

DEDUCCION POR REGALIAS – Consagración legal / DEDUCCION POR IMPORTACION DE TECNOLOGIA MARCAS Y PATENTES – Para que proceda debe registrarse el contrato ante la autoridad competente / NORMA INTERNACIONAL – Debe estar integrada al ordenamiento jurídico nacional

La Decisión 291 del 21 y 22 de marzo de 1991 revisó y actualizó el Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías; en tal sentido, sustituyó la Decisión 220, pues se hacía indispensable, ante las nuevas políticas de inversiones extranjeras imperantes en la Subregión, estimular y promover el flujo de capital y de tecnologías extranjeras hacia las economías andinas. La Decisión reguló, igualmente, la cláusulas mínimas que debían contener los contratos, así como aquellas disposiciones que no debían contener los contratos para efectos del registro de los mismos (artículos 13 y 14). Fue así, como con esta Decisión se eliminó la obligación de solicitar la aprobación para celebrar contratos de importación de tecnología y se mantuvo sólo la obligación de registrar los mencionados contratos ante el organismo nacional competente del respectivo país miembro, que para el caso de Colombia, actualmente, es el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo a través de la Subdirección de Diseño y Administración de Operaciones. De acuerdo con el anterior recuento, para la Sala, si la deducción tributaria estaba, desde su consagración en el artículo 67 del Decreto 187 de 1975, conectada o sujeta a la regulación que, sobre el Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías, estableciera la Comunidad Andina de Naciones, es claro que la norma debe aplicarse conforme fuera regulado el tema por esa Comunidad. A juicio de la Sala no puede considerarse que el hecho de que la Decisión 291 de 1991 hubiera eliminado el requisito de la aprobación previa de tales contratos, que fue consagrado por la Decisión 24 de 1970 y reiterado en la Decisión 220 de 1987, hubiera perdido fuerza ejecutoria el Decreto Reglamentario 187 de 1975, pues lo que debe considerarse en este caso es que la interpretación de la norma reglamentaria debe efectuarse de manera que sea para la cumplida ejecución de la ley y, en tal virtud, tenga efecto el beneficio fiscal de la deducción por el pago de tales regalías. Lo anterior, no sólo porque la norma internacional esté integrada al ordenamiento jurídico nacional, como principio de derecho internacional reconocido por Colombia (art. 9º Constitución Política), sino porque debe servir de fuente para interpretar la normativa interna, con prevalencia siempre a aquella interpretación que mejor se adecue al objeto del convenio y, en este caso, a un efecto tributario real y práctico de las normas que consultan ese acuerdo. Por lo tanto, para la Sala, no es contrario a derecho que la DIAN hubiera considerado en los actos demandados que, para efectos de la procedencia de la deducción por importación de tecnología, marcas y patentes, se hace necesaria la inscripción, o mejor, el registro del contrato ante la autoridad competente, pues lo que hace la DIAN es interpretar el artículo 67 del Decreto 187 de 1975 conforme con la Decisión 291 de 1991 de la CAN, al señalar que desde su vigencia la prueba para la procedencia de la deducción en comento no puede ser otra que el registro del respectivo contrato ante el organismo competente (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo). En consecuencia, no es cierto, como lo dice la actora, que la DIAN hubiera creado un requisito no previsto en las normas tributarias.

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 016676 DE 2005 (22 de marzo) DIAN - (No anulado) / OFICIO 085072 DE 2008 (3 de septiembre) DIAN – (Anulado parcialmente)

EXPENSAS NECESARIAS – Estos presupuestos no tienen aplicación para la procedencia de la deducción de las regalías / DEDUCCION POR REGALIAS

POR CONTRATOS DE IMPORTACION DE TECNOLOGIA MARCAS Y PATENTES – Procede siempre que se haya registrado el contrato en el Ministerio de Industria y Comercio

Para la procedencia de la deducción de las regalías, originadas en contratos sobre importación de tecnología, marcas y patentes, la da las Decisiones del Acuerdo de Cartagena, actualmente, la Decisión 291 de 1991, descarta que se dé aplicación a la regla general de las expensas necesarias, pues, se trata de una deducción regulada de manera especial por la normativa tributaria vigente, para cuya procedencia se debe acudir a las normas especiales que la regulan, entre ellas, que el mencionado contrato se encuentre registrado ante el organismo nacional competente. En este sentido, no procede la nulidad del Concepto 016676 del 22 de marzo de 2005 que dispuso como tesis jurídica que para que sean procedentes las deducciones por concepto de regalías originadas en contratos sobre importación de tecnología, marcas y patentes, se debe efectuar su registro ante el Ministerio de Industria y Comercio. Así mismo, no procede la nulidad del Oficio 085072 del 3 de septiembre de 2008 de la DIAN en cuanto entiende que para la deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, de que trata el artículo 67 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, la forma de demostrar la existencia del contrato y su autorización por parte del organismo oficial competente es el registro ante la entidad correspondiente.

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 016676 DE 2005 (22 de marzo) DIAN - (No anulado) / OFICIO 085072 DE 2008 (3 de septiembre) DIAN – (Anulado parcialmente)

REGISTRO AUTOMATICO DE CONTRATOS DE IMPORTACION – La autorización por parte del Comité es una excepción que no incide en materia tributaria / DEDUCCION DE REGALIAS – Su procedibilidad no está sujeta a la autorización previa del Comité de Servicios y Tecnología del Ministerio de Comercio Exterior

Si bien en virtud del párrafo del artículo 1º del Decreto 259 de 1992 la autorización se estableció como excepción a la regla del registro automático de los contratos de importación relativos a licencia de tecnología, asistencia técnica, servicios técnicos, ingeniería básica, marcas, patentes y demás contratos tecnológicos, es una disposición que no puede incidir en materia tributaria y que no obstante fue regulada por el artículo 30 del Decreto 2350 de 1991 “POR EL CUAL SE DEFINE LA ESTRUCTURA ORGANICA DEL MINISTERIO DE COMERCIO EXTERIOR, SE DETERMINAN SUS FUNCIONES Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES” , su vigencia frente al Decreto 259 de 1992 en nada afecta la procedencia de las deducciones por regalías y no es posible con base en ella exigir, para efectos de la deducción, la aprobación o autorización previa de los contratos, como en efecto, lo sugiere la DIAN en el oficio demandado.

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 016676 DE 2005 (22 de marzo) DIAN - (No anulado) / OFICIO 085072 DE 2008 (3 de septiembre) DIAN – (Anulado parcialmente)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C. veintiocho (28) de Julio dos mil once (2011)

Radicación número: 11001-03-27-000-2009-00040-00(17864)

Actor: DIANA CABALLERO AGUDELO

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide la acción de simple nulidad instaurada por DIANA CABALLERO AGUDELO contra el Concepto N° 016676 del 22 de marzo de 2005 y el oficio 085072 del 3 de septiembre de 2008, ambos de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

LOS ACTOS DEMANDADOS

El texto del concepto y oficio demandados es el siguiente:

I. Concepto N° 016676 de 22 de marzo de 2005

“Señor
ALVARO A. DIAZ
Calle 72 No 5-83. Piso 5
Bogotá

Ref: Consulta radicada bajo el número 70648 de 03/09/2004

De conformidad con el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 y el artículo 2° de la Resolución 5467 del 15 de junio de 2001, esta División es competente para absolver de manera general las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas aduaneras y cambiarias de carácter nacional. En este sentido se emite el presente concepto.

TEMA *Impuesto sobre la Renta y Complementarios*

DESCRIPTORES *DEDUCCIONES*
FUENTES FORMALES *Decretos 187 de 1975 y 259/92*

PROBLEMA JURIDICO:

¿Es necesario para que proceda la deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación de tecnología, patentes y marcas, el registro del respectivo contrato, ante el Ministerio de Industria Comercio y Turismo?

TESIS JURIDICA:

Para que sean procedentes las deducciones por concepto de regalías originadas en contratos sobre importación de tecnología, marcas y patentes, se debe efectuar su registro ante el Ministerio de Industria y Comercio.

INTERPRETACION JURIDICA:

Requiere en su consulta, precisar si para la procedencia de deducciones por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación de tecnología, marcas y patentes, es requisito efectuar el registro del contrato ante el Ministerio de Industria y Comercio (antes INCOMEX), tal como lo estableció el artículo 67 del Decreto 187 de 1975.

En Concepto número 014751 de fecha marzo 9 de 1998, la Oficina jurídica manifestó que el Decreto 187 de 1975 en su artículo 67, reguló la deducción en la depuración del impuesto sobre la renta, señaló la procedencia de la deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre marcas y patentes, siempre y cuando se demuestre la existencia del contrato y su autorización por parte del organismo oficial competente.

Mediante la Decisión 291 de la Comunidad Andina y Decreto 259 de 1992, se estableció el régimen común de tratamiento a los capitales extranjeros y sobre marcas, patentes, licencias y regalías, para cual sustituyó la decisión 220 con el fin de buscar una mayor eficiencia y competitividad de las economías, mediante la liberización y apertura del comercio y de la inversión internacional, en la línea de los intereses de nuestros países, y la implantación de una racionalidad económica fundada en la iniciativa privada, en la disciplina fiscal y un estado redimensionado y eficaz. Es así como en el Capítulo IV referido a importación de tecnología, dispone:

Artículo 12. Los contratos de licencia de tecnología, de asistencia técnica, de servicios técnicos, de ingeniería básica y de detalle y demás contratos tecnológicos de acuerdo con las respectivas legislaciones de los Países Miembros, serán registrados ante el organismo nacional competente del respectivo País Miembro. . . ."(Subrayado fuera de texto)

"Artículo 14. Para efectos del registro de los contratos sobre transferencia de tecnología externa, marcas o sobre patentes, los Países Miembros podrán tener en cuenta que dichos contratos no contengan lo siguiente:..." (Subrayado fuera de texto)

De acuerdo con el numeral 3º del artículo 19 del Decreto 210 de 2003, la función del registro de los contratos antes mencionados corresponde a la Subdirección de Diseño y Administración de Operaciones de la Dirección de Comercio Exterior, del Ministerio de Comercio Exterior.

Sobre el tema, el Despacho emitió el Concepto 032018 de 1997 donde señaló:

1. De conformidad con lo previsto por la legislación vigente expedida por la comisión del acuerdo de Cartagena (Decisión 291) y por el Gobierno Nacional (Decreto 259 de 1992) el Instituto Colombiano de Comercio Exterior -INCOMEX-, es el organismo competente para registrar los contratos de importaciones relativos de tecnología, asistencia técnica, servicios técnicos, ingeniería Básica, Marcas, Patentes y demás contratos tecnológicos.

Para los efectos del pago de regalías correspondientes, el registro surtirá plenos efectos desde la fecha del registro, o desde el vencimiento del término que tiene el INCOMEX para realizar el registro, sin que se haya pronunciado (art. 1o. y 3o. Decreto. 259 de 1992).

A su vez, los artículos 123 del Estatuto Tributario y 67 del Decreto. 187 de 1975 prevén:

"Si el beneficiario de la renta fuere una persona natural extranjera o una sucesión de extranjeros sin residencia en el país, o una sociedad u otra entidad extranjera sin domicilio en Colombia, la cantidad pagada o abonada en cuenta sólo es deducible si se acredita la consignación del impuesto retenido en la fuente a título de los de renta y remesas, según el caso, y cumpla las regulaciones previstas en el régimen cambiario vigente en Colombia".

"La deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, será procedente siempre que se demuestre la existencia del contrato y su autorización por parte del organismo oficial competente de conformidad con el artículo 18 del Régimen Común de Tratamiento a los capitales extranjeros y sobre marcas, patentes, licencias y regalías aprobado por la comisión del Acuerdo de Cartagena y puesto en vigencia mediante el Decreto Ley 1900 de 1973".

2. La Ley Tributaria vigente considera como ingresos gravados con los impuestos sobre la renta y remesas, los pagados o abonados en cuenta por parte de sociedades nacionales en favor de sociedades extranjeras sin domicilio en el país por concepto de regalías por contrato de licencia de marca; debe advertirse que tales impuestos se causan independientemente del registro del contrato respectivo ante el INCOMEX y deberán ser retenidos en la fuente conforme a las tarifas señaladas por la ley vigente (art. 406 a 418 E. T., arts. 321, 321-1 E. T.

Significa lo anterior, que se hace necesaria la inscripción del contrato ante la autoridad competente para efectos de considerar procedente la deducción por importación de tecnología, marcas y patentes aún cuando se haya cambiado la denominación del organismo competente para dar cumplimiento a tal obligación.

Atentamente,

JUAN ORLANDO CASTAÑEDA FERRER
Jefe División de Normativa y Doctrina Tributaria"

II. Oficio N° 085072 de 3 de septiembre de 2008

Doctora
CATALINA HOYOS J.
Godoy & Hoyos Abogados
Carrera 14 Número 94-44 Torre B Piso 6.
Bogotá D.C.

Ref: Consulta radicado número 50151 de 15/05/2008

Tema: *Impuesto sobre la renta.*
Descriptores: *Deducciones. Vigencia artículo 67 Dcto 187/75*

Cordial saludo:

De conformidad con el artículo 11º del Decreto 1265 de 1999 y el artículo 10º de la Resolución 1618 de 2006, este Despacho es competente para absolver en sentido general y abstracto las consultas que formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional relativas a los asuntos de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. En el sentido mencionado, se emite este pronunciamiento.

Previo análisis en contexto histórico de la normatividad que ha regulado y actualmente regula la materia, se solicita reconsideración de los conceptos 016676 de 2005 y 011704 de 2008 relacionados con el "registro" de contratos de importación de tecnología como requisito para la deducibilidad de los pagos efectuados por dichos conceptos, en cuanto en su criterio, ha operado el decaimiento del artículo 67 del Decreto 187 de 1975. En defecto de lo precedente solicita se indique que el único caso en el cual se requiere "autorización" es el contemplado en el art. 1º del decreto 259 de 1992.

Analizado el tema y los fundamentos de los criterios expuestos precisa reiterar igualmente en esta oportunidad, que las Decisiones de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) tienen efectos directos, inmediatos y prevalentes sobre los ordenamientos jurídicos de cada uno de los países miembros, salvo que la misma Decisión supedite su entrada en vigencia a plazo o condición.

En la legislación vigente expedida por la comisión del Acuerdo de Cartagena (Decisión 291 del 22 de marzo de 1991), norma de carácter supranacional, reglamentada por el Gobierno Nacional (Decreto 259 de 1992), el Instituto Colombiano de Comercio Exterior -INCOMEX-, en su momento era el organismo competente para registrar los contratos relativos a importaciones de tecnología, asistencia técnica, servicios técnicos, ingeniería básica, marcas, patentes y demás contratos tecnológicos, función asumida por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo de conformidad al artículo 5º, numeral 18, del Decreto 210 de 2003, dejando la administración del registro de comercio exterior de usuarios importadores y exportadores, de contratos de importación de tecnología y de exportación de servicios y demás usuarios del comercio exterior, y la expedición de las certificaciones pertinentes, en cabeza de la Subdirección de Diseño y Administración de Operaciones del citado Ministerio, de acuerdo al artículo 20º ibídem.

La Decisión 291 de la CAN que sustituyó la Decisión 220, trata del Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre

Marcas, Patentes, Licencias y Regalías, en su artículo 3° expresó que toda inversión extranjera directa, o de inversionistas subregionales, que cumpla con las condiciones establecidas en la mencionada Decisión y en las respectivas legislaciones nacionales de los Países Miembros, será registrada ante el organismo nacional competente.

El artículo 12 lb. establece que los contratos de licencia de tecnología, de asistencia técnica, de servicios técnicos, de ingeniería básica y de detalle y demás contratos tecnológicos de acuerdo con las respectivas legislaciones de los Países Miembros serán registrados ante el organismo nacional competente del respectivo País Miembro, el cual deberá evaluar la contribución efectiva de la tecnología importada mediante la estimación de sus utilidades probables, el precio de los bienes que incorpore la tecnología, u otras formas específicas de cuantificación del efecto de la tecnología importada. El artículo 13 del mismo Decreto establece el contenido mínimo de las materias objeto de las cláusulas de los contratos, dentro de las cuales, entre otros aspectos, están las relacionadas con el valor contractual de cada uno de los elementos involucrados en la tecnología y la determinación del plazo de su vigencia.

Y el artículo 14 lb. estableció para efectos del registro de los contratos sobre transferencia de tecnología externa, marcas o sobre patentes la verificación de la inexistencia de algunos condicionamientos prohibidos de la contratación y en consecuencia de total acatamiento para que proceda el mismo.

Para efectos, del análisis de la aplicabilidad del artículo 67 del Decreto 187 de 1975, es importante tener en cuenta que en su momento la Decisión 25 de la CAN, fue sustituida por la Decisión 220 y ésta su vez, por la Decisión 291, actualmente vigente.

En este orden de ideas, el desarrollo del artículo 67 del Decreto 187 de 1975, concordaba con el contenido de la Decisión 25 de la CAN, y luego con la Decisión 220, en cuyos textos se establecía como regla general la autorización de los contratos por el órgano que estableciera el Estado, conforme con las políticas de inversión que regían en el país, pero a la luz de la Decisión 291 que las sustituyó, cambia la directriz en virtud de la apertura para la recepción de la inversión, para lo cual es ahora norma general, la obligatoriedad del registro y por excepción la autorización por parte del Comité de Servicios y Tecnología, cuando así lo determine el Consejo Superior de Comercio Exterior. De esta forma, se trocó la directriz general de la autorización por el registro, pero sin que aquella desapareciera legalmente, para efectos de la deducción por los pagos originados en contratos de importación de tecnología. Por lo tanto, los pagos por tales conceptos pueden tener la condición de factor de detracción en la determinación de los impuestos de quien los efectúa, en cuanto cumplan con lo dispuesto en la normatividad respecto de las formalidades del registro o de su autorización, según el caso.

Así las cosas, la deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, de que trata el artículo 67 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, respecto a la forma de demostrar, entre otros aspectos, la existencia del contrato y su autorización por parte del

organismo oficial competente, debe entenderse que se suple por el registro ante la entidad correspondiente de conformidad a la Decisión 291 de la CAN y el artículo 1º del Decreto 259 de 1992, sin perjuicio de presentar la autorización cuando así lo haya determinado el Consejo Superior de Comercio Exterior.

En los anteriores términos se aclaran los Conceptos Nos. 16676 de 2005 y 11704 de 2008.

Finalmente, le informamos que puede consultar la base de conceptos expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en su página de INTERNET, www.dian.gov.co, ingresando por el icono de "Normatividad" - "técnica", dando clic en el link "Doctrina oficina Jurídica".

Atentamente,

CAMILO ANDRES RODRIGUEZ VARGAS
Jefe Oficina Jurídica"

LA DEMANDA

La parte actora, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, demandó la nulidad del Concepto N° 016676 del 22 de marzo de 2005 y del Oficio N° 085072 de 3 de septiembre de 2008.

Invocó como normas violadas los artículos 150 y 338 de la Constitución Política; 26 y 107 del Estatuto Tributario; 67 del Decreto 187 de 1975; 2 y 10 del Decreto 210 de 2003 y 11 del Decreto 1265 de 1999. El concepto de violación se sintetiza así:

Señaló que la interpretación efectuada por la DIAN en los actos demandados se fundamentó en el artículo 67 del Decreto 187 de 1975, según el cual, la deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos de importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, será procedente siempre que se demuestre la existencia del contrato y su autorización por parte del organismo oficial competente, sin embargo, en los actos demandados se establece que para que proceda la deducibilidad de los pagos al exterior por concepto de contratos de importación de tecnología, dichos contratos deben registrarse ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo; requisito de deducibilidad que no está establecido en la ley, y que obedece a una extralimitación de las funciones de la DIAN.

Es decir, que a pesar de que el artículo 67 del Decreto 187 de 1975 no estableció como requisito de deducibilidad el registro de los contratos sobre importación de tecnología, sino la aprobación previa para la celebración de tales contratos, el Concepto N° 016676 de 2005 sí estableció el requisito de efectuar el registro de ese contrato ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. Explicó que esa conclusión fue adoptada por la DIAN ante la eliminación de la obligación en las normas de la Comunidad Andina de Naciones, de la autorización previa para la celebración de los contratos de importación de tecnología.

Precisó que la autorización a que se refiere el artículo 67 del Decreto 187 de 1975 fue requerida de conformidad con el artículo 18 del Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre marcas, patentes, licencias y

regalías, aprobado por la Comisión del Acuerdo de Cartagena y puesto en vigencia mediante el Decreto 1900 de 1973.

Explicó que ese artículo 18 de la Decisión 24 de diciembre de 1970 dispuso que todo contrato de importación de tecnología debía ser examinado y sometido a aprobación del organismo competente del respectivo País Miembro. Que, posteriormente, la Decisión 220 del 11 de mayo de 1987, sustituyó en su totalidad la Decisión 24 y, en relación con los contratos de importación de tecnología, estableció dos obligaciones: la primera, la aprobación previa para la celebración del contrato y, la segunda, el registro del contrato ante la entidad nacional competente.

Finalmente, indicó que, con el fin de incentivar la libre circulación de capitales y remover los obstáculos para la inversión extranjera, se expidió la Decisión 291 de 1991 que sustituyó en su totalidad la Decisión 220 y eliminó la obligación de obtener la aprobación de los contratos de importación de tecnología, es decir, sólo mantuvo la obligación de registrarlos (artículo 12), norma que es la actualmente vigente y que en el caso de Colombia, se efectúa ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, conforme con el numeral 3 del artículo 19 del Decreto 210 de 2003, que no establece la obligación de la aprobación previa.

Entonces, teniendo en cuenta que con la Decisión 291 se eliminó la obligación de obtener la aprobación de los contratos, la DIAN no podía, vía interpretación, darle el alcance de requisito para la procedencia de la deducción al registro de los contratos, pues ese alcance sólo había sido establecido para la aprobación previa de los mismos.

Agregó que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, mediante Concepto N° 2-2008-048480 del 11 de diciembre de 2008, había confirmado lo anterior, al señalar que *“la Comisión eliminó la obligación de solicitar aprobación o autorización para celebrar contratos de importación de Tecnología, con el fin de estimular y promover el flujo de tecnologías extranjera hacia los países andinos[...] teniendo en cuenta que la Decisión 291 obligó a Colombia desde el 21 de marzo de 1991, desde ese momento, en virtud del principio de aplicación directa e inmediata, Colombia no podría exigir la aprobación o autorización de los contratos de importación de tecnología que establecía la Decisión 220, derogada por la Decisión 291”*.

De acuerdo con lo anterior, señaló que la DIAN sustituyó la palabra “autorización” por “registro”, no obstante que el artículo 67 mencionado dispuso expresamente como requisito de deducibilidad la autorización. Manifestó que ante tal inconsistencia, la DIAN pretendió aclarar el concepto con la expedición del Oficio 085072 al señalar que, si bien la obligación de aprobación previa de los contratos fue eliminada de la normativa andina, se debía entender que esa obligación se suplía con el registro que sí estaba vigente, sin embargo, se debía tener en cuenta que “registro” y “autorización previa” no eran sinónimos, ni uno suplía al otro, pues eran de naturalezas jurídicas y finalidades claramente distintas, pues el primero no era requisito de validez del contrato, mientras que el segundo sí.

Consideró que, por eso, el artículo 67 del Decreto 187 reconocía el efecto tributario de la nulidad absoluta del contrato, al exigir, para la procedencia de la deducción, que se demostrara la existencia del contrato y su autorización.

Señaló que los conceptos demandados también violaban el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues como la obligación de obtener la aprobación para la celebración del contrato de importación de tecnología del Régimen Común Andino

de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías, desapareció desde 1991, en la actualidad la deducibilidad de los pagos por contratos de importación de tecnología, se someten al cumplimiento de los requisitos generales del artículo 107 del Estatuto Tributario y a los especiales para pagos al exterior consagrados en los artículos 121 y 123 ibídem.

Anotó que, aún en el evento de que se aceptara que el artículo 67 del Decreto 187 de 1975 no perdió fuerza ejecutoria por haber desaparecido del Régimen Andino la obligación de aprobar la celebración de los contratos de importación de tecnología, en todo caso, no tenía la facultad de revivir la obligación de aprobación derogada de la normativa andina por el hecho de que la DIAN considerara, mediante una interpretación indebida de los tratados internacionales, que esta obligación fue sustituida por el registro posterior del contrato celebrado, ya sin autorización previa de la autoridad competente.

De otra parte, indicó que, la DIAN al crear el requisito para la deducibilidad violó el artículo 338 del Estatuto Tributario, pues invadió la órbita del legislador ya que los elementos para la cuantificación de la base gravable estaban en la ley.

Finalmente, consideró que la DIAN no tenía competencia para definir el alcance del régimen común de inversiones de la CAN, ya que los artículos 2 y 10 del Decreto 210 de 2003 asignaban la competencia para la interpretación de los tratados internacionales suscritos por Colombia al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, como lo efectuó en el Concepto N° 2.2008-048480 de 2008.

Solicitud de suspensión provisional

La demandante solicitó la suspensión provisional de los actos demandados por vulneración manifiesta del artículo 67 del Decreto 187 de 1975, medida que fue negada por la Sala por auto del 1º de octubre de 2009, al considerar que se requería realizar un estudio de fondo de las normas invocadas como violadas, así como de la vigencia de la norma superior.

LA OPOSICIÓN

La entidad demandada solicitó que se negaran las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

Señaló que la presentación que hacía la demanda de la presunta violación de la norma legal, así como el fundamento en se apoyaba aparecían a simple vista difusos.

Se refirió al trámite de registro de los contratos de importación de tecnología que exige una serie de protocolos, por lo tanto, no podía considerarse que el registro se tratara de algo caprichoso o inoficioso.

Señaló que conforme con el artículo 123 del Estatuto Tributario y el artículo 67 del Decreto 187 de 1975, para la procedencia de la deducción originada en los pagos que se deriven de los contratos de importación de tecnología, patentes y marcas, se exige demostrar la existencia del contrato, la cual debe estar acompañada de la autorización por el organismo competente y/o del registro del mismo; requisito que opera a partir de la vigencia de la Decisión 291 de la Comunidad Andina que sustituyó la Decisión 220 y que regula el Régimen Común de Tratamiento de los Capitales Extranjeros y sobre marcas, patentes, licencias y regalías.

Destacó que el cambio de denominación entre autorización respecto de la existencia y/o registro de un contrato no atentaba, y menos desnaturalizaba, el

fondo de la transacción calificada en la ley (contratos de importación de tecnología).

Agregó que no era cierto que la DIAN hubiera creado, como requisito para la deducibilidad, el registro del contrato; lo que hizo fue adaptar la formalidad a los términos de lo ordenado y al alcance del artículo 12 de la Decisión 291, norma de obligatorio e inmediato cumplimiento en el País por ser miembro de la Comunidad Andina de Naciones.

Precisó que el fundamento de la participación de Colombia en el proceso de integración latinoamericana es el artículo 9° de la Constitución Política, según el cual la política exterior del país se debe encaminar hacia la integración latinoamericana y del Caribe y dentro de ese contexto, Colombia entró a formar parte del Grupo Andino, cuyas decisiones y protocolos entraron a formar parte de la legislación interna del país.

De acuerdo con lo anterior, la tesis de la actora, de que los términos autorización y/o registro tienen connotaciones diferentes, no es relevante para efectos de la acción impetrada, pues lo que se debe demostrar es la manifiesta y flagrante infracción a la ley.

Por lo tanto, concluyó: (i) que el requisito del registro sí se consagró en una norma supranacional que por su especial carácter se incorporó en forma inmediata al ordenamiento interno; y (ii) que el artículo 107 del Estatuto Tributario no aplica para el caso en estudio, por existir una norma específica, que es el artículo 67 del Decreto 187 de 1975.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte actora** insistió en la diferencia entre los conceptos “*autorización*” y “*registro*” y señaló que no se trataba de un simple cambio de denominación, sino de dos obligaciones diferentes con efectos diferentes. Tanto era así, que en la legislación andina estuvieron vigentes en un mismo momento en virtud de la Decisión 220 de 1987.

Precisó que la normatividad Andina hacía referencia expresa a las razones que llevaron a la eliminación de la autorización de los contratos de importación de tecnología, como quedó expuesto en la Decisión 291 de 1991.

La **parte demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda. Señaló que el Consejo Superior de Comercio Exterior tenía la competencia para determinar los trámites y requisitos que debían cumplir las importaciones y exportaciones de bienes, tecnología y servicios y era ante esa entidad que el importador debía acreditar las exigencias en cada caso. Enfatizó que en los actos demandados no se estaba contemplando nada distinto al desarrollo del mandato legal en torno al tema del registro del contrato sobre importación de tecnología, marcas y patentes ante la oficina competente que era el Ministerio de Comercio Exterior, conforme con la Decisión 291 de la Comunidad Andina de Naciones, acogida en la legislación interna mediante el Decreto 159 de 1992.

El **Ministerio Público** consideró que se debían negar las pretensiones en relación con el concepto N° 016676 de 2005 y se debía anular parcialmente el Concepto N° 085072 de 2008, en el siguiente aparte: “*sin perjuicio de presentar la autorización cuando así lo haya determinado el Consejo Superior de Comercio*”

Exterior", porque mantenía un requisito que fue sustituido por la normatividad supranacional reconocida internamente.

Se refirió a las Decisiones 24 de 1970, 220 de 1987 y 291 de 1991 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, las cuales fueron acogidas por los Decretos 1900 de 1973, 1265 de 1987 y 259 de 1992, respectivamente, las cuales señalaron desde un comienzo que los contratos sobre importación de tecnología debían ser autorizados por el organismo respectivo con el fin de evaluar su conveniencia y sólo con ocasión de la Decisión 291 de 1991 fue "*sustituida*" esa "autorización" por el "registro" de los mismos.

Señaló que la legislación nacional adoptó el requisito de la autorización de los contratos de importación de tecnología prevista en la normativa supranacional y condicionó a su cumplimiento el reconocimiento de la deducción sobre el impuesto de renta, conforme con lo dispuesto en la Decisión 24 de 1970 y al Decreto 1900 de 1973.

En consecuencia, estimó que en el Concepto N° 016676 de 2005 lo que se hacía era ratificar la modificación realizada en la Decisión 291 de 1991, por lo tanto, no era acertado afirmar que la DIAN había creado el registro del contrato como requisito para la procedencia de la deducción. En tal sentido, se debían negar las pretensiones de la demanda en relación con este concepto.

En cuanto al Concepto N° 85072 de 2008, señaló que en éste se hacía alusión al requisito del registro del contrato, pero a su vez se hacía referencia a la exigencia de la autorización del contrato; requisito que fue "*sustituido*" por la norma supranacional y que ya no era posible exigirlo, de manera que se debía anular parcialmente este acto en lo que a esa autorización se refería.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Conforme con la acción de nulidad instaurada por la actora contra el Concepto 016676 del 22 de marzo de 2005 y el Oficio 085072 del 3 de septiembre de 2008, ambos de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, la Sala debe decidir si se ajusta a la legalidad la interpretación oficial en cuanto considera que para la procedencia de la deducción por concepto de regalías originadas en contratos sobre importación de tecnología, marcas y patentes, se debe efectuar el registro del contrato ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en virtud de que la existencia del contrato y su autorización por parte del organismo oficial competente a que se refiere el artículo 67 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, debe entenderse que se suple por el registro ante la entidad correspondiente de conformidad con la Decisión 291 de la CAN y el artículo 1º del Decreto 259 de 1992.

A juicio de la demandante el artículo 67 del Decreto 187 de 1975 disponía que la deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos de importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, era procedente siempre que se demostrara la existencia del contrato y su autorización por parte del organismo oficial competente; sin embargo, este requisito, establecido inicialmente en la Decisión 24 del Acuerdo de Cartagena, fue eliminado por la Decisión 291. Considera que si bien la Decisión 291 de 1991 estableció sólo la obligación de registrar los contratos, como estaba dispuesto en la Decisión 220 de 1987, la DIAN no podía, por vía de interpretación, darle el alcance a esa disposición (registro de los contratos) de requisito para la procedencia de la

deducción, pues ese alcance sólo había sido establecido para la aprobación previa de los mismos.

Estima que la DIAN, simplemente, sustituyó la palabra "autorización" por "registro", apartándose del texto del artículo 67 mencionado y sin tener en cuenta que "registro" y "autorización previa" no eran sinónimos, ni el uno suplía al otro, pues eran de naturaleza jurídica diferentes y con distintas finalidades.

Sugiere que por efecto de la eliminación de la obligación de obtener la aprobación desde 1991, el artículo 67 del Decreto 187 de 1975 había perdido fuerza ejecutoria y la deducibilidad en cuestión se sometía al cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario y a los especiales para pagos al exterior de los artículos 121 y 123 ibídem. Y que si la norma no había perdido su fuerza ejecutoria, la DIAN no tenía la facultad de revivir la obligación de aprobación y suplirla con el registro del contrato, mediante una interpretación indebida de los tratados internacionales, competencia que le corresponde al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (artículos 2 y 10 del Decreto 210 de 2003).

Pues bien, el Decreto 187 del 8 de febrero de 1975, "*por medio del cual se dictan disposiciones reglamentarias en materia de impuesto sobre la renta y complementarios*", en su artículo 67 dispuso:

"Artículo 67. *La deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas será procedente siempre que se demuestre la existencia del contrato y su autorización por parte del organismo oficial competente, de conformidad con el artículo 18 del Régimen Común de Tratamiento a los capitales extranjeros y sobre marcas, patentes, licencias y regalías aprobado por la comisión del Acuerdo de Cartagena y puesto en vigencia mediante el Decreto-Ley 1900 de 1978 de 1973.*" (Resalta la Sala)

INC.2º. - (Derogado. L. 223/1995, art. 25).¹

Esta norma reglamentó la deducción por concepto de regalías que estaba prevista, junto con otras deducciones, en el artículo 55 del Decreto 2053 de 1974², que establecía los requisitos para la aceptación de las expensas necesarias.

En virtud del Decreto 624 de 1989 "*Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales*",

¹ El inciso derogado prohibía la deducción de regalías u otros beneficios por concepto de contribuciones tecnológicas cuando el pago lo efectuaba una sociedad a su casa matriz en el exterior, o a otra sociedad que estuviera subordinada a la misma matriz.

² **Artículo 55.** Para la deducción de los pagos o abonos en cuenta, por concepto de salarios, prestaciones sociales [...]y, en general, aquellos que han de constituir rentas exclusivas de trabajo para sus beneficiarios; y de los pagos por concepto de intereses, arrendamientos, **regalías** y, en general, de aquellos que constituyan rentas exclusivas de capital para sus beneficiarios, es necesario que el contribuyente identifique en su declaración de renta a tales beneficiarios, con indicación de los nombres y apellidos o la razón social, del número de cédula de ciudadanía o del de identificación tributaria (NIT) asignado por las Oficinas de Impuestos Nacionales e indique el monto del pago o abono hecho a cada beneficiario. Salvo las excepciones que señale el reglamento, la omisión de cualquiera de estos requisitos solo puede suplirse comprobando que el beneficiario de la renta la había declarado con anterioridad al requerimiento hecho al contribuyente para que explicara la omisión y, en todo caso, antes de que a éste se le hubiere practicado la liquidación oficial de impuestos del año por el cual se solicitó la deducción. Para fines de investigación tributaria, el gobierno puede, mediante disposición de carácter general, señalar taxativamente otros pagos no especificados en este artículo, para cuya deducción sea obligatorio identificar a los beneficiarios. Si el beneficiario de la renta fuere una persona natural extranjera o una sucesión de extranjero sin residencia en el país, o una sociedad u otra entidad extranjera, sin domicilio en Colombia, la cantidad pagada o abonada en cuenta solo es deducible si se acredita la consignación del impuesto retenido en la fuente e n conformidad con el presente decreto. Parágrafo. Para aceptar la deducción por salarios [...]

se compilaron las disposiciones tributarias nacionales vigentes y se previó que “Las normas reglamentarias de las disposiciones incorporadas al Estatuto Tributario, se entenderán referidas a las que les correspondan en el nuevo articulado, mientras no sean expedidos los reglamentos que las sustituyan, modifiquen o deroguen” (art. 2º) Es decir, el inciso primero del artículo 67 en comentario, que no ha sido derogado, sigue vigente en cuanto reglamenta una disposición que fue incorporada al Estatuto Tributario en diferentes artículos.

Ahora bien, como se vio, el artículo 67 del Decreto 187 de 1975 reglamentó la procedencia de la deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, para lo cual acudió a la regulación de la Comunidad Andina de Naciones que consagró un Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre marcas, patentes, licencias y regalías. Este régimen hace parte y es obligatorio para los países miembros del Pacto Subregional Andino (Acuerdo de Cartagena), entre ellos, Colombia. Este Pacto fue suscrito el 26 de mayo de 1969 y aprobado en Colombia por la Ley 8ª de 1973. El artículo 3º de la mencionada Ley 8ª, dispuso que para alcanzar los objetivos del Acuerdo se emplearían, entre otros mecanismos y medidas, la armonización de políticas económicas y sociales y aproximación de las legislaciones nacionales en las materias pertinentes (literal a). De manera que, para la Sala, la disposición relativa a la procedencia de la deducción establecida por el artículo 67 del Decreto 187 de 1975 se hizo como una concordancia o correspondencia de la materia con el régimen mencionado.

El Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre marcas, patentes, licencias y regalías, inicialmente, fue establecido por la Decisión 024 de 1970 de la Comunidad Andina de Naciones que señaló en el artículo 18:

*“Artículo 18. Todo contrato sobre importación de tecnología y sobre patentes y marcas, **deberá ser examinado y sometido a la aprobación** del organismo competente del respectivo País Miembro, el cual deberá evaluar la contribución efectiva de la tecnología importada mediante la estimación de sus utilidades probables, el precio de los bienes que incorporen tecnología u otras formas específicas de cuantificación del efecto de la tecnología importada”.*

En el ámbito nacional, el Decreto 1900 del 15 de septiembre de 1973 puso en vigencia el mencionado Régimen Común, cuyo artículo 18 fue consagrado en iguales términos.

Posteriormente, la Decisión 220 del 11 de mayo de 1987 sustituyó las Decisiones 24 y conexas, sobre el Régimen Común de Tratamiento a los Capitales extranjeros y sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías, y dispuso, en cuanto al tema, lo siguiente³:

Artículo 18. Todo contrato sobre importación de tecnología y sobre patentes y marcas deberá ser examinado y sometido a la aprobación y registro cuando fuere el caso del organismo nacional competente del respectivo País Miembro, el cual deberá evaluar la contribución efectiva de la tecnología importada mediante la estimación de sus utilidades probables, el precio de los bienes que incorporen

³ El Decreto 1265 del 10 de julio de 1987 reglamentó la Decisión 220 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena y dispuso (artículo 30) que las solicitudes de aprobación de los contratos sobre transferencia de tecnología, uso de marcas, patentes y similares, así como las prórrogas y modificaciones de tales contratos deberán ser resueltas dentro de los cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación al Comité, siempre que no se haya pedido información complementaria dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a su presentación. Una vez la documentación en poder del Comité se encuentre completa empezará a contarse el plazo de decisión aquí previsto. Las solicitudes que no fueren resueltas dentro del plazo establecido en el presente artículo, se considerarán aprobadas.

tecnología u otras formas específicas de cuantificación del efecto de la tecnología importada.

Es decir, con esta Decisión se mantuvo la obligación de la aprobación del contrato por el organismo nacional competente del respectivo País Miembro y se agregó la obligación de su registro ante el mismo.

Finalmente, la Decisión 291 del 21 y 22 de marzo de 1991 revisó y actualizó el Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías; en tal sentido, sustituyó la Decisión 220, pues se hacía indispensable, ante las nuevas políticas de inversiones extranjeras imperantes en la Subregión, estimular y promover el flujo de capital y de tecnologías extranjeras hacia las economías andinas. En cuanto a los contratos de licencia de tecnología, dispuso lo siguiente:

“Artículo 12 *Los contratos de licencia de tecnología, de asistencia técnica, de servicios técnicos, de ingeniería básica y de detalle y demás contratos tecnológicos de acuerdo con las respectivas legislaciones de los Países Miembros, serán registrados ante el organismo nacional competente del respectivo País Miembro, el cual deberá evaluar la contribución efectiva de la tecnología importada mediante la estimación de sus utilidades probables, el precio de los bienes que incorporen tecnología, u otras formas específicas de cuantificación del efecto de la tecnología importada”.*

La Decisión reguló, igualmente, la cláusulas mínimas que debían contener los contratos, así como aquellas disposiciones que no debían contener los contratos para efectos del registro de los mismos (artículos 13 y 14).

El Decreto 259 del 12 de febrero de 1992 reglamentó la Decisión 291 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena y, en cuanto al tema, dispuso lo siguiente:

ARTÍCULO 1o. El Instituto Colombiano de Comercio Exterior, Incomex, adscrito al **Ministerio de Comercio Exterior** es el organismo competente para **registrar los contratos** de importación relativos a licencia de tecnología, asistencia técnica, servicios técnicos, ingeniería básica, marcas, patentes y demás contratos tecnológicos.

El registro será dado de conformidad con lo establecido en el presente Decreto y de acuerdo con las políticas de desarrollo tecnológico dictadas por el Ministerio de Desarrollo Económico.

PARÁGRAFO. El registro de los contratos de que trata el presente artículo será automático, una vez se hayan cumplido los requisitos de que trata el artículo 2º del presente Decreto. El Consejo Superior de Comercio Exterior podrá determinar los casos en los cuales de manera excepcional se requiere la autorización por parte del Comité de Servicios y Tecnologías, establecido por el artículo 30 del Decreto 2350 de 1991”.

Fue así, como con esta Decisión se eliminó la obligación de solicitar la aprobación para celebrar contratos de importación de tecnología y se mantuvo sólo la obligación de registrar los mencionados contratos ante el organismo nacional competente del respectivo país miembro, que para el caso de Colombia,

actualmente, es el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo a través de la Subdirección de Diseño y Administración de Operaciones⁴.

Sobre el tema el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, mediante Concepto del 11 de diciembre de 2008, el cual absolvió una consulta presentada por la hoy demandante, señaló:

“(…)

En tal sentido, la parte considerativa de la Decisión 291 señala claramente que la Comisión de la CAN tuvo como fundamento para la expedición de la misma “Que las nuevas políticas de inversión extranjera imperantes en la Subregión hacen indispensable revisar y actualizar las normas comunitarias aprobadas mediante la Decisión 220 de la Comisión, con el fin de estimular y promover el flujo de capital y de tecnologías extranjeras hacia las economías andinas”.

Por lo tanto, es claro que la Comisión eliminó la obligación de solicitar aprobación o autorización para celebrar contratos de importación de tecnología, con el fin de estimular y promover el flujo de tecnologías extranjeras hacia los países andinos.

(…)

En consecuencia, teniendo en cuenta que la Decisión 291 obligó a Colombia desde el 21 de marzo de 1991, desde ese momento, en virtud del principio de aplicación directa e inmediata, Colombia no podría exigir la aprobación o la autorización de los contratos de importación de tecnología que establecía la Decisión 220, derogada con la Decisión 291.

(…)”⁵

De acuerdo con el anterior recuento, para la Sala, si la deducción tributaria estaba, desde su consagración en el artículo 67 del Decreto 187 de 1975, conectada o sujeta a la regulación que, sobre el Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías, estableciera la Comunidad Andina de Naciones, es claro que la norma debe aplicarse conforme fuera regulado el tema por esa Comunidad.

A juicio de la Sala no puede considerarse que el hecho de que la Decisión 291 de 1991 hubiera eliminado el requisito de la aprobación previa de tales contratos, que fue consagrado por la Decisión 24 de 1970 y reiterado en la Decisión 220 de 1987, hubiera perdido fuerza ejecutoria el Decreto Reglamentario 187 de 1975, pues lo que debe considerarse en este caso es que la interpretación de la norma reglamentaria debe efectuarse de manera que sea para la cumplida ejecución de la ley y, en tal virtud, tenga efecto el beneficio fiscal de la deducción por el pago de tales regalías.

Lo anterior, no sólo porque la norma internacional esté integrada al ordenamiento jurídico nacional, como principio de derecho internacional reconocido por Colombia

⁴ Conforme al numeral 3° del artículo 19 del Decreto 210 de 2003, por el cual se determinan los objetivos y la estructura orgánica del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, y se dictan otras disposiciones, es función de la Subdirección de Diseño y Administración de Operaciones: “Administrar el registro de comercio exterior de usuarios importadores y exportadores, exportadores de café, de contratos de importación de tecnología y de exportación de servicios y demás usuarios del comercio exterior, y expedir las certificaciones pertinentes”.

⁵ Oficio OALI-263, folio 50 del expediente.

(art. 9º Constitución Política⁶), sino porque debe servir de fuente para interpretar la normativa interna, con prevalencia siempre a aquella interpretación que mejor se adecue al objeto del convenio y, en este caso, a un efecto tributario real y práctico de las normas que consultan ese acuerdo.

Por lo tanto, para la Sala, no es contrario a derecho que la DIAN hubiera considerado en los actos demandados que, para efectos de la procedencia de la deducción por importación de tecnología, marcas y patentes, se hace necesaria la inscripción, o mejor, el registro del contrato ante la autoridad competente, pues lo que hace la DIAN es interpretar el artículo 67 del Decreto 187 de 1975 conforme con la Decisión 291 de 1991 de la CAN, al señalar que desde su vigencia la prueba para la procedencia de la deducción en comento no puede ser otra que el registro del respectivo contrato ante el organismo competente (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo). En consecuencia, no es cierto, como lo dice la actora, que la DIAN hubiera creado un requisito no previsto en las normas tributarias.

La Sala no comparte el argumento de la demanda, según el cual la DIAN, a través de una interpretación indebida de los tratados internacionales, está reviviendo una obligación que ha sido eliminada y que la supla con una nueva obligación. En primer lugar, del texto de los actos demandados se advierte que la DIAN no está efectuando ninguna interpretación de las decisiones del Acuerdo de Cartagena. La interpretación que efectúa es de las disposiciones que regulan la citada deducción, ello conforme con las normas supranacionales a las cuales está sujeta.

En segundo lugar, tampoco es cierto que la DIAN está reviviendo la obligación de aprobación del contrato y la esté supliendo con el registro del mismo, como si fuera una simple sustitución de palabras, que no son sinónimas.

En efecto, la controversia de la actora surge porque el Oficio 085072 del 3 de septiembre de 2008, uno de los actos demandados, señala que, a la luz de la Decisión 291 de la CAN, *“se trocó la directriz general de la autorización por el registro, pero sin que aquella desapareciera legalmente, para efectos de la deducción por los pagos originados en contratos de importación de tecnología”*. Sin embargo, esta afirmación no puede tener el entendido que señala la demandante, pues lo que no ha desaparecido legalmente es la directriz general consagrada en el artículo 67 del Decreto 187 de 1975, esta es, la pauta o criterio que se tiene en cuenta para la deducción, que no es otro que la disposición de la Decisión de la CAN para este tipo de contratos y que en virtud de la Decisión 291 se cambió la autorización por el registro. En consecuencia, la DIAN no está reviviendo ninguna obligación y menos está dándole un alcance que no tiene.

Ahora bien, como la directriz para la procedencia de la deducción de las regalías, originadas en contratos sobre importación de tecnología, marcas y patentes, la da las Decisiones del Acuerdo de Cartagena, actualmente, la Decisión 291 de 1991, descarta que se dé aplicación a la regla general de las expensas necesarias, pues, se trata de una deducción regulada de manera especial por la normativa tributaria vigente, para cuya procedencia se debe acudir a las normas especiales que la regulan, entre ellas, que el mencionado contrato se encuentre registrado ante el organismo nacional competente.

⁶ El artículo 9 de la Constitución Política dispone que las relaciones exteriores del Estado se fundamentan en la soberanía nacional, en el respeto a la autodeterminación de los pueblos y en el reconocimiento de los principios del derecho internacional aceptados por Colombia.

En este sentido, no procede la nulidad del Concepto 016676 del 22 de marzo de 2005 que dispuso como tesis jurídica que para que sean procedentes las deducciones por concepto de regalías originadas en contratos sobre importación de tecnología, marcas y patentes, se debe efectuar su registro ante el Ministerio de Industria y Comercio.

Así mismo, no procede la nulidad del Oficio 085072 del 3 de septiembre de 2008 de la DIAN en cuanto entiende que para la deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, de que trata el artículo 67 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, la forma de demostrar la existencia del contrato y su autorización por parte del organismo oficial competente es el registro ante la entidad correspondiente.

Sin embargo, tal como lo solicitó el Ministerio Público sí deben anularse algunos apartes del Oficio demandado porque mantienen un requisito que fue sustituido por la normativa supranacional.

Los apartes son los que se subrayan a continuación:

“En este orden de ideas, el desarrollo del artículo 67 del Decreto 187 de 1975, concordaba con el contenido de la Decisión 24 de la CAN, y luego con la Decisión 220, en cuyos textos se establecía como regla general la autorización de los contratos por el órgano que estableciera el Estado, conforme con las políticas de inversión que regían en el país, pero a la luz de la Decisión 291 que las sustituyó, cambia la directriz en virtud de la apertura para la recepción de la inversión, para lo cual es ahora norma general, la obligatoriedad del registro y por excepción la autorización por parte del Comité de Servicios y Tecnología, cuando así lo determine el Consejo Superior de Comercio Exterior. De esta forma, se trocó la directriz general de la autorización por el registro, pero sin que aquella desapareciera legalmente, para efectos de la deducción por los pagos originados en contratos de importación de tecnología. Por lo tanto, los pagos por tales conceptos pueden tener la condición de factor de detracción en la determinación de los impuestos de quien los efectúa, en cuanto cumplan con lo dispuesto en la normatividad respecto de las formalidades del registro o de su autorización, según el caso.”

Así las cosas, la deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, de que trata el artículo 67 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, respecto a la forma de demostrar, entre otros aspectos, la existencia del contrato y su autorización por parte del organismo oficial competente, debe entenderse que se suple por el registro ante la entidad correspondiente de conformidad a la Decisión 291 de la CAN y el artículo 1º del Decreto 259 de 1992, sin perjuicio de presentar la autorización cuando así lo haya determinado el Consejo Superior de Comercio Exterior.”

Si bien en virtud del parágrafo del artículo 1º del Decreto 259 de 1992⁷ la autorización se estableció como excepción a la regla del registro automático de los

⁷ “**ARTICULO 1o.** El Instituto Colombiano de Comercio Exterior, Incomex, adscrito al Ministerio de Comercio Exterior es el organismo competente para registrar los contratos de importación relativos a licencia de tecnología, asistencia técnica, servicios técnicos, ingeniería básica, marcas, patentes y demás contratos tecnológicos.

contratos de importación relativos a licencia de tecnología, asistencia técnica, servicios técnicos, ingeniería básica, marcas, patentes y demás contratos tecnológicos⁸, es una disposición que no puede incidir en materia tributaria y que no obstante fue regulada por el artículo 30 del Decreto 2350 de 1991 "POR EL CUAL SE DEFINE LA ESTRUCTURA ORGANICA DEL MINISTERIO DE COMERCIO EXTERIOR, SE DETERMINAN SUS FUNCIONES Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES", su vigencia frente al Decreto 259 de 1992 en nada afecta la procedencia de las deducciones por regalías y no es posible con base en ella exigir, para efectos de la deducción, la aprobación o autorización previa de los contratos, como en efecto, lo sugiere la DIAN en el oficio demandado. En consecuencia, en este sentido se tomará la decisión.

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

F A L L A:

Primero. DECLÁRASE LA NULIDAD PARCIAL del Oficio N° 085072 de 3 de septiembre de 2008 en los apartes que se subrayan a continuación:

"(...)

En este orden de ideas, el desarrollo del artículo 67 del Decreto 187 de 1975, concordaba con el contenido de la Decisión 25 de la CAN, y luego con la Decisión 220, en cuyos textos se establecía como regla general la autorización de los contratos por el órgano que estableciera el Estado, conforme con las políticas de inversión que regían en el país, pero a la luz de la Decisión 291 que las sustituyó, cambia la directriz en virtud de la apertura para la recepción de la inversión, para lo cual es ahora norma general, la obligatoriedad del registro y por excepción la autorización por parte del Comité de Servicios y Tecnología, cuando así lo determine el Consejo Superior de Comercio Exterior. De esta forma, se trocó la directriz general de la autorización por el registro, pero sin que aquella desapareciera legalmente, para efectos de la deducción por los pagos originados en contratos de importación de tecnología. Por lo tanto, los pagos por tales conceptos pueden tener la condición de factor

El registro será dado de conformidad con lo establecido en el presente Decreto y de acuerdo con las políticas de desarrollo tecnológico dictadas por el Ministerio de Desarrollo Económico.

PARAGRAFO. El registro de los contratos de que trata el presente artículo será automático, una vez se hayan cumplido los requisitos de que trata el artículo 2° del presente Decreto. El Consejo Superior de Comercio Exterior podrá determinar los casos en los cuales de manera excepcional se requiere la autorización por parte del Comité de Servicios y Tecnologías, establecido por el artículo 30 del Decreto 2350 de 1991". (Se subraya).

⁸ Decreto 259 de 1992: "ARTICULO 2o. El Instituto Colombiano de Comercio Exterior, Incomex, registrará los contratos de que trata el artículo 1° del presente Decreto, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Identificación de las partes con expresa consignación de su nacionalidad y domicilio;
- b) Identificación de las modalidades que reviste la transferencia de tecnología que se importa;
- c) Valor contractual de cada uno de los elementos involucrados en la transferencia de tecnología.
- d) Determinación del plazo de vigencia.

PARAGRAFO 1o. El Instituto Colombiano de Comercio Exterior, Incomex, no registrará los contratos que contengan alguna de las siguientes cláusulas:

- a) Cláusulas conforme a las cuales la empresa vendedora de tecnología o concedente del uso de una marca se reserve el derecho de fijar los precios de venta o reventa de los productos que se elaboren con base en la tecnología respectiva;
- b) Cláusulas que obliguen al comprador de tecnología a transferir al proveedor los inventos o mejoras que se obtengan en virtud del uso de dicha tecnología.

PARAGRAFO 2o. De conformidad con lo establecido en el artículo 12 de la Decisión 291 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, el Instituto Colombiano de Comercio Exterior, Incomex, no registrará los contratos que contengan cláusulas que prohíban o limiten de cualquier manera la exportación de los productos elaborados con base en la tecnología respectiva o que prohíban o limiten el intercambio subregional o la exportación de productos similares a terceros países."

de detracción en la determinación de los impuestos de quien los efectúa, en cuanto cumplan con lo dispuesto en la normatividad respecto de las formalidades del registro o de su autorización, según el caso.

Así las cosas, la deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, de que trata el artículo 67 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, respecto a la forma de demostrar, entre otros aspectos, la existencia del contrato y su autorización por parte del organismo oficial competente, debe entenderse que se suple por el registro ante la entidad correspondiente de conformidad a la Decisión 291 de la CAN y el artículo 1º del Decreto 259 de 1992, sin perjuicio de presentar la autorización cuando así lo haya determinado el Consejo Superior de Comercio Exterior.

Segundo. DENIÉGANSE LAS DEMÁS SÚPLICAS DE LA DEMANDA.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, archívese. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTÍZ DE RODRÍGUEZ