

DEDUCCION POR REGALIAS ORIGINADAS EN CONTRATOS DE TECNOLOGIA Y SOBRE PATENTES Y MARCAS – Al no existir un plazo para la solicitud de renovación o prórroga del registro del contrato, procede su deducción para un año anterior al de la aprobación de la prórroga / CONTRATO DE IMPORTACION DE TECNOLOGIA O DE MARCAS Y PATENTES – Su existencia y autorización por el organismo oficial competente se suple con el registro ante esa entidad / RENOVACION DEL CONTRATO DE REGALIAS DE FRANQUICIA – El hecho de haber sido autorizada su renovación en una fecha posterior al año gravable cuestionado, no invalida la deducibilidad en el impuesto sobre la renta

En los términos del recurso de apelación, el problema jurídico se contrae a establecer si la deducción, en el impuesto de renta, por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, se encuentra condicionada al registro oportuno del contrato correspondiente. Señala el artículo 67 del Decreto 187 de 1975 lo siguiente: *“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 aprobadas por la comisión del Acuerdo de Cartagena y puesto en vigencia mediante el Decreto – Ley 1900 de 1973”*. La Decisión 291 de 1991 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena dispuso lo siguiente: (...) La Decisión 291 de 1991 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena actualizó el Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías, y eliminó la obligación de aprobación del contrato por parte del organismo oficial competente, manteniendo únicamente el registro del mismo. (...) Observa la Sala que si bien la vigencia del registro expiró en mayo de 2009, y la renovación se efectuó hasta el 3 de septiembre de 2010, se debe tener en cuenta que no existe norma que determine un plazo para el efecto. Adicionalmente, se debe tener en cuenta que la finalidad del artículo 67 del Decreto 187 de 1975 para efectos de la deducción de dichos pagos, es la demostración de la existencia del contrato, así como que el mismo se encuentre registrado, circunstancia que fue demostrada con la aprobación expedida por al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo del 3 de septiembre de 2010 que obra en el folio 363 del cuaderno de antecedentes y que señala lo siguiente: (...) 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. Toda vez que no se establece un plazo perentorio para la prórroga del registro y que el Registro No. ITS 2010-1386, mediante el cual se prorrogó el registro del contrato, estableció como vigencia del registro “el término comprendido entre el 19 de mayo de 2009 y el 31 de enero de 2011”, se debe entender que el contrato se encuentra debidamente registrado. En cuanto al argumento planteado por la entidad apelante, según el cual se deben negar las pretensiones de la demanda por cuanto se realizó el registro del contrato para la vigencia del 19 de mayo de 2009 al 31 de enero de 2011, el 5 de agosto de 2010, es decir, con posterioridad al año gravable objeto de discusión e incluso a la fecha de presentación de la declaración de renta de 2009 en la que se incluyó la deducción discutida, observa la Sala lo siguiente: Si bien la solicitud de renovación y la prórroga del registro se efectuó en el año 2010, como quedó anotado, no

existe un término perentorio para el efecto y las normas fiscales no contemplan como consecuencia del no registro oportuno la pérdida del derecho de la deducción solicitada, por otra parte, según el artículo 2 del Decreto 259 de 1992 se trata de una prórroga automática del registro del contrato cuya suscripción inicial se efectuó en el año 2006.

FUENTE FORMAL: DECRETO 187 DE 1975 – ARTICULO 67 / DECISION 291 DE 1991 – NUMERAL 12 DE LA COMISION DEL ACUERDO DE CARTAGENA / DECRETO 259 DE 1992 – ARTICULO 1 / DECRETO 259 DE 1992 – ARTICULO 2

NOTA DE RELATORIA: En cuanto a la exigencia del registro de contratos para la procedencia de la deducción de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 28 de julio de 2011, Exp. 11001-03-27-000-2009-00040-00(17864), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA (E)

Bogotá D. C., primero (1) de junio de dos mil dieciséis (2016)

Radicación número: 25000-23-27-000-2012-00065-01(20351)

Actor: DOMINALCO S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 6 de junio de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas -Sala de Descongestión, mediante la cual se dispuso:

“1. Se declara la NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412011000039 de 7 de diciembre de 2011, proferida por la DIAN.

2. Como restablecimiento del derecho se declara la firmeza de la declaración privada de renta correspondiente al año gravable 2009 presentada por DOMINALCO S.A., el 21 de julio de 2010.

3. No se condena en costas por cuanto no aparecen causadas”.

ANTECEDENTES

El 13 de abril de 2010, DOMINALCO S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2009, en la que determinó un saldo a favor por \$136.366.000 y una pérdida líquida de \$1.725.031.000¹.

El 21 de julio de 2010, corrigió la declaración para mantener el saldo a favor declarado y disminuir la pérdida líquida a \$1.687.968.000².

El 16 de junio de 2010, la actora solicitó la devolución y/o compensación del saldo a favor determinado. Mediante Resolución No. 6882-1081 del 29 de julio de 2010, la DIAN aceptó la solicitud de devolución.

Mediante el Requerimiento Ordinario No 312382010000236 notificado el 20 de noviembre de 2010 la DIAN solicitó³:

- Copia de la oferta comercial para el contrato de franquicia maestra firmado entre las sociedades DOMINO'S PIZZA INTERNACIONAL FRANCHISING, una compañía de los Estados Unidos de América y DOMINALCO S.A. una compañía colombiana, celebrado el 12 de mayo de 2006.

En la oferta comercial se establece que: *“...el derecho exclusivo para desarrollar y operar y conceder sub – franquicias para el uso del sistema Domino's y las marcas en la operación de las tiendas, por la apertura de cada tienda tiene un sub- franquiciado suyo y unas regalías del 4% de las ventas para las tiendas corporativas y 3.25% de las ventas para las tiendas de sub- franquiciado al presente contrato...”*

“...El precio equivaldrá al cuatro por ciento (4%) de las ventas de cada tienda” de Dominalco S.A....”

El valor se determina así:

¹ Folio 158 antecedentes.

² Folio 497 antecedentes.

³ Folio 366 y 367 antecedentes.

Ingresos Brutos Operacionales (Renglón 42)	\$13.187.524.000
Menos: Devoluciones, rebajas y descuentos (renglón 46)	<u>488.000</u>
Subtotal	13.187.036.000
Según el % establecido en el contrato (folio 385)	<u>4%</u>
Remuneración por la prestación de servicios	527.481.000
Valor solicitado como deducción en la declaración de renta del año 2009	521.411.000

- La DIAN también solicitó copia del registro del contrato de regalías ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.
- La Administración solicitó al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo que se informe si la sociedad tiene registrado contrato de Franquicia Maestra y, en caso afirmativo, se informe la fecha de iniciación, fecha de expiración, y renovaciones durante el año 2009.
- El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo manifestó que la prórroga del registro del contrato de regalías suscrito entre DOMINALCO S.A. y DOMINOS PIZZA INTERNATIONAL FRANCHISING INC, es por el término de un (1) año contado a partir del 19 de mayo de 2008.
- La sociedad actora solicitó el trámite de la renovación del registro del contrato ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, el 5 de agosto de 2010, con efectos retroactivos, para el periodo comprendido entre el 19 de mayo de 2009 y el 31 de enero de 2011.
- El 14 de octubre de 2010, la sociedad actora envió a la DIAN por correo electrónico, un pantallazo o copia de la renovación de la franquicia, emitida por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, con fecha de registro el 5 de agosto de 2010 en el que se anotó lo siguiente: “...*El registro ampara el uso de las marcas registradas en la Superintendencia de Industria y Comercio y vigentes o en trámite de renovación al momento de este requisito. Vigencia del registro, por el término comprendido entre el 19 de mayo de 2009 y el 31 de enero de 2011*”.

- El 28 de marzo de 2011, la Administración expidió el Requerimiento Especial No. 312382011000022 mediante el cual se proponen las siguientes modificaciones⁴:

Se desconocen gastos operacionales de ventas por \$364.144.343, que corresponden al valor de las regalías pagadas al exterior originadas en el contrato de franquicia suscrito con la sociedad extranjera DOMINOS PIZZA INTERNATIONAL FRANCHISING INC., por el período comprendido entre el 19 de mayo de 2009 y hasta el 31 de diciembre del mismo año, discriminados así:

Renglón	Cuenta	Concepto	Valor	Folio
52	52959505 OTROS	Regalías	521.411.000	165
	Valor regalías causadas antes del 19 de mayo de 2009		157.266.658	166 a 168
	TOTAL A DESCONOCER		364.144.342	

Se propone la imposición de la sanción por inexactitud, determinada así:

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO TEÓRICO

Valor perdida declarada	1.687.968.000
Valor perdida propuesta	1.323.824.000
Diferencia de la perdida	364.144.000
Tasa impuesto	33.00%
Impuesto Teórico	120.168.000

SANCIÓN POR INEXACTITUD

Impuesto Teórico	120.168.000
Sanción	160.00%
Valor Sanción	192.269.000

- DOMINALCO S.A. realizó la renovación del registro del contrato ante el Ministerio de Comercio Industria y Turismo, el 5 de agosto de 2010, razón por la que la DIAN estimó que se realizó de forma extemporánea y que, por tanto, hay lugar al rechazo de la deducción en la cuantía citada.
- Previa respuesta al Requerimiento Especial, el 7 de diciembre de 2011, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412011000039, en la

⁴ Folios 459 a 470 antecedentes.

que se modifica la declaración presentada, en los términos propuestos en el requerimiento especial⁵.

LA DEMANDA

La sociedad demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones⁶:

“3.1 Que se declare la nulidad del siguiente acto administrativo:

Liquidación Oficial de Revisión No. 312412011000039 del 7 de diciembre de 2011, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes – DIAN, modificó la declaración del impuesto sobre la renta de DOMINALCO S.A. correspondiente al año gravable 2009 e impuso una sanción por inexactitud.

3.2 Que como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho se declare la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2009 presentada por la demandante.

Citó como violadas las siguientes normas:

- Artículos 58, 83, 95 [9] y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 647, 647-1 y 683 del Estatuto Tributario.
- Artículo 67 del Decreto Reglamentario 187 de 1975
- Artículo 1º del Decreto 259 de 1992.

El concepto de la violación se resume así:

La controversia jurídica se centra en dilucidar si procede el rechazo de la deducción por pagos al exterior por concepto de regalías por el registro extemporáneo del contrato ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Señala el artículo 67 del Decreto 187 de 1975:

“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

⁵ Folios 514 a 527 antecedentes.

⁶ Folio 4 cuaderno de demanda.

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, mercancías y regalías aprobado por la comisión del Acuerdo de Cartagena y puesto en vigencia mediante el Decreto – ley 1900 de 1973”.

El citado artículo 67 del Decreto Reglamentario 187 de 1975 retoma el criterio legislativo señalado en la Decisión 24 del Acuerdo de Cartagena, que fue incorporado al sistema jurídico colombiano mediante el Decreto Ley 1900 de 1973, mediante el cual se prohibían las deducciones sin autorización del organismo competente. Sin embargo, no establece ningún tipo de término o plazo para este propósito.

La Decisión 24 mencionada fue sustituida por la Decisión 220 del Acuerdo de Cartagena desde 1987 y esta, a su vez, fue sustituida por la Decisión 291 de 1991 de la Comunidad Andina (y el artículo 1º del Decreto 259 de 1992), que eliminó el requisito de la autorización previa para celebrar contratos de importación de tecnología, y mantuvo la obligación del registro, sin que se pueda concluir de las normas mencionadas la existencia de un plazo o término para la renovación del registro.

El requisito para la deducibilidad planteado en el artículo 67 del Decreto 187 de 1975 fue establecido exclusivamente para la aprobación o autorización previa de los contratos y esta exigencia fue eliminada con ocasión de la Decisión 291 de 1991, reiterada en el Decreto 259 de 1992.

Así, esta norma no estableció como requisito para la deducción planteada, el registro de los contratos, sino la aprobación previa de los mismos, requisito que dejó de existir al entrar en vigencia la Decisión 291 de 1991.

Se debe tener en cuenta que la sociedad actora registró el contrato ante la autoridad competente, razón por la que la alegada extemporaneidad del registro y el consecuente rechazo de la deducción son improcedentes.

Los pagos al exterior por concepto de regalías objeto de deducción cumplieron con los requisitos legalmente establecidos para su aceptación, toda vez que se trata de gastos que tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, son necesarios y proporcionados.

Por otra parte, fueron objeto de retención en la fuente, tal como lo certificó el revisor fiscal de DOMINALCO S.A. al momento de dar respuesta al requerimiento especial, y finalmente, no se evidencia violación al régimen cambiario.

Señaló que la DIAN excede lo contemplado en el ordenamiento jurídico, al señalar sin sustento que para la procedencia de la deducción por el pago de regalías, el registro del contrato de franquicia debía ser renovado el 20 de mayo de 2009 y no el 5 de agosto. Este plazo no fue consagrado en el ordenamiento jurídico y, por tanto, su exigencia por parte de la DIAN implica el desconocimiento de los principios de justicia y de equidad.

En cuanto a la sanción por inexactitud impuesta, señaló que esta no es procedente en la medida que la disminución de las pérdidas fiscales obedece al rechazo de una deducción amparada en la existencia de un plazo de renovación inexistente, y en segundo lugar, porque en el caso concreto no se incurrió en conducta alguna de las descritas en el artículo 647 del Estatuto Tributario, dado que en la declaración privada no se incluyeron datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN pidió negar las pretensiones de la actora por las siguientes razones⁷:

Para que procedan los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, es preciso que la operación conste en una factura o documento equivalente, pero si se trata de contratos celebrados con extranjeros sin domicilio o residencia en el país, no obligados a facturar, se debe contar con un contrato o documento que cumpla los requisitos que el Gobierno Nacional establezca (artículos 771-2 del E.T., 2º y 3º del Decreto 3050 de 1997, 12 del Decreto 1165 de 1996).

Así, el Gobierno Nacional, en el artículo 1º del Decreto 259 del 12 de febrero de 1992 estableció como requisito de validez del contrato, su inscripción en el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

⁷ Folios 89 a 97 cuaderno de demanda

El citado decreto, expedido en virtud de la Decisión 291 de la Comunidad Andina, pretendió regular un mecanismo de control para lograr la protección efectiva y el desarrollo de la tecnología nacional.

La sociedad solicitó el trámite de la renovación del registro del contrato ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, el 5 de agosto de 2010, para el periodo comprendido entre el 19 de mayo de 2009 y 31 de enero de 2011, es decir, que la sociedad realizó el registro de forma extemporánea para el año 2009.

De conformidad con el artículo 67 del Decreto 187 de 1975 en concordancia con la Decisión 291 de la Comunidad Andina, para que proceda la deducción de regalías por la importación de tecnología, marcas y patentes, “el registro del contrato” y en aplicación al principio de especialidad, consagrado en el artículo 5 de la Ley 57 de 1887, la sociedad debió realizar el registro del contrato el 20 de mayo de 2009, y lo realizó hasta el 5 de agosto de 2010, esto es, de forma extemporánea, tipificándose el incumplimiento de la obligación formal del registro para que proceda la deducción por concepto de regalías en contratos de importación de tecnología, marcas y patentes.

No se presentó ningún exceso por parte de la administración, ni violación al principio de equidad y justicia al exigir la renovación del registro, toda vez que la DIAN se fundamentó para el efecto en el concepto No. 085072 del 3 de septiembre de 2008, que es obligatorio para los funcionarios, por lo que no se dio la violación por falsa o indebida motivación alegada.

En cuanto a la sanción por inexactitud impuesta, el artículo 647 del estatuto Tributario consagra como sancionable la utilización de las declaraciones tributarias de datos o factores equivocados; supuesto que concurre en el caso objeto de estudio, en la medida en que la sociedad actora incluyó valores equivocados al solicitar deducciones improcedentes por concepto de regalías en contratos de importación de tecnología, marcas y patentes, contraviniendo lo establecido en la norma, lo que constituye el desconocimiento del derecho aplicable, conducta sancionable por inexacta de conformidad con el artículo 647 del Estatuto Tributario.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló los actos demandados⁸. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

Según el artículo 67 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, para la procedencia de la deducción por concepto de regalías es necesario que se acredite la existencia del contrato y su autorización por parte del organismo oficial competente, en concordancia con la Decisión 24 de 1970. Sin embargo, esta decisión fue sustituida por la Decisión 220 de 1987 de la CAN, que conservó la obligación de autorización por parte del Gobierno Nacional y agregó el requisito del registro en los contratos de importación de tecnología.

La Decisión 220 fue reemplazada por la Decisión 291 de 1991 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena. Esta última disposición actualizó el Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías, y eliminó la obligación de aprobación del contrato por parte del organismo oficial competente, manteniendo únicamente el registro del mismo.

En Colombia, la Decisión 291 fue reglamentada por el Decreto 259 de 1992, que en los artículos 1 y 2 definió los requisitos y el organismo nacional competente para registrar los contratos de licencia de tecnología dentro del territorio nacional.

A partir de la Decisión 291 de 1991 de la CAN, la solicitud de autorización del Gobierno Nacional para la celebración de contratos de importación de tecnología, fue eliminada; de modo que esta norma solamente conservó la obligación del registro de los contratos ante la entidad nacional competente. En el caso colombiano y para la época de los hechos, la entidad encargada de expedir los registros de los contratos de licencia de tecnología era el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo; actualmente esta función es cumplida por la DIAN, según el artículo 1º del Decreto 4176 de 2011.

En esta perspectiva, a pesar de que el artículo 67 del Decreto 187 de 1975 señala como requisito para la procedencia de la deducción por pago de regalías la aprobación del contrato de importación de tecnología por el organismo oficial competente, su aplicación debe supeditarse a lo previsto en la Decisión 291 de

⁸ Folios 111 a 122 cuaderno de demanda

1991 de la CAN y al artículo 1º del Decreto 259 de 1992, toda vez que este requisito fue eliminado expresamente.

Con fundamento en la sentencia del 28 de julio de 2011, exp. 17864 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia precisó que la deducción por concepto de regalías que contempla el artículo 67 del Decreto 187 de 1975 sigue vigente y no ha perdido fuerza ejecutoria, simplemente su aplicación e interpretación debe ser armonizada con la Decisión 291 de 1991, es decir, que para efectos de la deducción es necesario el registro del contrato ante la autoridad oficial competente.

En el caso concreto existe un contrato de franquicia del 12 de mayo de 2006 suscrito entre DOMINO'S PIZZA INTERNACIONAL INC y DOMINALCO S.A. que fue objeto de Registro ITS-261367, 2-2006-042706 del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, por el término de un año contado a partir del 19 de mayo de 2006⁹. Dicho registro fue prorrogado por dos años más, es decir, hasta el 19 de mayo de 2009, de conformidad con los registros ITS 270854, 2-2007-026076 y Registro ITS- 261367, 2-2006-042706 del mismo ministerio¹⁰.

Así, durante el año gravable 2009, los pagos por concepto de regalías se encontraban respaldados por la inscripción del precitado contrato de franquicia hasta mayo de 2009, toda vez que la vigencia del registro expiraba en esta fecha.

Sin embargo, de acuerdo con la página web del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, el contribuyente solicitó renovación del registro del contrato de franquicia el 5 de agosto de 2010, que fue concedida a través del Registro No. ITS 2010-1386, por el período comprendido entre el 19 de mayo de 2009 y el 31 de enero de 2011.

La DIAN alega que la solicitud formulada por la sociedad actora para la renovación del registro se realizó de manera extemporánea, toda vez que era su obligación adelantar los trámites de renovación del registro, antes de la expiración del mismo, es decir, a más tardar el 20 de mayo de 2009 y no hasta el 5 de agosto de 2010.

⁹ Folio 359 c.a. 2

¹⁰ Folios 360-361c.a. 2

El a quo precisó que se debe tener en cuenta que el Registro No. ITS 2010-1386, mediante el cual el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo prorrogó el contrato de franquicia por el periodo antes aludido, señaló lo siguiente: “*Vigencia del registro, por el término comprendido entre el 19 de mayo de 2009 y el 31 de enero de 2011*”.

Se observa que aunque la solicitud fue formulada por la sociedad actora el 5 de agosto de 2010, el precitado registro determina un período de vigencia comprendido entre el 19 de mayo de 2009 y el 31 de enero de 2011, es decir, cubre periodos anteriores a la fecha de la solicitud de registro.

Toda vez que los actos administrativos proferidos por las entidades públicas gozan de presunción de legalidad, debe concluirse que durante el periodo de causación del impuesto (año gravable 2009), la sociedad actora efectuó pagos de regalías originados en un contrato de licencia de tecnología debidamente registrado al tenor del artículo 1º del Decreto 259 de 1991, pues, por un lado, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo otorgó el Registro ITS-261367, 2-2006-042706 para el periodo de un año contado desde el 19 de mayo de 2008 hasta el 19 de mayo de 2009, y por otro, concedió el Registro No. ITS 2010-1386 para la vigencia comprendida entre el 19 de mayo de 2009 y el 31 de enero de 2011.

Estas circunstancias fueron conocidas por la DIAN en sede administrativa, en consecuencia, resulta claro que para la época de los hechos, el contrato de franquicia del 12 de mayo de 2006 se encontraba inscrito en el registro administrado por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

En consecuencia, la deducción declarada, consistente en el pago de regalías originadas en el aludido contrato, es procedente por cuanto el contribuyente cumplió con los supuestos previstos en el Estatuto Tributario y en la Decisión 291 de 1991, en concordancia con el Decreto 259 de 1992.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada solicitó** revocar en todas sus partes la sentencia apelada y fundamentó el recurso de apelación así¹¹:

¹¹ Folios 124 a 131 cuaderno de demanda

La procedencia de la deducción en el impuesto de renta por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, se encuentra condicionada al registro del contrato correspondiente, circunstancia que acepta el a quo.

Se encuentra probado que el contrato de Franquicia Maestra firmado entre la sociedad DOMINO'S PIZZA INTERNACIONAL FRANCHISING y DOMINALCO S.A., celebrado el 12 de mayo de 2006, cuyo objeto es el ejercicio del derecho exclusivo para desarrollar, operar y conceder subfranquicias para el uso del sistema Domino's y las marcas en la operación de las tiendas¹², se realizó el registro del mismo para la vigencia del 19 de mayo de 2009 al 31 de enero de 2011, el 5 de agosto de 2010, es decir, con posterioridad al año gravable objeto de discusión e incluso a la fecha de presentación de la declaración de renta de 2009 en la que se incluyó la deducción discutida.

No se comparte el argumento del a quo según el cual, no obstante el registro extemporáneo del contrato para el año gravable 2009, considera cumplido el requisito exigido por el artículo 67 del Decreto 187 de 1975, pues tal postura haría nugatoria la exigencia del requisito de inscripción contenido en la ley, pues cuando se habla de un requisito que condiciona la procedencia de un beneficio o un derecho, en este caso de una deducción fiscal, debe acreditarse el cumplimiento de tal requisito en forma previa a la utilización del beneficio que establece la ley, en la medida en que precisamente la satisfacción de tal requisito es el que compete examinar a la autoridad fiscalizadora al momento de revisar el cumplimiento de las normas legales en el periodo cuestionado.

Por otra parte, se anota que la regulación del Gobierno Nacional en el Decreto 187 de 1975, en concordancia con el Decreto 259 de 1992, formaban parte de aquella a la que se remite el inciso tercero del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, en relación con la valoración de la prueba para la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta en el evento de que no exista obligación del proveedor de expedir factura o documento equivalente, como en este caso, cuyo incumplimiento conlleva a que tal deducción sea rechazada.

¹² Folios 376, 384 y 385 c.a.

En cuanto a la aplicación del artículo 647-1 del Estatuto Tributario, señaló que toda vez que en la declaración de renta por el año gravable 2009 se generó un mayor valor por pérdida líquida de \$364.144.000, se originó un mayor saldo a favor y un menor valor a pagar.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora presentó oportunamente alegatos de conclusión, en los que reitera los fundamentos expuestos en la demanda¹³.

La demandada presentó dentro del tiempo alegatos de conclusión en los que insiste en los argumentos expuestos en el recurso de apelación¹⁴.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

CONSIDERACIONES

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 29 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

En los términos del recurso de apelación, el problema jurídico se contrae a establecer si la deducción, en el impuesto de renta, por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, se encuentra condicionada al registro oportuno del contrato correspondiente.

Señala el artículo 67 del Decreto 187 de 1975 lo siguiente:

“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 aprobadas por la comisión del Acuerdo de Cartagena y puesto en vigencia mediante el Decreto – Ley 1900 de 1973”.

¹³ Folios 155 a 160 cuaderno de demanda

¹⁴ Folios 161 a 169 cuaderno de demanda

La Decisión 291 de 1991 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena dispuso lo siguiente:

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 291 de 1991 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena actualizó el Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías, y eliminó la obligación de aprobación del contrato por parte del organismo oficial competente, manteniendo únicamente el registro del mismo.

En Colombia la Decisión 291 fue reglamentada a través del Decreto 259 de 1992, que dispuso lo siguiente:

*“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.”*¹⁵

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 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.

ARTICULO 2o. El Instituto Colombiano de Comercio Exterior, Incomex, registrará los contratos de que trata el artículo 1o del presente Decreto, siempre que cumplan los siguientes requisitos...”

En cuanto a la exigencia del registro del contrato para la procedencia de la deducción

¹⁵ A partir del Decreto 4176 de 2011, el registro le fue asignado a la DIAN.

por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, la DIAN en el concepto No. 016676 de marzo 22 de 2005 señaló lo siguiente:

“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 liberalización 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.

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 aun cuando se haya cambiado la denominación del organismo competente para dar cumplimiento a la obligación”. (Subraya la Sala)

Este concepto fue objeto de una demanda de nulidad y mediante sentencia del 28 de julio de 2011¹⁶ el Consejo de Estado negó la nulidad solicitada, para el efecto se precisó lo siguiente:

“...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 adecuó 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

¹⁶ Exp. 17864 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

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.

“... ”

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”. (Subraya la Sala)

El a quo consideró que la deducción por concepto de regalías que contempla el artículo 67 del Decreto 187 de 1975 sigue vigente y no ha perdido fuerza ejecutoria. Estimó que a pesar de que los pagos por concepto de regalías se encontraban respaldados por la inscripción del contrato de franquicia hasta mayo de 2009 y que el contribuyente solicitó la renovación del registro del contrato de franquicia el 5 de agosto de 2010, se debe tener en cuenta que la renovación fue concedida el 3 de septiembre de 2010, a través del Registro No. ITS 2010-1386 por el periodo comprendido entre el 19 de mayo de 2009 y el 31 de enero de 2011.

Por tal razón, precisó que a pesar de que la deducción se solicitó para el año gravable 2009 y que la solicitud de renovación del registro se presentó el 5 de agosto de 2010, el hecho de ser concedida el 3 de septiembre de 2010 por el periodo comprendido entre el 19 de mayo de 2009 y el 31 de enero de 2011, da por cumplido el requisito establecido en el artículo 67 del Decreto 187 de 1975 para el efecto.

La DIAN estima que debe acreditarse el cumplimiento del registro en forma previa a la utilización del beneficio que establece la ley, en la medida en que precisamente la satisfacción de tal requisito es el que compete examinar a la autoridad fiscalizadora al momento de revisar el cumplimiento de las normas legales en el periodo cuestionado.

Observa la Sala que si bien la vigencia del registro expiró en mayo de 2009, y la renovación se efectuó hasta el 3 de septiembre de 2010, se debe tener en cuenta que no existe norma que determine un plazo para el efecto.

Adicionalmente, se debe tener en cuenta que la finalidad del artículo 67 del Decreto 187 de 1975 para efectos de la deducción de dichos pagos, es la demostración de la existencia del contrato, así como que el mismo se encuentre registrado, circunstancia que fue demostrada con la aprobación expedida por al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo del 3 de septiembre de 2010 que obra en el folio 363 del cuaderno de antecedentes y que señala lo siguiente:

“Nombre del trámite: MINCOMERCIO – REGISTRO CONTRATOS DE IMPORTACIÓN DE TECNOLOGÍA
Fecha Entrada: 05/08/2010 10:34.42 a.m.
Fecha de Respuesta: 03/09/2010 09:16.49 a.m.

Descripción de la Respuesta Registro No. ITS 2010-1386. La Dirección de Comercio Exterior en relación con la solicitud, proroga el registro De la traducción oficial de una Oferta Comercial para un Contrato de Franquicia Maestra del 12 de mayo de 2006 suscrita entre DOMINO’S PIZZA INTERNACIONAL FRANCHISING INC, (antes DOMINO’S PIZZA INTERNATIONAL INC) y DOMINALCO S.A. según lo declarado en la Forma 03. De acuerdo con la información suministrada se toma nota de los pagos realizados por concepto de regalías del período Diciembre de 2007 a Noviembre de 2009, por valor declarado de US\$327.408. Para dar cumplimiento con los requisitos señalados en el literal c), artículo 2º del Decreto 259 y/o con el objeto de prorrogar automáticamente el registro, se deberá informar

renovación PREVIO AL VENCIMIENTO DE LA VIGENCIA DE ESTE REGISTRO, mediante certificación del Revisor Fiscal los pagos causados durante 2010 y relacionados en las casillas 11 y 12 del formulario. El registro ampara el uso de las Marcas registradas en la Superintendencia de Industria y Comercio y vigentes o en trámite de renovación

Estado Al momento de este registro. **Vigencia del Registro, por El Término comprendido entre el 19 de Mayo de 2009 y el 31 de enero de 2011.**

Estado APROBADO”.

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.

Toda vez que no se establece un plazo perentorio para la prórroga del registro y que el Registro No. ITS 2010-1386, mediante el cual se prorrogó el registro del contrato, estableció como vigencia del registro “el término comprendido entre el 19 de mayo de 2009 y el 31 de enero de 2011”, se debe entender que el contrato se encuentra debidamente registrado.

En cuanto al argumento planteado por la entidad apelante, según el cual se deben negar las pretensiones de la demanda por cuanto se realizó el registro del contrato para la vigencia del 19 de mayo de 2009 al 31 de enero de 2011, el 5 de agosto de 2010, es decir, con posterioridad al año gravable objeto de discusión e incluso a la fecha de presentación de la declaración de renta de 2009 en la que se incluyó la deducción discutida, observa la Sala lo siguiente:

Si bien la solicitud de renovación y la prórroga del registro se efectuó en el año 2010, como quedó anotado, no existe un término perentorio para el efecto y las normas fiscales no contemplan como consecuencia del no registro oportuno la pérdida del derecho de la deducción solicitada, por otra parte, según el artículo 2 del Decreto 259 de 1992 se trata de una prórroga automática del registro del contrato cuya suscripción inicial se efectuó en el año 2006.

Por otra parte, si bien la prórroga del registro se efectuó el 3 de septiembre de 2010, para la fecha en que se suscribió el informe final de visita de inspección (23 de marzo de 2011), se profirió el Requerimiento Especial No. 312382011000022 del 28 de marzo de 2011 y se profirió la Liquidación Oficial de Revisión 312412011000039 del 7 de diciembre de 2011, la DIAN tenía conocimiento del cumplimiento del requisito establecido en el artículo 67 del Decreto Reglamentario 187 de 1975. No prospera el cargo.

Las razones anteriores son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

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

F A L L A

PRIMERO: CONFÍRMASE la sentencia del 29 de mayo de 2013 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la SOCIEDAD DOMINALCO S.A. contra la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN.

SEGUNDO: RECONÓCESE personería a Luis Z. Malaver Amezcua como apoderado de la DIAN.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ