en el artículo 6 del Decreto 1979 de 1974, conforme al cual, los organismos descentralizados podían descontar las regalías del impuesto, cuando las deducciones se deducen de la renta bruta.

Aseguraron que el artículo 38 de la Ley 75, se dirigió a que las regalías funcionen igual a las deducciones en general, de modo que los organismos descentralizados pudieran deducirlas de la renta bruta y no descontarlas del impuesto.

Dijeron que dichas disposiciones no buscaron extender la deducción por pago de regalías a contribuyentes distintos de los organismos descentralizados, ni tampoco eliminar inequidades derivadas de que los organismos descentralizados sí pudieran descontar regalías y los demás contribuyentes no, como erróneamente lo interpretó la DIAN.

Refutaron el argumento de la DIAN, según el cual, los pagos por regalías cumplen los requisitos del artículo 107 del ET y, por tanto, son deducibles, independientemente de la calidad descentralizada del organismo que hace el pago, porque tal norma es general frente a la deducción especial de los pagos que hacen los organismos descentralizados por concepto de regalías, prevista en el artículo 116 ibídem.

Agregaron que el mencionado artículo 116 del ET, obedeció a que el legislador quiso expedir una norma especial sobre la deducibilidad de las regalías sólo para los organismos descentralizados, con la cual se brindara un tratamiento especial a la contraprestación pagada por quienes explotan recursos naturales no renovables.

Sostuvieron que, a través de las normas especiales, el legislador diferenció la regulación de determinados pagos y expensas, en relación con los criterios especiales del artículo 107 del ET. Igualmente, afirmaron que el artículo 116 del ET no es inocuo, sino necesario para el tratamiento especial de las regalías, como

también de preferente aplicación y que, independientemente de cumplir los requisitos de deducibilidad previstos en la norma general, el legislador quiso implementar una normativa especial que permitiera tal beneficio solo a los organismos descentralizados.

Indicaron que no todas las erogaciones que cumplen los criterios del artículo 107 del ET son deducibles, pues antes debe establecerse si alguna norma especial excluye la deducibilidad del gasto, como sucede con las regalías pagadas por los organismos descentralizados. En ese sentido, señalaron que, a pesar de que los impuestos son gastos necesarios, no todos son deducibles, y que a ello se refirió el Concepto 18148 del 15 de marzo de 2012, según el cual, las estampillas son un tributo territorial respecto del cual el legislador no estableció deducción alguna.

Precisaron que las empresas que explotan recursos naturales pagan regalías, porque su actividad genera daños ambientales y sociales que deben compensarse, y porque se trata de la explotación de un bien que es propiedad de la Nación, de modo que si se les permitiera deducir esos pagos del impuesto de renta, la Nación estaría contribuyendo a pagar la explotación de sus propios recursos.

Señalaron que, a diferencia de lo que ocurre con los particulares, en el caso de las deducciones realizadas por entidades públicas, el Estado, a través de los dividendos, logra recibir los recursos que no le ingresan vía impuesto de renta, lo cual es una distinción determinante respecto de las empresas privadas, pues lo que éstas se ahorran con la deducción de regalías, no ingresa al Estado.

Finalmente, estimaron que entre los años 2005 y 2010, la deducción hecha por empresas privadas le generó costos fiscales a la Nación de \$9 billones de pesos y que si tales empresas consideran que el artículo 116 del ET viola su derecho a la igualdad, deben demandarlo ante la Corte Constitucional.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES** se opuso a las pretensiones de la demanda, así:

Adujo que el concepto demandado no conlleva el detrimento del patrimonio público, porque la deducción especial de regalías que establece el artículo 116 del ET no impide que los demás contribuyentes puedan llevar el pago de las mismas, como una expensa necesaria, en la medida en que se demuestre el cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos.

Señaló que toda explotación de recursos naturales no renovables de propiedad estatal genera una regalía como contraprestación obligatoria que cumple las condiciones establecidas en el artículo 107 del ET pues, si bien no tienen una relación directa con el ingreso obtenido en desarrollo de la actividad de los entes económicos, sí hacen parte de sus gastos por administración y forman parte de sus expensas necesarias.

Explicó que el artículo 116 del ET resultó de la modificación del artículo 38 del Decreto 1979 de 1974, relacionado con la procedencia del descuento de los impuestos, regalías y contribuciones pagadas por los organismos descentralizados, y que pretendió que tales conceptos no fueran descontables de la renta líquida sino deducibles de la renta bruta, por parte del sector público y privado.

Agregó que dicha norma no buscó otorgar un régimen especial a las entidades descentralizadas en materia de deducciones, sino adecuar el sistema tributario dentro del principio de igualdad, para que tales entidades quedaran equiparadas a la generalidad de los contribuyentes.

Manifestó que el artículo 116 del ET ató la procedencia de la deducción al cumplimiento de los requisitos establecidos en las normas aplicables a todos los contribuyentes de impuesto sobre la renta, y que debe tomarse en armonía con el contexto que lo comprende, especialmente, con las normas que regulan la depuración del impuesto sobre la renta.

Sostuvo que los artículos 108 a 176 del ET contemplan costos y deducciones con requisitos especiales, dependiendo de su relación con los ingresos o con la renta bruta y que, en todo caso, deben reunir las condiciones de causalidad, necesidad y proporcionalidad con los ingresos o actividad productora de renta, contempladas en el artículo 107 del ET.

Indicó que el hecho que el legislador hubiera regulado con carácter especial algunos egresos en los que incurre el contribuyente dentro de su objeto social, no significa que ellos sean los únicos deducibles en el impuesto de renta, sino que son expensas necesarias que deben cumplir requisitos generales y específicos para poderse reconocer fiscalmente. Y los costos o gastos que no tengan una regulación especial, no pueden rechazarse en el impuesto sobre la renta por ese sólo hecho, pues lo cierto es que si cumplen los requisitos generales mencionados, pueden constituir costos o deducciones aceptables fiscalmente.

Finalmente y previa aclaración de que la necesidad del gasto debe determinarse con criterio comercial, según los normalmente acostumbrados en cada actividad, dijo que el pago de regalías para empresas cuya actividad es la explotación de recursos naturales tiene esa característica.

ARGUMENTOS DE LOS COADYUVANTES ACEPTADOS EN EL PROCESO

Coadyuvancias de la parte demandada

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGUELLO, YAMIRA GARCÍA ANGARITA y EL MINISTERIO DE MINAS fueron aceptados como coadyuvantes de la parte demandada, de acuerdo con los escritos de intervención que presentaron para tal fin.

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGUEYO aludió al marco legal de la deducción de regalías y expuso que una disposición no se puede limitar a la aplicación mecánica de su texto, sino que debe ser el resultado de una labor argumentativa racional, dirigida a elegir el sentido que mejor se adapte a la intención del legislador, pues la moderna hermenéutica jurídica propende el uso del criterio teleológico para establecer si la aplicación de la norma se ajusta a los principios constitucionales.

Anotó que el artículo 116 del ET sólo se ajusta a la Constitución y a la Ley si se interpreta en la forma señalada por el concepto acusado, en el que la DIAN avanzó en la búsqueda del verdadero y genuino alcance de la ley, a través de un riguroso proceso de investigación desde la propia génesis de la norma y su evolución. Precisó que las disposiciones tributarias están llamadas a respetar los fines fiscales y extrafiscales para los cuales fueron expedidas y que su

interpretación debe ser objetiva e imparcial, independientemente de que el texto de aquéllas parezca odioso o favorable.

Afirmó que el proyecto de ley que originó el artículo 116 del ET pretendió igualar totalmente el régimen de deducciones sobre la renta bruta aplicable a los sectores público y privado, sin que los senadores demandantes puedan desconocer la importancia de los antecedentes contenidos en la exposición de motivos de dicha norma, en los cuales se advierte la intención legislativa de salvaguardar los principios de equidad, justicia y neutralidad, prevalentes en todo sistema tributario.

Sostuvo que, antes de esa nueva regulación, existía inequidad entre empresas privadas y organismos descentralizados respecto del tratamiento fiscal de las regalías, porque mientras las primeras las tomaban como deducción, los segundos las registraban descuento tributario.

Manifestó que la deducibilidad de las regalías para los particulares se rige por el artículo 107 del ET, que la manera técnica de modificar el tratamiento tributario de las regalías en la determinación de la renta y de que los organismos descentralizados pasaran de aplicar un descuento tributario a registrar una deducción, era mediante la derogatoria del artículo 6 del Decreto 1979 de 1974, pues así los pagos de regalías hechos por organismos descentralizados y entidades privadas, hubiesen quedado rigiéndose por el mencionado artículo 107 del ET, en igualdad de condiciones.

Acorde con dicho artículo, explicó que las regalías deducibles serían únicamente las contabilizadas y pagadas en el año en que se pretenden deducir, que los pagos por las mismas tienen estrecha y evidente relación con la actividad productora de renta de las empresas dedicadas a la explotación de recursos naturales no renovables, y que el gasto por pago de regalías es necesario y proporcional, porque se realiza en cumplimiento de un mandato legal que impone el deber de pago y su magnitud.

Esgrime que los demandantes pretenden aplicar las mismas consecuencias jurídicas a dos pagos que tienen distinta naturaleza jurídica, cuales son los correspondientes a regalías, como contraprestación económica del derecho a explotar, y los realizados a título de estampillas, como tasa parafiscal obligatoria a

cargo de los usuarios de algunas operaciones o actividades y revertida en beneficio social.

Adujo que en el caso de que pudiera equipararse el tratamiento de las estampillas y las regalías en la depuración del impuesto sobre la renta, los argumentos de la demanda desconocerían la línea jurisprudencial sobre deducibilidad de las estampillas en la determinación del impuesto de renta, cuando cumplen los presupuestos del artículo 107 del ET. De hecho, el Concepto 003397 del 22 de enero de 2014 atendió la naturaleza jurídica de las estampillas como tasa parafiscal y aceptó su consiguiente deducibilidad en renta.

Aseveró que uno de los demandantes pretendió inducir en error a la DIAN, al solicitarle información sobre el costo fiscal de las deducciones por regalías año a año, entre 2004 y 2010, aplicadas a las empresas que explotan petróleo, gas, carbón, metales preciosos y níquel, pues esa petición, formulada al área de estudios económicos de la entidad, impidió que los ciudadanos entendieran correctamente los estudios y mediciones econométricas sobre asuntos tributarios, al margen de la legalidad de tales deducciones, y condujo a que la respuesta tomara una posición implícita sobre la improcedencia de la deducibilidad de las regalías.

Estimó infundada la afirmación de que la deducción de regalías hubiere generado un costo fiscal de 9 billones de pesos porque, según la evaluación econométrica, el costo fiscal constituye un ingreso que deja de percibir el Gobierno Nacional por concepto de beneficios tributarios y éstos, como tales, obedecen a situaciones particulares derivadas del querer del legislador, que no corresponden a costos o gastos realizados por el contribuyente y, por tanto, generan una tributación que la Nación renuncia a cobrar por razón de fines extrafiscales, impactándose negativamente el recaudo tributario.

Precisó que la disminución de la renta en el valor de costos y deducciones sólo es el reconocimiento de la realidad económica de los contribuyentes y de que la realización de todo tipo de actividad involucra costos y gastos, y destacó que la respuesta a la petición de información sobre costo fiscal de la deducción por regalías no tiene efectos vinculantes ni respaldo sólido, porque la DIAN se remitió a la estimación que al respecto hizo el Ministerio de Minas en los últimos seis

años, sin entregar información técnica o definitiva alguna, como tampoco cálculos con datos fidedignos.

Precisó que las regalías son un pago necesario e indispensable y legalmente obligatorio e ineludible y que la demanda riñe con el interés de la función legislativa de velar por el acatamiento de las leyes, así como con los principios de seguridad jurídica y confianza legítima.

Añadió que no existe ninguna razón para prohijar y revivir distinciones entre los particulares y las entidades descentralizadas que pagan regalías y que constitucionalmente no existen tratamientos diferenciales entre los sujetos pasivos de las mismas, porque lo que justifica el pago es el desgaste ambiental causado por la explotación, independientemente de que la haga una entidad pública o un particular con el legítimo derecho a recibir el mismo tratamiento fiscal.

Aseguró que desconocer la calidad deducible de los pagos por regalías implica obligar a los contribuyentes a tributar dos veces por el mismo concepto, en cuanto el impuesto de renta se pagaría sobre la misma base tomada para liquidar las regalías, en perjuicio de la estabilidad financiera de las empresas dedicadas a la explotación de recursos naturales no renovables, cuyos proyectos se hacen con la certeza de que las regalías pueden deducirse del impuesto de renta.

Expuso que la anulación del acto demandado afectaría sensiblemente la inversión extranjera directa en el sector de minería e hidrocarburos, la cual debe respetarse por su vocación de permanencia y vinculación determinante al crecimiento económico del país.

Añadió que, en los términos del derecho comparado y de un análisis de auditoría que se adjunta, un incremento en la participación estatal total afecta la viabilidad financiera de los proyectos, torna al país poco competitivo a nivel internacional e implica un sobre costo para los empresarios dedicados a la explotación de recursos naturales no renovables.

Finalmente, pidió que no se prohijara la actuación de los congresistas demandantes, porque con el ejercicio de las formas jurídicas vigentes quisieron satisfacer sus intereses políticos, en desmedro de la seguridad jurídica y del espíritu claro de la ley.

Por su parte, **YAMIRA GARCÍA ANGARITA** recalcó que el artículo 116 del ET no es una norma confusa y debió aplicarse en su tenor literal, porque dispone claramente que los organismos descentralizados tienen derecho a deducir de su renta bruta las regalías que han pagado.

Dijo que el Concepto demandado replanteó la doctrina contenida en el Concepto 054304 de 1998 y el Oficio 089041 de 2004 porque, a juicio de quien pidió la reconsideración de los mismos, daban al artículo 116 del ET un alcance diferente al de regular el tratamiento fiscal para los organismos descentralizados en materia de deducciones, sin que se pudiera afirmar que el hecho de que la norma no incluyera a los demás contribuyentes impedía que éstos solicitaran las regalías como costo.

Previa alusión a la perspectiva jurisprudencial del método de interpretación gramatical, señaló que antes de expedirse el concepto acusado la interpretación literal del mencionado artículo 116 del ET no era lo suficientemente sólida ni permitía dilucidar el verdadero alcance de dicha norma.

Anotó que, según la historia fidedigna de dicha norma, el legislador quiso igualar el régimen de deducciones del sector público con el del sector privado, para eliminar los descuentos en renta por pagos de regalías y empezar a tomarlos como deducción de la renta bruta del contribuyente, siempre que cumplieran los requisitos legales de deducibilidad. Entonces, la norma no equiparó las empresas privadas del sector minero con los organismos descentralizados, lo que hizo fue equiparar éstos a las primeras, sin otorgarles privilegios.

Arguyó que las deducciones ordinarias están supeditadas al cumplimiento de ciertos requisitos de procedencia, en tanto que las deducciones especiales únicamente se someten al cumplimiento de requisitos y limitaciones establecidos en la ley que las crea.

Sostuvo que, según el concepto histórico de la Ley 75 de 1986 y la rigurosa aplicación de la hermenéutica jurídica, los contribuyentes del sector privado gozaban de la deducción por concepto de regalías, en cuanto cumplieran los requisitos del artículo 107 del ET, de modo que dicha ley restableció el equilibrio roto por el artículo 6 del Decreto Legislativo 1979 de 1974, en virtud del cual, los

organismos descentralizados podían tratar las regalías como descuento tributario y los demás contribuyentes como deducción.

Concluyó que las regalías causadas por la explotación de recursos naturales no renovables son deducibles para efecto de determinar la renta líquida, sin distinción de la clase de contribuyente, siempre que cumplan los requisitos de procedencia establecidos en la legislación tributaria. Estimó que de esa forma se hace viable la aplicación del artículo 116 del ET, porque el cumplimiento de los requisitos generales y esenciales de las deducciones es lo que garantiza la procedencia de las mismas para todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta, incluyendo los organismos descentralizados.

Explicó que la norma especial del artículo 115 del ET, que establece los impuestos deducibles, tiene un alcance distinto al del artículo 116 ibídem y que los demandantes desconocen que las regalías constituyen gastos de los organismos descentralizados, que reducen la renta líquida gravable y las utilidades comerciales susceptibles de reportarse a título de dividendos o participaciones. Los recursos que no se recuperan por la vía del impuesto, tampoco ingresan a las arcas del Estado por la vía del dividendo.

Finalmente, puntualizó que la DIAN utilizó técnicas y métodos de interpretación legítimos y ajustados a las reglas de interpretación consagradas en el Código Civil, aceptados por la doctrina y reconocidos por la jurisprudencia constitucional, ordinaria y administrativa.

A su turno, el **Ministerio de Minas y Energía** sostuvo que la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales actuó en ejercicio de sus funciones y en cumplimiento de sus obligaciones, y que el acto demandado analizó detalladamente los artículos 116 y 27 del ET, los interpretó armónicamente con el artículo 360 de la CP, no contrarió las normas en que debió fundarse y tampoco tienen motivación errónea.

Coadyuvancias de la parte demandante

En calidad de coadyuvante de la parte demandante, **CLARA MARÍA GONZÁLEZ ZABALA** presentó consideraciones teóricas sobre las regalías en el derecho colombiano, sus características como renta no tributaria, obligatoria y general,

compatible con los impuestos y correspondiente a un porcentaje del producto bruto explotado, a cargo de las personas privadas y públicas que explotan recursos naturales no renovables, su clasificación en especie y en dinero.

Asimismo, manifestó que el concepto demandado vulneró el artículo 116 del ET, porque esta norma sólo habilita la deducción de regalías a las entidades descentralizadas, en tanto que aquél extendió la deducción a otros contribuyentes.

Dijo que los Conceptos 3682 de 2002 y 089041 de 2004 proscribieron la deducibilidad de las regalías pagadas por el exportador de esmeraldas, a la luz de los artículos 107, 115 y 116 del ET, por no corresponder a un contribuyente entidad descentralizada.

Anotó que el mencionado artículo 116 del ET fue explícito en indicar que la deducción de las regalías sólo es permitida para las entidades descentralizadas y que debe aplicarse sobre la renta bruta del contribuyente, sin que la clara redacción de dicha norma permita interpretarla por un método de interpretación diferente al propiamente gramatical, de manera que lo que hizo el concepto demandado fue darle un alcance diferente al consagrado en su texto.

Previa alusión a la historia legislativa del artículo 38 de la Ley 75 de 1986, correspondiente al primer inciso del artículo 116 del ET, y el cual fue producto del Proyecto de Ley No. 98 del mismo año con su respectivo pliego de modificaciones y anexos, sostuvo que dicha norma se dirigió a equiparar el procedimiento de depuración de la deducción de las regalías por parte de las entidades descentralizadas, con el único fin de que tal beneficio se aplicara sobre la renta bruta del contribuyente, como ocurre tratándose de contribuyentes particulares.

Anotó que el artículo 38 de la Ley 75 de 1986 no buscó igualar a los contribuyentes particulares con las entidades descentralizadas como sujetos habilitados para efectuar deducciones por regalías. Afirmó que el concepto acusado incurrió en falsa motivación al señalar que las regalías eran costos, con fundamento en un marco jurídico exclusivamente aplicable a los organismos y entidades de las ramas del poder público, como es el catálogo general de cuentas del Plan General de la Contabilidad Pública (Resolución 400 de 2000).

Precisó que ese catálogo atribuyó a las regalías cuatro categorías contables conceptualmente diferentes (pasivos - cuenta 544010, gastos – cuenta 512013, costos de producción – cuentas 710910, 711010 y 711410 y cuentas de presupuesto y tesorería – cuentas 020336, 020337, 020338 y 020339), y que a los particulares no se les aplica porque éstos se rigen por el Decreto 2650 de 1993, por el cual se modifica el Plan Único de Cuentas para los Comerciantes.

Indicó que el tratamiento de las regalías como costos, desconoce el principio de asociación o de relación de causalidad entre la explotación y producción de los recursos naturales no renovables y las regalías que causan, en boca de pozo o en boca de mina, porque los costos de las regalías no tienen correlación con los ingresos del particular, en la medida en que éste no las comercializa sino que las entrega a la entidad estatal encargada de recaudarlas. Lo único que puede comercializar quien explota el recurso natural no renovable, es la parte del producto extraído que no corresponde a las regalías ni a los derechos.

Advirtió que las regalías tampoco son gastos, porque no hacen parte de las actividades de administración y comercialización de hidrocarburos y minerales, y debían pagarse obligatoriamente, independientemente de que el recurso natural extraído se comercializara.

Con el fin de oponerse a los argumentos invocados por los coadyuvantes de la parte demandada, señaló que el oficio 000266 del 17 de febrero de 2012, suscrito por el Director de la DIAN y anexo a la demanda, permite establecer el porcentaje del costo fiscal estimado para los años 2005 a 2010 en los sectores de hidrocarburos, carbón, metales preciosos y níquel, respecto del valor de las regalías por los mismos años, y no la tarifa aplicable a cada una de esas anualidades.

Dijo que el objeto del medio de control ejercido no podía soslayarse al amparo de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, que el análisis comparativo realizado por la firma *Ernst & Young*, sobre la “participación estatal para minas de oro y carbón en Colombia”, corresponde a un asunto de política económica, ajeno al control de legalidad del acto acusado y que, además, se contradice con el documento “Minería en Colombia: derechos, políticas públicas y gobernanza” de la Contraloría General de la República – 2012.

Sostuvo que la referencia a los efectos expropiatorios de la eventual anulación, hecha por uno de los coadyuvantes de la parte demandada, desconoce la naturaleza del contencioso de nulidad, dirigido a restablecer la legalidad del orden jurídico.

Afirmó que la jurisdicción contenciosa es la sede natural para discutir las actuaciones de la DIAN, a través del medio de control de nulidad, sin lugar a predicar la improcedencia del mismo por una causal no prevista legalmente, como serían los supuestos fines políticos, so pena de violarse el derecho de acceso a la administración de justicia.

AUDIENCIA INICIAL

El 31 de marzo de 2017 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011². En dicha diligencia no se advirtieron irregularidades o causales de nulidad procesal que afectaran la validez y eficacia del proceso.

Igualmente, se puso de presente la improcedencia de la conciliación en razón del medio de control público impetrado, así como la falta de formulación de excepciones previas que debieran resolverse en la audiencia.

También se advirtió que no existía ninguna solicitud de medidas cautelares que debiera resolverse antes de la celebración de la audiencia.

Asimismo, el litigio se concretó en “el estudio de legalidad del Concepto No. 015766 de 17 de marzo de 2005, expedido por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN”, a partir de cuatro aspectos fundamentales: la infracción de la norma en que debía fundarse (art. 116 del ET), por interpretación errónea de la misma y consiguiente configuración de un error de derecho, la incompetencia de la DIAN para establecer si dicha norma generaba desigualdad, la falsa motivación del concepto de acuerdo con el alcance de sus antecedentes legislativos y la indebida aplicación del artículo 107 ibídem.

Igualmente, se ordenó tener como pruebas las aportadas con la demanda, el escrito de contestación a la misma y las solicitudes de intervención de los coadyuvantes de cada una de las partes.

² Fls. 415 a 418

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Los **demandantes** y su **coadyuvante** reiteraron los argumentos de la demanda y del escrito de intervención, respectivamente.

La **DIAN** insistió en los argumentos centrales del escrito de contestación, como también lo hicieron el **Ministerio de Minas y Energía** y la ciudadana **Myriam Stella Gutiérrez Arguello** respecto de los planteamientos sustantivos de sus escritos de intervención.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El representante del Ministerio Público solicitó que se anulara el concepto demandado, porque reguló aspectos no contemplados en el artículo 116 del ET, so pretexto de interpretar la intención legislativa. Para fundamentar tal conclusión, expuso:

Que los artículos 104 y siguientes del Estatuto Tributario establecieron los conceptos deducibles de la renta bruta y las condiciones para aplicar esas deducciones, sin que existan normas que permitan deducir las regalías que las empresas privadas pagan al Estado, por la explotación de recursos no renovables. El artículo 116 ibídem sólo permite deducir el pago de regalías de la renta bruta a las entidades descentralizadas.

Que el concepto acusado concedió un beneficio a las empresas privadas, no previsto en las normas tributarias, en cuanto les permitió descontar el pago de las regalías de la renta bruta.

Que aunque la modificación legal contenida en el artículo 116 del ET estuviera orientada a que los organismos descentralizados no tomaran las regalías como descuento tributario sobre el impuesto, la DIAN no podía extender el alcance de dicha norma con la interpretación de que contribuyentes distintos a tales organismos debían incluirse dentro del beneficio de la deducción por regalías, pues el legislador no dispuso expresamente esa concesión.

Que dicho beneficio sólo podía conferirlo el legislador, en atención a razones de política fiscal o extrafiscal y según las cualidades especiales del sujeto gravado, así como del fomento de ciertas actividades económicas, sin que la facultad de interpretación y aplicación de normas tributarias autorice a la DIAN para regular los aspectos que ellas no consideraron.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la fijación del litigio, corresponde a la Sala analizar la legalidad del Concepto 015766 del 17 de marzo de 2005, de la Oficina Jurídica de la DIAN.

Para lo anterior, deberá determinarse si el acto acusado se encuentra viciado de falsa motivación, por razón de la interpretación que le dio al artículo 116 del ET, en relación con el elemento subjetivo de la deducción por pago de regalías y si con ello infringió la norma en la que debía fundarse.

En ese sentido, habrá de establecerse si para entender y aplicar el artículo 116 del ET debía consultarse su espíritu, plasmado en los antecedentes históricos de la norma, y si esa intención legislativa facultaba a la autoridad demandada para concluir que la deducción mencionada cobijaba a los particulares que explotan recursos naturales no renovables, so pena de quebrantarse el principio de igualdad en la aplicación del tratamiento fiscal de las regalías pagadas por organismos descentralizados.

Asimismo, deberá examinarse si el acto demandado aplicó indebidamente el artículo 107 ibídem, en cuanto sostuvo que el cumplimiento de los requisitos generales que éste establece, permiten aplicar la deducción de los pagos por regalías para la determinación de la renta líquida, independientemente de la clase de contribuyente.

Tales problemas jurídicos se analizarán en el siguiente orden:

DE LA FALSA MOTIVACIÓN DEL CONCEPTO DIAN 015766 DEL 17 DE MARZO DE 2005 Y EL ERROR DE DERECHO EN LA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 116 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO

El acto administrativo, como expresión de la voluntad administrativa unilateral encaminada a producir efectos jurídicos a nivel general y/o particular y concreto, se forma por la concurrencia de elementos de tipo subjetivo (*órgano competente*), objetivo (*presupuestos de hecho a partir de un contenido en el que se identifique objeto, causa, motivo y finalidad, y elementos esenciales referidos a la efectiva expresión de una voluntad unilateral emitida en ejercicio de la función administrativa*) y formal (*procedimiento de expedición*).

Sin tales elementos el acto no sería tal y adolecería de vicios de formación generadores de invalidez, que afectan su legalidad.

En relación con la falsa motivación, vicio invocado por los demandantes, es de precisar que la misma se configura cuando los hechos son falsos, bien porque nunca ocurrieron o se describen de forma distinta a como ocurrieron, y cuando los hechos ocurridos se aprecian erróneamente, porque no tienen el alcance ni producen los efectos que les da el acto administrativo, o no corresponden a los supuestos descritos en las normas que aquél invoca³.

En términos de la doctrina, la causal de “falsa motivación” puede consistir en que la ley exija unos motivos precisos para tomar una decisión, pero el funcionario la expide sin que esos motivos se presenten, caso en el cual se habla de la inexistencia de motivos legales o falta de motivos, como también en que los motivos invocados no han existido realmente, desde el punto de vista material o jurídico, caso en el cual se habla de inexistencia de los motivos invocados⁴, de motivos erróneos o de error de hecho o de derecho en los motivos⁵.

El error de hecho ocurre cuando no existe el motivo que soporta el acto administrativo y el error de derecho cuando el motivo invocado sí existió materialmente, pero fue mal apreciado o interpretado por el funcionario⁶.

³ BERROCAL GUERRERO Luis Enrique, *Manual del Acto Administrativo*, Librería Ediciones del Profesional, Bogotá, 2009, p. 497 y 500

⁴ La Sala ha señalado que existe falsa motivación del acto demandado cuando se demuestra que “los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa (Sentencia de 25 de junio de 2011, exp 16090, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas)

⁵ RODRÍGUEZ ROCHA, Libardo. *Derecho Administrativo*, editorial Temis, Bogotá, 2007, P. 293

⁶ *Ibidem*.

Ahora bien, los demandantes alegan que el concepto demandado se encuentra viciado de falsa motivación, porque se fundamentó en una interpretación errada del artículo 116 de ET.

Según los libelistas y su coadyuvante, el texto de dicha norma es lo suficientemente claro para aplicarla de acuerdo con su tenor literal, sin necesidad de consultar su espíritu en los correspondientes antecedentes legislativos, los cuales, según su decir, muestran que la deducción especial por pago de regalías no se previó para particulares que explotan recursos naturales, sino únicamente para los organismos descentralizados.

A *contrario sensu*, la parte demandada y quienes la coadyuvan, argumentaron que el referido artículo 116 debe interpretarse a la luz de sus antecedentes, para así garantizar el principio de igualdad en el tratamiento fiscal del pago de regalías entre los organismos descentralizados y los demás contribuyentes.

La discusión así planteada se enmarca en un análisis de hermenéutica jurídica que permita determinar el método de interpretación adecuado para establecer el sentido del artículo 116 del ET, en el marco de los sistemas expresamente previstos en el capítulo IV del Código Civil Colombiano (arts. 25 a 32), a saber:

- La *interpretación con autoridad*, hecha por el legislador para determinar el sentido de una ley oscura.
- La *doctrinal*, hecha por los jueces y funcionarios públicos en busca de su verdadero objeto.
- La *gramatical*, que impone aplicar las normas en su tenor literal cuando éste sea claro.
- La *teleológica o finalista*, basada en la identificación de la intención que tuvo el legislador para establecer el texto legal o, lo que es lo mismo, el espíritu que éste tiene.
- La *histórica*, que remite al intérprete a los antecedentes de la ley para establecer su significado.

- La *interpretación por contexto*, al cual se recurre para ilustrar el sentido de la norma en términos de correspondencia y armonía.
- La *sistemática*, directamente relacionada con el método anterior. Esa interpretación no concibe a la norma como un mandato aislado, sino perteneciente a un sistema jurídico normativo coherente y motivado por un cometido específico, de modo que el sentido de la ley lo determinan los principios de ese sistema y el alcance de las demás normas que lo integran y que se relacionan con la norma interpretada.
- La interpretación sobre la extensión de una norma, que prohíbe tener en cuenta lo favorable y odioso de una disposición para ampliar o restringir su aplicación.

Tales métodos operan con carácter principal y en armonía con los parámetros del *criterio subsidiario del espíritu de la ley y la equidad natural*, cuando no se puede aplicar ninguna de las reglas de interpretación mencionadas.

El presente examen recaerá sobre los métodos de interpretación gramatical, teleológico e histórico, por ser los que las partes involucran en relación con el juicio de legalidad propuesto por el cargo de nulidad y la oposición al mismo. Sobre tales métodos, el artículo 27 del Código Civil preceptúa:

“Artículo 27. Interpretación gramatical. Cuando el sentido de la ley **sea claro**, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.

*Pero bien se puede, **para interpretar una expresión oscura** de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento. (negrilla fuera del texto)”*

El inciso primero de la norma transcrita establece un método de interpretación rígido y restrictivo, que se basa exclusivamente en la literalidad de la ley, sin considerar el contexto en el que se encuentra ni el fin que persigue, y que se condiciona a que el sentido de la ley sea “claro”, es decir, inteligible, fácil de

comprender, perceptible y distinguible, *verbi gracia*, un texto del que no queden dudas ni incertidumbres⁷.

En la sentencia C-054 de 2016, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad del inciso primero del artículo 27 del CC, al considerar que atender la literalidad del texto legal no resultaba incompatible con la Constitución, en la medida en que la aplicación de dicha modalidad de interpretación, no puede «*ser comprendida como una licencia para dejar de aplicar preceptos constitucionales*». En ese sentido, anotó:

“El método de interpretación gramatical está fuertemente atado al concepto de infalibilidad legislativa antes explicado. Supone que, de manera corriente, las normas tienen un sentido lingüístico y deóntico claro, razón por la cual no cabe ser interpretadas, sino solo aplicadas silogísticamente (...)

La Corte advierte, en cambio, que el método gramatical de interpretación debe enfrentarse a varias dificultades, relacionadas tanto con el derecho constitucional como con la teoría del derecho y la filosofía contemporánea del lenguaje.

12.1. En primer lugar, se ha señalado en esta sentencia que el derecho legislado, al expresarse mediante el lenguaje ordinario, tiene atributos propios de ambigüedad y vaguedad que llevan a que las reglas sean usualmente indeterminadas y que solo se muestren determinables cuando se considere el contexto en que son aplicadas. Adicionalmente, cuando se trata de normas construidas bajo la estructura propia de los principios, su aplicación dependerá en toda circunstancia de su armonización concreta en cada caso particular, cuando son ponderadas frente a otras reglas y principios en tensión. Además, de una manera más general, la filosofía del lenguaje desde mediados del siglo anterior ha hecho énfasis en que la significación de los textos, entre ellos las normas jurídicas, no es estático sino esencialmente dinámico y opera como una variable dependiente del uso que de esas expresiones haga la comunidad lingüística de que se trate,^[18] que en el caso analizado corresponde a los intérpretes de las previsiones contenidas en el orden jurídico. En contrario, la norma legal demandada supone que las previsiones legales pueden tener, cuando son “claras”, un significado estático e inmanente, cualidades que no son posibles cuando se trata de formulaciones jurídicas expresadas en lenguaje natural.

⁷ <http://dle.rae.es/srv/fetch?id=9PhBhLd>

Lo anterior no implica, en modo alguno, que en muchas ocasiones el método gramatical sea útil para comprender el derecho. Con todo, estos escenarios no se derivan de la claridad intrínseca del lenguaje jurídico, sino a que en contextos determinados las posibilidades interpretativas son escasas, por lo que el intérprete puede fácilmente llegar a la conclusión sobre la univocidad del precepto, pero en razón a que el escenario en que es aplicado no ofrece mayores retos sobre su comprensión. (...)

12.2. El segundo problema central que ofrece la interpretación gramatical es evidenciado por los demandantes y consiste en que una visión formalista y errónea del mismo podría llevar a comprensiones insulares de las normas jurídicas, que negarían la función jerárquica e integradora del principio de supremacía constitucional. En efecto, si se aplica de manera descontextualizada el apartado acusado, se llegaría a la conclusión que cuando el intérprete tenga ante sí una norma “clara”, debe aplicarla en su univocidad sin tener en cuenta ningún parámetro externo.

Varios de los intervinientes se oponen a esta conclusión, precisamente reafirmando las funciones jerárquica e integradora de la supremacía constitucional, al advertir que en todo caso no podría predicarse dicha interpretación aislada, pues la aplicación de las normas jurídicas es válida solo si es compatible con los postulados constitucionales, en virtud del aludido principio.

La Sala comparte esta conclusión pero también encuentra que la misma se basa en una versión atenuada y actualizada del método de interpretación gramatical, el cual incluye la vigencia de la supremacía constitucional. Esta concepción, como es sencillo advertir, es contraria al entendimiento y justificación política original de la interpretación gramatical, que se opone a considerar cualquier tipo de parámetro extralegal ante la pretendida claridad de las palabras de la ley. Sin embargo, dicha comprensión atenuada es imperativa en el actual ordenamiento jurídico, precisamente porque está fundada en el reconocimiento de los efectos del principio de supremacía constitucional. Una comprensión diferente, como es sencillo advertir, no tendría cabida en la actual concepción del sistema de fuentes de derecho y su jerarquía.”

De acuerdo con lo anterior, la Corte precisó que la interpretación gramatical es compatible con la Carta Política, si se entiende válida a la luz de los postulados constitucionales.

Así pues, si el sentido de la ley es claro, ésta puede aplicarse en su tenor literal, de acuerdo con el significado jurídico, técnico o usual de las palabras que utiliza, al cual se refieren los artículos 28 y 29 *ibídem*, que disponen:

Artículo 28. Significado de las palabras. *Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.*"

Artículo 29. Palabras técnicas. *Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han formado en sentido diverso.*

Sin embargo, puede ocurrir que las palabras de la ley sean claras, pero el sentido de la norma no, por carecer de armonía con el resto de la normativa relacionada, conducir a conclusiones contrarias a la razón o no alcanzarse a descubrir el motivo de la regulación⁸.

Si el sentido no es claro, la norma pasa a considerarse "oscura", es decir, confusa, incierta y poco inteligible⁹, según la semántica correspondiente. En esos casos, se puede consultar el espíritu o la intención de la norma, ya sea a través de su propio texto, si éste los manifiesta, o de sus antecedentes históricos.

Así pues, ante apartes normativos oscuros o contradictorios, cobran aplicación tanto el método teleológico, porque debe establecerse la finalidad que motivó la expedición de la norma, como el método histórico, pues si ese propósito no está previsto en la misma norma que contiene dichos apartes, deben revisarse los respectivos antecedentes legislativos, como compendio de las razones que la motivaron, de las discusiones sobre la misma y del querer legislativo al momento de expedirla (criterio histórico subjetivo), así como la transformación o evolución de las realidades sociales consideradas para esa expedición, con el fin de

⁸ BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Derecho Tributario, Escritos y reflexiones, editorial Universidad del Rosario, Bogotá, 2008, p. 94

⁹ <http://dle.rae.es/srv/fetch?id=RHmIfCC>

actualizar el pensamiento que inspiraría la voluntad legislativa traída a nuestros días (criterio histórico objetivo).

Si ninguna de las herramientas interpretativas anteriores clarifica el sentido de los pasajes oscuros o contradictorios, el operador jurídico debe comprenderlos del modo más concordante con el espíritu general de la legislación y la equidad, porque así lo ordena el artículo 32 del Código Civil, al establecer los criterios subsidiarios de interpretación antes mencionados.

Se tiene entonces que, el ejercicio interpretativo a la luz de las reglas legal, jurisprudencial y doctrinalmente aceptadas, lo determina el texto mismo de la norma, porque las palabras, premisas o redacción que utilice, la pueden revestir de un sentido claro u oscuro y, en esa medida, fijan el método de interpretación que debe aplicársele.

La doctrina tributaria ha propugnado que la interpretación normativa no se quede en la parte literal de los textos legales¹⁰, sino que busque la armonía y correspondencia con la ley en conjunto¹¹, a partir del análisis lógico de la Ley, ya sea reduciendo el alcance literal de la norma o extendiéndolo¹², cuando quiera que haya dicho menos de lo que lógicamente debió decir, salvo en lo que atañe a los elementos esenciales de la obligación tributaria pues, en virtud del principio de legalidad, ellos son reserva del legislador, quien puede establecerlos directamente o fijar los parámetros para hacerlos determinables.

En todo caso, debe resaltarse que el artículo 31 del CC previó que *“lo favorable u odioso de una disposición no se tomará en cuenta para ampliar o restringir su interpretación. La extensión que debe darse a toda ley se determinará por su genuino sentido, y según las reglas de interpretación precedentes”*.

Ahora bien, el artículo 116 del ET, objeto de análisis en el concepto acusado, dispone:

¹⁰ Estudios sobre la materia han contradicho que las palabras claras no necesiten interpretación, “porque la letra de la ley puede ser clara en sí, pero los que no son claros son los hechos, y lo que plantea problemas de interpretación es cómo los hechos encuadran en determinada norma jurídica.” (Ross Bravo, Jaime. *Derecho Tributario Sustantivo*, segunda edición revisada, 2009, República Dominicana, p. 178)

¹¹ Bravo. Op. cit., p. 96

¹² Esta interpretación extensiva difiere de la interpretación por analogía que establece el artículo 8 de la Ley 153 de 1887, la cual no se admite para establecer los elementos esenciales de la obligación tributaria, como tampoco las exenciones, exclusiones o infracciones, por el principio de legalidad de los tributos que prohíbe aplicar una norma impositiva a casos diferentes de aquéllos para los cuales se previó.

Artículo 116. Dedución de impuestos, regalías y contribuciones pagadas por organismos descentralizados. *Los impuestos, regalías y contribuciones, que los organismos descentralizados deban pagar conforme a disposiciones vigentes a la Nación u otras entidades territoriales, serán deducibles de la renta bruta del respectivo contribuyente, siempre y cuando cumplan los requisitos que para su deducibilidad exigen las normas vigentes.*

Se identifica en este artículo un tipo de norma declarativa, que reconoce a favor de los organismos descentralizados obligados a pagar impuestos, regalías y contribuciones a la Nación o a las entidades territoriales, la posibilidad de deducir tales conceptos de la renta bruta del respectivo organismo, a condición de que se cumplan los requisitos de deducibilidad vigentes. Para efectos hermenéuticos, la norma puede analizarse así:

- Elemento objetivo: el pago de impuestos, regalías y contribuciones a la Nación o a las entidades territoriales.
- Elemento subjetivo: organismos descentralizados que hacen el pago.
- Consecuencia legal: derecho a la deducción del pago realizado, de la renta bruta generada por el respectivo contribuyente, esto es, el organismo descentralizado.

Para la Sala, el texto así desglosado no alcanza a restringir el tipo de interpretación al método literal o gramatical como lo pretenden los demandantes, pues, a simple vista, tanto el elemento subjetivo como la consecuencia legal abren paso a otros mecanismos como, por ejemplo, el sistemático i) en cuanto el intérprete debe conocer cuáles son los organismos descentralizados, consultando para ello el régimen de organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional – Ley 489 de 1998¹³, y ii) el concepto de renta bruta sobre el cual se puede aplicar la deducción del pago, lo cual le implicaría remitirse a las normas pertinentes del Estatuto Tributario.

¹³ Artículo 68°.- Entidades descentralizadas. Son entidades descentralizadas del orden nacional, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades públicas y las sociedades de economía mixta, las superintendencias y las unidades administrativas especiales con personería jurídica, las empresas sociales del Estado, las empresas oficiales de servicios públicos y las demás entidades creadas por la ley o con su autorización, cuyo objeto principal sea el ejercicio de funciones administrativas, la prestación de servicios públicos o la realización de actividades industriales o comerciales con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio. Como órganos del Estado aun cuando gozan de autonomía administrativa están sujetas al control político y a la suprema dirección del órgano de la administración al cual están adscritas."

Además, debe tenerse en cuenta que para declarar la exequibilidad del artículo 27 del Código Civil, la sentencia C-054 de 2016, algunos de cuyos apartes se transcribieron párrafos atrás, la Corte Constitucional señaló que el texto literal de toda norma se encontraba necesariamente sujeto al principio de supremacía constitucional y, por tanto, no podía desconocer los derechos, principios y valores constitucionales, con los cuales debía armonizar.

De acuerdo con dicha normativa superior, el sistema tributario se soporta en los principios de justicia, equidad, eficiencia, progresividad y distribución de las cargas públicas (CP, art. 363), aplicables tanto en las actuaciones adelantadas para la determinación y el recaudo de los tributos, como en la aplicación de las leyes sobre esa materia.

Así pues y de manera consecuente con los pilares constitucionales del sistema tributario y con la importancia del ingreso por recaudación para la realización de los gastos e inversiones estatales, estima la Sala que la interpretación de las normas tributarias que establecen un tratamiento diferenciado puede requerir el uso del criterio lógico-teleológico, en aras de que el ejercicio hermenéutico asegure el cumplimiento del propósito que inspira, como lo hizo la DIAN.

Ahora bien, aunque el artículo 116 del ET no es una norma oscura, como lo sugieren los demandantes, es lo propio desentrañar su espíritu ante el hecho cierto de mencionar únicamente a una clase de contribuyentes (los organismos descentralizados), para la deducción que dispone, frente a los pagos asociados al ejercicio de una actividad que también puede ser desarrollada por particulares (regalías por la explotación de recursos naturales no renovables).

Para tal efecto, debe verificarse si la razón de ser del tratamiento especial y la finalidad que persigue, justifican y validan el señalamiento de un destinatario único para la deducción, o si el sentido de la norma y sus respectivos fines permiten hacer una interpretación extensiva sobre la misma, dirigida a establecer si, por principio de equidad, también comprende al sector privado que paga regalías.

Desde esa perspectiva y previo a analizar los aspectos teleológicos mencionados, resulta oportuno indicar que el antecedente legal del artículo 116 del ET, introducido por la Ley 75 de 1986, al cual se hará referencia, está contenido en el

Decreto Legislativo 1979 de 1974 “por el cual se dictan medidas en materia de gravámenes a las entidades descentralizadas”, cuyo artículo 2 dispuso:

Artículo segundo. *A partir del año gravable de 1974, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, de acuerdo con el régimen vigente para las Sociedades Anónimas, Las Empresas Industriales y Comerciales del Estado y las Sociedades de Economía Mixta del orden nacional, cualquiera que sea la proporción del capital que en estas corresponda a entidades oficiales.*

Se exceptúan las entidades que tengan a su cargo la prestación de servicios de energía, acueducto, alcantarillado, postales, telecomunicaciones y salud pública.”

De acuerdo con la norma transcrita, a partir del año 1974, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta son contribuyentes del impuesto de renta, de acuerdo con el régimen aplicable a las sociedades anónimas.

Ahora bien, el artículo 6 del mismo decreto, precisó lo siguiente:

Artículo sexto. *Los impuestos, regalías, participaciones y otras contribuciones que los organismos descentralizados deban pagar conforme a disposiciones vigentes a la Nación u otras entidades territoriales o personas, se seguirán pagando en la forma establecida, y serán deducibles de los impuestos que sobre la renta y complementarios deban cubrir conforme al presente Decreto.* (Negrillas fuera de texto)

Como se advierte, el artículo autorizaba a los organismos descentralizados para deducir del impuesto de renta y complementarios los pagos de impuestos, regalías, participaciones y otras contribuciones.

Así pues, si bien el Decreto 1979 de 1974 equiparó dichas entidades descentralizadas a las sociedades anónimas, para aplicarles el régimen vigente, también previó para ellas una disposición especial que les permitió deducir regalías y participaciones, impuestos y contribuciones.

Luego se expidió la Ley 75 de 1986, resultante del proyecto de ley 98 de 1986, que fue presentado por el Ministro de Hacienda de la época ante el Congreso de

la República, y en cuya exposición de motivos¹⁴ hizo un diagnóstico sobre las debilidades de la regulación del sistema tributario que venía aplicándose, dentro de los cuales se destacan:

«(...)

LA PROPUESTA

La corrección de los problemas estructurales planteados en el diagnóstico, obliga a adoptar a la mayor brevedad posible medidas destinadas a conjurar los efectos adversos que el sistema impositivo ejerce sobre la economía.

Para ello es necesario adoptar las siguientes medidas:

(...)

II. Equidad vertical

Se establece una tributación equitativa en proporción a los ingresos de los contribuyentes, y para el efecto se eliminan los privilegios tributarios de que hoy disfrutaban grupos específicos de contribuyentes. Desaparecen en consecuencia, los gastos de representación exentos, una serie de rentas exentas que rompen la equidad del sistema y carecen de justificación económica, las deducciones que no guardan relación de causalidad con la renta y los descuentos tributarios que desde el punto de vista teórico han sido concebidos como un instrumento de equidad, pero que en la práctica se han convertido como un vehículo para reducir la tributación produciendo graves situaciones de inequidad real.

(...)

LOS OBJETIVOS DE LA REFORMA

(...)

La equidad

De acuerdo con lo planteado por el gobierno, uno de los objetivos de la reforma es imprimirle mayor equidad, tanto vertical como horizontal, al sistema impositivo.

Por una parte, se busca que ingresos similares tributen montos equivalentes; por la otra, que se mantenga la progresividad en el impuesto para las personas naturales. La preservación de este último postulado, en particular, ha sido mi permanente preocupación como ponente y, como se mostrará adelante, su

¹⁴ Historia de las leyes, II época, Tomo V, p. 95 a 154

custodia ha motivado algunas de las más importantes modificaciones que propongo.

(...)»

Así mismo, en la presentación del proyecto de ley se especificó el alcance de cada uno de sus artículos. En lo que atañe al artículo 34, aprobado como artículo 38 de la ley 75 de 1986 y posteriormente incorporado al inciso primero del artículo 116 del ET, se señaló:

«Artículo 34. Corrige un error de redacción existente en el artículo 6 del Decreto 1979 de 1974, conforme al cual las deducciones por impuestos, regalías participaciones y otras contribuciones de los organismos descentralizados, eran una deducción no de la renta bruta del contribuyente sino del impuesto, creando así una situación de inequidad frente al resto de contribuyentes». (p. 128) *(negritas y subrayas fuera del texto)*

Como se advierte, la modificación tenía como finalidad corregir un error consistente en que, del tenor literal de la norma, las entidades descentralizadas y conforme a lo dispuesto desde el Decreto Ley 1979 de 1974, aplicaban la deducción de los impuestos, regalías, participaciones y otras contribuciones, al impuesto de renta y no a la renta bruta, es decir, que lo pretendido con la reforma fue equiparar el tratamiento de la deducción como tal o, en otras palabras, darle el tratamiento que tienen todas las deducciones.

En la ponencia presentada para primer debate al proyecto de ley – Senado, se resalta que la cuantiosa inversión pública en el sector descentralizado y su crecimiento en comparación con la inversión privada y la inversión de la Nación, justificaban su incorporación a la tributación y la eliminación de la situación privilegiada que gozaba desde el punto de vista fiscal. Para identificar mejor esa percepción, se hace todo un comparativo entre la inversión pública del sector descentralizado respecto de la inversión del sector central y privado (p. 160, 162-166).

Por su parte, el pliego de modificaciones adjunto a dicha ponencia como anexo 1, trasladó la disposición del artículo 34 del proyecto de ley 98 de 1986, al artículo 38, y en las explicaciones de la norma, precisó:

«Con la modificación propuesta se iguala totalmente el régimen aplicable al sector privado y al sector público en lo referente a deducciones sobre la renta bruta. En este orden de ideas se elimina la deducibilidad de las participaciones y la expresión “o personas” que puede conducir a diversidad de interpretaciones en esta materia». (p. 251) (subrayas fuera del texto)

En similar sentido a lo antes expuesto, la Sala advierte que el pliego de modificaciones reafirma que **lo que se iguala es el procedimiento para aplicar la deducción**, esto es, se resten de la renta bruta. Entonces, lo que hizo el legislador fue detectar una desigualdad en relación con el tratamiento que estaba recibiendo esta específica deducción de las entidades descentralizadas, lo que condujo a subsanarla para que se restara de la renta bruta, como corresponde de acuerdo con el artículo 26 E.T.

Concordantemente, el anexo 2 transcribió las normas que se proponía derogar con el pliego de modificaciones, entre ellas el artículo 6 del Decreto 1979 de 1974, al cual ya se hizo referencia.

La ponencia para segundo debate destacó que el proyecto estaba orientado a distribuir la carga tributaria entre los diversos grupos de contribuyentes con especial énfasis en el control de los evasores y que, en general, buscaba ampliar la base tributaria, incorporando nuevos contribuyentes, eliminando exenciones y descuentos (p. 387).

A su turno, la ponencia para segundo debate en la Cámara (p. 405 a 416), destacó:

«A nadie escapa la complejidad que ha alcanzado nuestro sistema normativo del impuesto sobre la renta y los efectos que ello trae sobre la administración del tributo por parte del Estado.

En suma, la magnitud e incidencia de los problemas estructurales de nuestro sistema impositivo hacen urgente una profunda revisión, que corrija las principales distorsiones que hoy causan efectos nocivos sobre el comportamiento económico del país.

(...)

IV.- LA CONVENIENCIA DE LA REFORMA

Con la reforma tributaria el Congreso dotará al Estado de un nuevo esquema, de largo alcance, que puntale los planes de desarrollo económico del actual gobierno.

(...)

El costo fiscal de la misma ha sido cuidadosamente calculado por el gobierno y compartimos con él la certeza que los recaudos se mantendrán. Personalmente, considero que en muchos casos la reducción de tarifas no repercutirá en un menor tributo, sino en una mayor transparencia, ya que no será necesario acudir a la evasión o elusión, porque contaremos con un sistema más justo y equitativo...»

De acuerdo con los antecedentes legislativos reseñados, como lo argumentaron los demandantes, lo que hizo el artículo 38 de la Ley 75 de 1986 fue suprimir la alusión a las “participaciones”, pagadas por los organismos descentralizados, y la expresión “personas” del artículo 6 del Decreto 1979 de 1974, pues tales términos generaban diferentes interpretaciones que dificultaban la correcta aplicación del dispositivo legal.

Asimismo, el propósito de la reforma fue corregir un error de redacción que conducía a aplicar la deducción de los pagos de impuestos, regalías y contribuciones, al impuesto liquidado y no a la renta bruta. En razón de ello, el mencionado artículo 38 dispuso que la deducción afectara directamente la renta bruta de los organismos descentralizados, para así conjurar el trato desigual e inequitativo que propició el artículo 6 del Decreto 1979 de 1974 en cuanto al tratamiento de las deducciones liquidadas por dichos organismos para hacerlo acorde con la normativa que regula el sistema ordinario de depuración (art. 26 del ET).

En esas condiciones, del ejercicio hermenéutico resultante de aplicar el método de interpretación teleológico utilizado por la DIAN para establecer el verdadero sentido y alcance del artículo 116 del ET, la Sala encuentra que no permite llegar a la conclusión que se expone en el acto acusado.

Lo anterior conduce a declarar la nulidad del Concepto demandado, **sin perjuicio** que frente a los demás contribuyentes y en cada caso concreto, se analice si la deducción por pago de regalías reúne los requisitos del artículo 107 E.T., pues su procedibilidad no puede ser definida de manera general vía concepto.

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

PRIMERO. ANÚLASE el Concepto 015766 del 17 de marzo de 2005, expedido por la Oficina Jurídica de la DIAN, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO. No se condena en costas en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

NOTIFÍQUESE, CÓPIESE Y CÚMPLASE.

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ