

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de febrero de dos mil veinte (2020)

Referencia: NULIDAD

Radicación: 11001-03-27-000-2017-00039-00 (23382)

Actores: ECOPETROL S.A.

Demandado: U.A.E. DIAN

Tema: Impuesto sobre la renta. Deduciones. Impuestos y regalías. Entidades descentralizadas.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide, mediante sentencia, el contencioso de única instancia promovido en contra de los Conceptos nros. 015766, del 17 de marzo de 2005 023640, del 20 de marzo de 2009; y 020874, del 04 de agosto de 2016, proferidos por la DIAN.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad simple, previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandante solicitó la nulidad de los conceptos proferidos por la DIAN que a continuación se transcriben¹:

1- Concepto nro. 015766, del 17 de marzo de 2005²:

¹ Mediante auto del 20 de septiembre de 2018 (f. 114) se admitió reforma a la demanda prestada con escrito del 01 de diciembre de 2017 (ff. 52 a 73).

² En audiencia inicial celebrada el 12 de diciembre de 2018, el despacho sustanciador declaró de oficio la excepción de cosa juzgada parcial, en relación con la pretensión de nulidad del concepto nro. 015766, del 17 de marzo de 2005, por haber sido anulado, previamente, mediante sentencia del 12 de octubre

De conformidad con el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 y el artículo 1° de la Resolución 5467 del 15 de junio de 2001, este Despacho es competente para absolver de manera general las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional. En este sentido se emite el presente concepto.

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

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

Interpretación jurídica:

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

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

Con base en el análisis del artículo 6° del Decreto Legislativo 1979 de 1974 y de los artículos 38 y 108 de la Ley 75 de 1986, en opinión del consultante, dichos conceptos interpretan de manera errada el artículo 116 del Estatuto Tributario, al darle un alcance diferente al de regular el tratamiento a seguir por parte de los organismos descentralizados, sin que se pueda afirmar válidamente que al no incluir a los demás contribuyentes no pueden estos solicitar las regalías como costo. Asimismo, aduce que si el legislador hubiera pretendido limitar la deducibilidad de las regalías a los demás contribuyentes tendría que haberlo consagrado por tratarse de una norma que estaría excepcionando las reglas generales sobre deducibilidad creando un tratamiento desigual entre los contribuyentes. Anota que el Concepto número 003682 de 2002, en el que se dijo que el valor correspondiente a las regalías, pagadero en dinero o en especie, no constituye ingreso en el impuesto de renta, carece de fundamento al basarse en el artículo 229 del Nuevo Código de Minas (Ley 685 de 2001) que fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-1071 de 2003.

de 2017 (exp. 19950, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), en tanto dicha decisión tiene efecto *erga omnes* y es vinculante en el *sub lite* (ff. 146 a 149).

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

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

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

El artículo transcrito parece establecer un supuesto subjetivo y otro objetivo para que proceda la deducción por concepto de regalías, el primero se encuentra en el título del artículo y en el texto y se trata de los organismos descentralizados, el segundo está dado por el cumplimiento de los requisitos que para su deducibilidad exigen las normas vigentes.

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

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

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

La dificultad que entraña la interpretación de esta disposición se salva acudiendo a la regla consagrada en el artículo 27 del Código Civil: "Artículo 27. Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a) pretexto de consultar su espíritu.

Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su

intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento". (Subrayado fuera de texto).

Atendiendo la regla del inciso segundo, es necesario revisar los antecedentes del artículo 116 del Estatuto Tributario, cuya norma fuente es el artículo 38 de la Ley 75 de 1986. Para el efecto transcribimos los apartes pertinentes de la explicación del articulado del Proyecto de ley número 98 de 1986 y de la ponencia para primer debate. Cabe acotar que el citado artículo 38, inicialmente estaba codificado en el artículo 34.

Explicación del articulado: "Artículo 34. Corrige un error de redacción existente en el artículo 6° del Decreto 1979 de 1974, conforme al cual las deducciones por impuestos, regalías, participaciones y otras contribuciones de los organismos descentralizados, eran una deducción no de la renta bruta del contribuyente sino del impuesto, creando así una situación de inequidad frente al resto de contribuyentes". (Senado de la República. Historia de las leyes. Legislatura de 1986. Tomo V, Bogotá, D. E., 1989, página 128).

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

El artículo 6° del Decreto Legislativo 1979 de 1974, derogado expresamente por el artículo 108 de la Ley 75 de 1986, establecía: "Artículo 6°. Los impuestos, regalías, participaciones y otras contribuciones que los organismos descentralizados deban pagar conforme a disposiciones vigentes a la Nación y otras entidades territoriales o personas, se seguirán pagando en la forma establecida, y serán deducibles de los impuestos que sobre la renta y complementarios deban cubrir conforme al presente decreto".

La importancia de esta disposición radica en que mientras por un lado el artículo 2° del mismo decreto, les atribuyó la calidad de contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, a partir del año gravable de 1974, a las empresas industriales y comerciales del Estado y a las sociedades de economía mixta del orden nacional, asimilándolas a sociedades anónimas, por el otro, el artículo 6° les concedió el beneficio de utilizar como descuento tributario los pagos efectuados por los mencionados conceptos.

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

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

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

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

El inciso segundo del artículo 360 de la Constitución Política, establece: "La explotación de un recurso natural no renovable causará a favor del Estado, una contraprestación económica a título de regalía, sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pacte".

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

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

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

Es necesario reiterar que la Constitución en el inciso segundo del artículo 360, califica

la regalía como una contraprestación económica a cargo de quien adquiera el derecho a explotar el subsuelo minero o petrolero. Es bien sabido que una prestación, jurídicamente, es el objeto de una obligación, es aquello que debe darse, hacerse o no hacerse en favor del acreedor, en este caso del Estado y a título de retribución por el derecho a explotar los recursos naturales no renovables cuyo otorgamiento, a partir de la Carta de 1991, será siempre oneroso, vale decir, directamente remunerado con una ventaja patrimonial específica en favor de la entidad concedente. Se deduce por consiguiente que se trata de una carga económica, por definición, diferente de un impuesto, y que genéricamente puede calificarse como un ingreso fiscal no tributario.

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

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

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

Con todo, no se puede perder de vista que los artículos 26, 89, 107 y 178 del Estatuto Tributario, al señalar el procedimiento para la depuración de la renta ordinaria, si bien no los definen, si establecen una clara diferencia entre los costos imputables a los ingresos y las deducciones que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta. En el mismo sentido, a la luz de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia y de los elementos de los estados financieros, los costos representan erogaciones y cargos asociados directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, actividades de las cuales un ente económico obtiene sus ingresos, mientras que los gastos son las erogaciones incurridas en general en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación (artículos 39 y 40 del Decreto 2649 de 1993).

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

bienes). Por otra parte, el catálogo también prevé la contabilización de las regalías y compensaciones monetarias como Gastos de Operación (Cuenta 522013).

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

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

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

No sobra advertir que en tratándose de regalías pagadas en especie, de acuerdo con la práctica contable, el costo de los volúmenes de producción que se entregan a título de regalías, es absorbido por el costo de la producción disponible para la venta, por lo cual esta asignación de costos es incompatible con cualquier otra deducción a título de regalías originada en el mismo hecho.

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

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

2- Concepto nro. 23640, del 20 de marzo de 2009:

Pregunta si para efectos de la deducción del Gravamen a los Movimientos Financieros, las Entidades Descentralizadas ¿se rigen por lo dispuesto en el artículo 116 del Estatuto Tributario y en consecuencia tienen derecho a deducir el 100% del impuesto efectivamente pagado?

El artículo 115 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 4 de la Ley 1111 de 2006; en lo que al Gravamen a los Movimientos Financieros se refiere, introdujo una disposición novedosa en tanto que permite a los contribuyentes del impuesto sobre la renta deducir el 25% de este impuesto, tenga o no relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente, siempre que haya sido efectivamente pagado en el año gravable, y se encuentre debidamente certificado por el agente retenedor. Es decir, la norma señala en forma taxativa cuáles impuestos, con qué condición y en qué porcentaje son deducibles.

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

Este Despacho al hacer un análisis del artículo 116 supra y de la motivación y finalidad de su consagración, concluyó que la misma no obedeció a establecer un régimen especial para las entidades descentralizadas, sino que consistió en adecuar al sistema tributario a estos contribuyentes dentro del principio de igualdad, así mediante el Concepto 15766 de Marzo 17 de 2005, se indicó:

"/... es necesario revisar los antecedentes del artículo 116 del Estatuto Tributario, cuya norma fuente es el artículo 38 de la Ley 75 de 1986.

(...)

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

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

La importancia de esta disposición radica en que mientras por un lado el artículo 2° del mismo Decreto, les atribuyó la calidad de contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, a partir del año gravable de 1974, a las empresas industriales y comerciales del estado y a las sociedades de economía mixta del orden nacional, asimilándolas a sociedades anónimas, por el otro el artículo 6° les concedió el beneficio de utilizar como descuento tributario los pagos efectuados por los mencionados conceptos.

De los textos anteriores, se colige que la finalidad del artículo 38 de la Ley 75 de 1986 no es otra que colocar en igualdad de condiciones, a los organismos descentralizados frente a los demás contribuyentes del impuesto sobre la renta, como quiera que los primeros, se vieron favorecidos por el artículo 6° del Decreto Legislativo 1979 de 1974, que les permitió tratar como descuento tributario, aquellos conceptos que para la generalidad de los contribuyentes constituían deducciones .../”(resaltado fuera de texto).

Con la precisión anterior y como bien se desprende del análisis allí realizado, la norma no pretendió otorgar un tratamiento especial para los organismos descentralizados en materia de deducciones, sino equipararlos a la generalidad de los contribuyentes permitiendo que tales conceptos fueran tomados como deducción y no como descuento tributario.

Por lo mismo es que la disposición indica que la procedencia de la deducción está atada al cumplimiento de "... los requisitos que para su deducibilidad exigen las normas vigentes" tal y como se exige para todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta.

En este sentido, considera el Despacho que el artículo 116 en estudio debe ser tomado en armonía con el contexto que lo comprende y en especial con las normas que regulan la depuración del impuesto sobre la renta, por que como bien lo indica la regla general de interpretación prevista en el artículo 30 de la Ley 57 de 1887, al referirse a la interpretación sistemática:

"El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.

Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto."

Siendo así, en el caso consultado, para la depuración de la renta con la deducción del Gravamen a los Movimientos Financieros, las condiciones previstas en el mencionado artículo 115, deberán ser cumplidas por los contribuyentes del impuesto sobre la renta:

- Que el impuesto se haya pagado efectivamente.
- Que corresponda al año gravable por el cual se solicita.
- Que esté debidamente certificado por el agente retenedor.

Cumplido lo anterior, tendrá derecho a deducir el monto permitido en la misma disposición: veinticinco por ciento (25%) del GMF efectivamente pagado.

Por lo tanto, no es legalmente válido afirmar que el artículo 116 establece una regla especial en materia de deducciones para las entidades descentralizadas, por que, como se vio, en cada caso deberán remitirse a la norma que autoriza la deducción y previo el cumplimiento de los requisitos y condiciones exigidos en la misma, tendrán derecho a deducir el porcentaje que legalmente se permita.

En conclusión, para la deducción del Gravamen a los Movimientos Financieros, las entidades descentralizadas se rigen por lo dispuesto en el artículo 115 del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 116 ibídem y en consecuencia tienen derecho a deducir el 25% del impuesto, siempre y cuando se cumplan las condiciones legales.

3- Concepto nro. 020874, del 04 de agosto de 2016:

Solicita en el escrito de la referencia si las entidades como Ecopetrol constituidas bajo la forma de sociedades de economía mixta al ser organismos descentralizados pueden dar aplicación al artículo 116 del Estatuto Tributario. Desarrolla su petición argumentando que actualmente se encuentra en trámite el Proyecto de Ley 071 de 2014 Cámara, donde el legislador interpreta con autoridad el alcance del artículo en comento sobre deducción de regalías, incluyendo a Ecopetrol como un organismo descentralizado.

Al respecto, es pertinente indicar que mediante Concepto 015766 de 2005 esta Dirección indicó: "En consecuencia, es forzoso concluir, que para efectos de la determinación de la renta líquida, las regalías son deducibles, para toda clase de contribuyentes, siempre y cuando cumplan los requisitos generales y especiales, que para su procedencia, según el caso, exige la legislación tributaria". Para mayor ilustración se adjunta a esta respuesta el concepto en cita.

De igual forma, consideramos relevante referirnos al Concepto 023640 de 2009 del cual se adjunta copia, donde se analiza la aplicabilidad del artículo 116 del Estatuto Tributario en relación con lo preceptuado en el artículo 115 ibídem, en lo que atañe a la deducción de impuestos pagados donde se manifestó: "(...) la norma no pretendió otorgar un tratamiento especial para los organismos descentralizados en materia de deducciones, sino equipararlos a la generalidad de los contribuyentes permitiendo que tales conceptos fueran tomados como deducción y no como descuento tributario.

Por lo mismo es que la disposición indica que la procedencia de la deducción está atada al cumplimiento de "... los requisitos que para su deducibilidad exigen las normas vigentes" tal y como se exige para todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta. (...) Siendo así las cosas, en el caso consultado, para la depuración de la renta con la deducción del Gravamen a los Movimientos Financieros, las condiciones previstas en el mencionado artículo 115, deberán ser cumplidas por los contribuyentes del impuesto sobre la renta" (...).

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 150.12 y 338 de la Constitución; 5.º de la Ley 57 de 1887; 2.º de la Ley 153 de 1887 y 116 del Estatuto Tributario (ET). El concepto de violación de las normas se resume así (ff. 9 a 19):

Señaló que los conceptos demandados, en cuanto concluyeron que todos los contribuyentes pueden deducir las regalías pagadas y que las entidades descentralizadas deducen los impuestos pagados bajo el cumplimiento de los requisitos del artículo 115 del ET, configuran una violación al artículo 116 del ET.

Manifestó que la doctrina oficial censurada infringe el mencionado artículo 116, por cuanto desconoce que esa norma estableció un tratamiento especial y diferencial, exclusivamente para las entidades descentralizadas, en materia de deducción de impuestos y regalías en el impuesto sobre la renta.

Sostuvo que el carácter especial del mismo artículo, implica que las entidades descentralizadas pueden deducir impuestos sin consideración a los requisitos establecidos en el artículo 115 del ET y cualquier otra norma del ordenamiento tributario.

Invocó jurisprudencia de esta Sección para sostener que todos los enunciados jurídicos deben interpretarse de forma tal que produzcan un efecto útil, por lo que, entre dos posibles sentidos interpretativos de una disposición, se debe preferir aquel que produzca efectos sobre el que no lo hace. Por lo anterior, cuestionó que aun cuando la Administración aduce que el artículo 116 del ET se encuentra vigente, al mismo tiempo concluye que dicha norma resulta inaplicable para las entidades descentralizadas, en cuanto a la regla de

deducción de impuestos, por cuanto establece una remisión al artículo 115 *ejusdem*.

Agregó que, en aplicación de las reglas de hermenéutica jurídica, el artículo 116 del ET, al permitir la deducción de impuestos sin excepciones ni límites para las entidades descentralizadas, constituye una norma especial y posterior, cuya aplicación debe prevalecer sobre el artículo 115 *ibidem*.

Argumentó que, como consecuencia del carácter especial de dicha norma, los organismos descentralizados son los únicos contribuyentes habilitados para deducir las regalías; de manera que, el artículo 116 del ET elimina la posibilidad de que otros contribuyentes, distintos a las referidas entidades, puedan tratar como deducible ese rubro. Afirmó que el Consejo de Estado aclaró, al declarar la nulidad del Concepto DIAN nro. 015766, del 17 de marzo de 2005, en sentencia del 12 de octubre de 2017 (exp. 19950, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), que a la luz del artículo 116 la deducibilidad de los pagos realizados por concepto de regalías se encuentra permitida únicamente respecto de los organismos descentralizados, sin que los particulares puedan acudir a dicha disposición jurídica para esos efectos.

Planteó que si bien la DIAN se encuentra facultada para proferir doctrina en materia tributaria, dicha facultad se agota en la interpretación de disposiciones jurídicas. Por consiguiente, destacó que, frente a los actos demandados, la Administración se arrogó competencias exclusivas del legislador (artículos 150 y 338 constitucionales), al determinar, vía conceptos, la deducibilidad de las regalías para la totalidad de contribuyentes, sin que aquella fuera la intención del legislador de conformidad con el artículo 116 del ET.

Aseveró, reseñándolo como un cargo de falsa motivación, que los actos demandados tienen por motivación una premisa equivocada, pues, según relató, se fundan en que la intención del legislador de 1986, con el artículo 38 de la Ley 75 de ese año, que luego terminaría en el texto del artículo 116 del ET, consistió en equiparar el régimen tributario de las entidades descentralizadas con el de la generalidad de contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios. Sobre el particular, sostuvo que si en efecto el propósito del artículo 38 de la Ley 75 de 1986 hubiera sido el de igualar dichos regímenes, lo procedente hubiese sido la derogatoria del artículo 116 del ET, que no su modificación.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda. A ese efecto, destacó que la interpretación de los actos demandados debe hacerse de forma

armónica con el resto del ordenamiento jurídico, de manera que si bien el artículo 116 del ET reconoce a favor de las entidades descentralizadas la deducción de los impuestos, regalías y contribuciones que deban pagar, ello ocurre a condición de que se cumplan los requisitos generales de deducibilidad de que trata el artículo 107 *ibidem*.

Indicó que si bien mediante sentencia del 12 de octubre de 2017 (exp. 19950, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) se declaró la nulidad del Concepto DIAN nro. 015766, del 17 de marzo de 2005, en la referida providencia la corporación reconoció que los pagos por concepto de regalías pueden ser deducidos por cualquier contribuyente, que no solo por organismos descentralizados, siempre y cuando cumplan con los requisitos del artículo 107 *ejusdem*.

Por último, manifestó que no existe relación entre los conceptos censurados y el concepto anulado por esta corporación, dado que se proferieron con ocasión de consultas diferentes, por lo que la nulidad del Concepto nro. 015766, del 17 de marzo de 2005, no comporta la ilegalidad de los otros actos acusados.

Audiencia inicial

La audiencia inicial, de que trata el artículo 180 del CPACA, se celebró el 12 de diciembre de 2018. Comparecieron el Ministerio Público y los apoderados de las partes (ff. 146 a 149). En la diligencia, el magistrado ponente señaló que no se advertían irregularidades ni causales de nulidad que afectaran la validez y eficacia de las actuaciones judiciales adelantadas hasta ese momento.

Posteriormente, en la etapa de decisión de excepciones previas, el despacho declaró no probada la excepción de ineptitud de la reforma de la demanda por incumplimiento de requisitos legales propuesta por la demandada³. Adicionalmente, de oficio, analizó la configuración de la excepción de cosa juzgada, ante lo cual se advirtió que, mediante sentencia del 12 de octubre de 2017 (exp. 19950, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), se anuló el Concepto nro. 015766, del 17 de marzo de 2005. Así, en tanto que dicha decisión tiene efectos *erga omnes* y es vinculante al proceso, resolvió declarar probada la excepción de cosa juzgada parcial, exclusivamente en relación con la pretensión de anulación del referido acto.

El 29 de mayo de 2019 el despacho continuó con el desarrollo de la audiencia inicial. Luego de dejar constancia que estaban presentes las partes y que no había vicio o irregularidad que afectara de nulidad el proceso, el magistrado

³ Dicha decisión fue confirmada, en el marco del recurso de súplica interpuesto por la parte demandada, mediante auto del 21 de febrero de 2019 (ff. 151 a 153).

ponente advirtió que el litigio consiste en determinar si la deducción de impuestos y regalías pagadas por organismos descentralizados se rige por la regla del artículo 116 del ET, como lo sostiene la demandante, o se rige de manera conjunta con la regla del artículo 115 del ET, como se interpretó en los conceptos demandados y lo sostiene el extremo pasivo.

A continuación, se manifestó que era improcedente la conciliación y se advirtió que, en auto del 25 de enero de 2018, el despacho suspendió provisionalmente los conceptos demandados (ff. 88 a 103 cmc⁴). Sin embargo, previa interposición del recurso de súplica, la Sala, en auto del 18 de octubre de 2018, levantó la medida cautelar decretada respecto del Concepto nro. 023640, del 20 de marzo de 2009, y decretó únicamente la suspensión provisional de la expresión «*para toda clase de contribuyentes*», contenida en el Concepto nro. 020874, del 04 de agosto de 2016.

Por último, en atención a las características del debate jurídico planteado y lo dispuesto en el párrafo final del artículo 181 del CPACA, se prescindió de la realización de la audiencia de pruebas y de la audiencia de alegaciones y juzgamiento. Por consiguiente, dispuso correr traslado para alegar de conclusión por escrito, en el término común de diez días.

Alegatos de conclusión

La parte actora presentó alegatos de conclusión en los que reiteró los argumentos de la demanda y su reforma (ff. 188 a 193).

A su turno, la demandada insistió en los planteamientos propuestos precedentemente y, en adición, señaló que el artículo 116 del ET fue derogado por el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018, de modo que, según planteó, el *sub lite* carece de objeto (ff. 177 a 187).

El Ministerio Público consideró que los conceptos acusados deben ser anulados (ff. 174 a 176 vto.). Manifestó que, según el artículo 116 del ET la procedencia de la deducción originada en el pago de regalías se encuentra limitada a las entidades descentralizadas, sin que se pueda extender este tratamiento a los particulares, debido a la ausencia de una norma expresa que lo permita.

Concluyó que la Administración excedió sus facultades con la expedición de los actos acusados, al haber consentido un tratamiento tributario más favorable para los particulares, sin que aquel se encuentre previsto en la

⁴ Cuaderno de medidas cautelares.

normativa fiscal, como ocurre con el artículo 116 del ET, referido únicamente a organismos descentralizados.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala decide sobre la demanda de nulidad contra los Conceptos DIAN nros. 023640, del 20 de marzo de 2009, y 020874, del 04 de agosto de 2016.

1.1- Como cuestión previa, la Sala pone de presente que el tercer Concepto acusado, el nro. 015766, del 17 de marzo de 2005, fue anulado por esta corporación en sentencia del 12 de octubre de 2017 (exp. 19950, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y que por esa razón en la audiencia inicial celebrada el 12 de diciembre de 2018 se declaró probada la excepción de cosa juzgada parcial, exclusivamente en relación con la pretensión de anulación del referido acto.

Para la Sala, el fenómeno de cosa juzgada material no se extiende a los otros conceptos censurados, porque, aun cuando todos disertan sobre la interpretación del artículo 116 del ET, se originaron en consultas con objetos disímiles, lo cual los lleva a plantear tesis o conclusiones independientes. Puntualmente, el acto anulado, sobre el cual se declaró el efecto de cosa juzgada, se pronunció acerca de la posibilidad de que contribuyentes distintos a entidades descentralizadas, deduzcan los pagos por concepto de regalías; mientras que el problema jurídico tratado en el Concepto nro. 023640, del 20 de marzo de 2009, se relaciona con la posibilidad que tendrían los organismos descentralizados, a la luz del artículo 116 del ET, de deducir sin limitación el gravamen a los movimientos financieros efectivamente pagado; y, finalmente, en el Concepto nro. 020874, del 04 de agosto de 2016, la Administración examinó una consulta acerca de si las entidades constituidas bajo la forma de sociedades de economía mixta, al ser organismos descentralizados, podían aplicar el artículo 116 del ET para efectos de deducir del impuesto sobre la renta las regalías que debieran sufragar.

La anterior situación fue destacada por la demandada en la contestación de la demanda, con la manifestación de que no existe relación entre el concepto anulado y los otros conceptos objeto de la demanda, por cuanto se profirieron con ocasión de consultas distintas. Asimismo, la Sala, al decidir el recurso de súplica interpuesto contra el auto del magistrado sustanciador que resolvió la solicitud de suspensión provisional de los actos demandados, señaló que, mientras que en el Concepto nro. 015766, del 17 de marzo de 2005, la Administración interpretó que los demás contribuyentes, diferentes a las

entidades descentralizadas, podían deducir los pagos por concepto de regalías, en la doctrina oficial ulterior se encargó de dilucidar las condiciones y requisitos que deben cumplir dichas entidades para efectos de la deducibilidad de los impuestos y regalías, a la luz del artículo 116 del ET. Por ello, concluyó la Sala que *«el problema jurídico y la tesis planteada por la DIAN en el concepto nro. 15766 de 17 de marzo de 2005 –anulado–, no guarda plena identidad con los propuestos en los conceptos nros. 023640 de 20 de marzo de 2009 y 020874 de 4 de agosto de 2016 –demandados–»*.

En definitiva, la Sala estima que no opera el fenómeno de la cosa juzgada respecto de la doctrina oficial de la DIAN incorporada en los Conceptos nros. 023640, del 20 de marzo de 2009, y 020874, del 04 de agosto de 2016, pese a que ellos incluyan, entre sus consideraciones, apartes textuales del referido concepto anulado.

1.2- Igualmente, antes de estudiar los cargos de nulidad, es pertinente destacar que el artículo 116 del ET, relativo a la deducción de impuestos, regalías y contribuciones pagados por los organismos descentralizados, fue derogado por el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019.

Aun cuando la referida disposición constituye el fundamento normativo de los actos acusados, de conformidad con el criterio reiterado por la Sala, la derogatoria de la norma no le resta competencia a esta jurisdicción para examinar la juridicidad de aquellos, en relación con los efectos producidos durante la vigencia del artículo 116 del ET. Lo anterior debido a que la derogatoria no afecta la presunción de legalidad, calidad que solo se pierde por la declaratoria judicial de la nulidad⁵.

En consecuencia, estima la Sala que la circunstancia advertida no impide examinar la legalidad, y conformidad de los conceptos demandados frente al ordenamiento jurídico, por los efectos producidos bajo la vigencia y aplicación del derogado artículo 116 del ET.

2- Así las cosas, se discute si la Administración tributaria al responder las consultas elevadas, mediante los conceptos nros. 023640, del 20 de marzo de 2009, y 020874, del 04 de agosto de 2016, infringió el artículo 116 del ET.

En esencia, la Sala debe determinar si con fundamento en esa norma los impuestos pagados por organismos descentralizados son deducibles sin

⁵ Sentencias del 23 de julio de 2009 (exp. 15311, CP: Héctor J. Romero Díaz); del 23 de enero de 2014 (exp. 18841, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) y del 20 de febrero de 2017 (exp. 20828, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

consideración a los requisitos y limitaciones establecidos en la normativa tributaria para la generalidad de los contribuyentes. Adicionalmente, debe la Sala decidir si la disposición antes referida, al ser una norma especial que incluye en su presupuesto normativo únicamente a los organismos descentralizados como autorizados para deducir regalías, excluye como posibilidad fáctica que otros contribuyentes con distinta naturaleza jurídica (*i.e.* particulares que exploten recursos naturales no renovables) estén habilitados por el ordenamiento tributario para deducir las regalías en el impuesto sobre la renta.

3- En relación con la deducibilidad de los impuestos pagados por los organismos descentralizados, la demandante sostiene que el legislador en el artículo 116 del ET estableció un tratamiento diferencial para dichas entidades, el cual implica que los requisitos y limitaciones establecidos en el ordenamiento jurídico para la generalidad de los contribuyentes no les resultan aplicables. Por ello, reprochó que el Concepto nro. 023640, del 20 de marzo de 2009, para resolver la consulta planteada, acerca de si las entidades descentralizadas podían deducir el ciento por ciento (100%) del gravamen a los movimientos financieros pagado, concluyera como tesis que la deducibilidad de impuestos autorizada por el artículo 116 del ET para entidades descentralizada debe aplicarse de manera concordante con los requisitos que el artículo 115 del ET establece para los impuestos deducibles.

En contraste, con fundamento en el mismo artículo 116 del ET, la Administración sostiene que la procedencia de las deducciones para los organismos descentralizados se encuentra atada al cumplimiento de los requisitos exigidos por la legislación vigente, particularmente los del artículo 115 *ibidem*.

Así, el problema jurídico que aborda la Sala se concentra en dilucidar si la deducibilidad de impuestos para las entidades descentralizadas está sometida a los requisitos y limitaciones que pueda establecer la normativa tributaria en normas distintas al artículo 116 del ET.

3.1- Para desatar la litis planteada, es pertinente mencionar que con posterioridad al artículo 6.º del Decreto 1979 de 1974, que autorizó la deducibilidad de los impuestos, regalías, participaciones y otras contribuciones pagadas por los organismos descentralizados –sin establecer para esos efectos requisitos ni límites–, fue proferida diversa normatividad en materia de deducción de tributos que, en criterio de la Sala, condiciona el entendimiento bajo el cual se debe interpretar la norma antes referida.

La Sala destaca que la deducción establecida en el artículo 116 del ET tuvo

su origen en el Decreto 1979 de 1974, que entre sus disposiciones estableció, en el artículo 2.º, que las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del orden nacional serían contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios a partir del año gravable de 1974, para lo cual igualó su régimen jurídico con el de las sociedades anónimas. Además, en línea con la nueva condición de contribuyentes del impuesto sobre la renta, el artículo 6.º *ibidem* autorizó la deducibilidad de los pagos que realizaran por concepto de impuestos, regalías, participaciones y otras contribuciones a la nación u otras entidades territoriales o personas. De esa forma, el Decreto 1979 de 1974 fijó reglas de tributación para los referidos organismos descentralizados al establecer su sujeción pasiva al impuesto sobre la renta y, a su vez, al autorizar la deducibilidad de los pagos que debieran sufragar por los conceptos antes mencionados, en razón de su nueva condición de contribuyentes del tributo.

Posteriormente, el legislador derogó expresamente el artículo 6.º del Decreto 1979 de 1974 y, en su reemplazo, expidió el artículo 38 de la Ley 75 de 1986. Así, de conformidad con la nueva disposición jurídica, que posteriormente terminaría incorporada en el artículo 116 del Estatuto Tributario, los impuestos, regalías y contribuciones pagados por organismos descentralizados a la nación u otras entidades territoriales son deducibles de su renta bruta, *«siempre y cuando cumplan los requisitos que para su deducibilidad exigen las normas vigentes»*.

Entonces, desde la versión dada por el artículo 38 de la Ley 75 de 1986, además de reafirmar la deducibilidad de los impuestos pagados por los organismos descentralizados, el legislador condicionó, expresamente, dicho tratamiento al cumplimiento de los requisitos que para estos efectos estableciera la legislación vigente. Desde ese entonces, la normativa tributaria no establecía requisitos particulares para la deducibilidad de los impuestos pagados por las entidades de la referida naturaleza, al tiempo que sí contemplaba requisitos generales para la deducibilidad de impuestos que aplicaban la generalidad de contribuyentes.

Respecto a la anterior temática, el Decreto 2053 de 1974, en su artículo 38, restringió la deducibilidad de los impuestos únicamente a los de predial y sus adicionales, industria y comercio y vehículos, siempre y cuando hubieran sido efectivamente pagados durante el año o período gravable; de otra parte, el artículo 5.º del Decreto 2348 de 1974 dispuso que, adicionalmente a los impuestos antes referidos, también serían deducibles los de registro y anotación, timbre y papel sellado, siempre y cuando tuvieran relación de causalidad con su renta. Posteriormente, el artículo 39 de la Ley 75 de 1986 dispuso, respecto a la deducibilidad de los impuestos pagados por la

generalidad de obligados tributarios, que la deducción dispuesta en los artículos 48 del Decreto 2053 de 1974 y 5.º del Decreto 2348 de 1974 sólo sería procedente en cuanto dichas erogaciones tuvieran relación de causalidad con la renta del contribuyente, con lo cual extendió este requisito a los impuestos predial y sus adicionales, industria y comercio y vehículos. Finalmente, el mandato del mencionado artículo 39 fue incorporado al estatuto tributario en el artículo 115 del ET.

A partir de esa evolución normativa, la Sala destaca que la deducibilidad de impuestos y demás conceptos identificados en el artículo 116 del ET, desde su versión dada por el artículo 38 de la Ley 75 de 1986, estaba condicionada al cumplimiento de «*los requisitos que para su deducibilidad exigen las normas vigentes*». Y desde esa época tales requisitos estaban previstos en el ordenamiento tributario, concretamente en el conjunto de normas conformado por los artículos 39 de la misma Ley 75 de 1986, 5.º del 2053 de 1974 y 4.º del Decreto 2348 de 1974.

De suerte que, desde 1986 la normativa hizo expreso que los impuestos eran deducibles para las entidades descentralizadas, siempre y cuando cumplieran con los requisitos que para la deducibilidad de impuestos estuvieran vigentes en la normativa tributaria. Tal condicionante fue conservado por el artículo 116 del ET —hasta que esta norma fue derogada por la Ley 2010 de 2019— y, por ello, resultan aplicables los requisitos previstos en el artículo 115 del ET sobre deducibilidad de impuestos.

3.2- El concepto demandado tiene por tesis la siguiente: «*en conclusión, para la deducción del Gravamen a los Movimientos Financieros, las entidades descentralizadas se rigen por lo dispuesto en el artículo 115 del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 116 ibídem y en consecuencia tienen derecho a deducir el 25% del impuesto, siempre y cuando se cumplan las condiciones legales*».

Tal como se expuso anteriormente, para resolver la litis planteada, la Sala juzga que el artículo 38 de la Ley 75 de 1986, incorporado al estatuto tributario en el artículo 116, supeditó la deducibilidad de los impuestos pagados por los organismos descentralizados al cumplimiento de los requisitos exigidos por la legislación vigente. Por ello, estima la Sala que, aun cuando el artículo 116 del ET constituye la norma especial, en cuanto se refiere a un sujeto calificado (*i.e.* organismos descentralizados), su interpretación no puede hacerse de manera aislada al resto del ordenamiento jurídico, ya que, en todo caso, la misma remite al cumplimiento de los requisitos que para esos efectos establezca la legislación tributaria vigente, cuya observancia, dará lugar a que dichas entidades tengan derecho a solicitar la deducción respectiva con las

limitaciones que establezca la normativa.

Por tanto, considera la Sala que la tesis planteada por el concepto acusado, en tanto condiciona la deducibilidad del gravamen a los movimientos financieros para las entidades descentralizadas al cumplimiento de los requisitos del artículo 115 del ET, no infringe el artículo 116 del ET, pues, por mandato expreso del mismo, tal deducibilidad de impuestos está condicionada al artículo 115 *ejusdem* y al resto de la normativa que establezca requisitos en particular respecto a la deducibilidad de expensas por impuestos pagados.

Esta conclusión no implica que se está dejando de aplicar el artículo 116 del ET, ni que se desconozca su carácter especial –en tanto es una norma que incorpora en su presupuesto normativo un sujeto calificado–, como plantea el demandante. Se acude a los requisitos del artículo 115 del ET, para efectos de la deducibilidad de impuestos, por cuanto la misma norma lo ordena y, con ello, precisamente se está aplicando el artículo 116 del ET y no omitiendo su aplicación; lo cual, además descarta una supuesta antonimia que deba resolverse en los términos planteados por el demandante, privilegiando la aplicación de la norma posterior (*i.e.* artículo 116), porque la tesis de la doctrina oficial acusada no se funda en una contradicción e inaplicación del artículo 116 del ET frente al artículo 115 *ibidem*, sino en que ambas normas se aplican: esta en virtud de la remisión que ordena aquella.

Al hilo de lo anterior, descarta la Sala que, so pretexto de preservar el «*principio del efecto útil de las normas*», se incumpla el mandato incorporado en el artículo 116 del ET, de acuerdo con el cual la deducción de los impuestos pagados por parte de las entidades descentralizadas depende de que se cumplan «*los requisitos que para su deducibilidad exigen las normas vigentes*». Lo anterior por cuanto contraría la intención expresa y no contradictoria de la norma incorporada en el artículo 116 del ET (*i.e.* el artículo 38 de la Ley 75 de 1986), de someter la cuestión al cumplimiento de los requisitos que sobre la materia establezcan las normas vigentes.

Vistas las consideraciones anteriores, el cargo de nulidad predicado por la parte actora no está llamado a prosperar.

4- Frente al segundo problema jurídico, la Sala juzga la legalidad del Concepto nro. 020874, del 04 de agosto de 2016, en relación con la interpretación que en él se realiza sobre la deducibilidad de los pagos por regalías.

En criterio de la actora, el artículo 116 del ET es una norma especial, porque regula la deducibilidad de las regalías pagadas solo para los organismos descentralizados, razón por la cual considera que excluye la posibilidad de que

otros sujetos puedan deducir del impuesto sobre la renta las regalías pagadas. Con fundamento en ese razonamiento, censuró que el concepto demandado, al resolver una consulta acerca de si una entidad descentralizada podía aplicar el artículo 116 del ET a efectos de deducir regalías, afirmara que todos los contribuyentes, sin consideración de su naturaleza jurídica, podían deducir las regalías de la renta bruta del impuesto sobre la renta, siempre y cuando cumplieran los requisitos generales y especiales exigidos en la normativa tributaria.

En el otro extremo, la parte demandada considera que, aun cuando el artículo 116 del ET reconoce a favor de los organismos descentralizados la deducción de las regalías pagadas, la deducción por tal concepto también es procedente para contribuyentes de distinta naturaleza jurídica que acrediten el cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 107 *ibidem*.

4.1- Sobre el particular, observa la Sala que la disposición según la cual «*serán deducibles de los impuestos sobre la renta y complementarios*» los pagos hechos por concepto de regalías por parte de los organismos descentralizados fue establecida originalmente por el artículo 6.º del Decreto 1979 de 1974, como correlato de que para esa misma fecha el artículo 2.º *ibidem* les asignó a esa clase de entidades, de manera novedosa, la condición de contribuyentes del impuesto sobre la renta. Posteriormente, las deducciones para esa clase de sujetos calificados fueron reguladas por el artículo 38 de la Ley 75 de 1986, que además de reafirmar la deducibilidad de las regalías pagadas por ellos, condicionó dicho tratamiento jurídico al cumplimiento de los «*requisitos que para su deducibilidad exigen las normas vigentes*».

La exposición de motivos de la última norma puso de presente que con ella se buscaba «*corregir un error de redacción existente en el artículo 6º del Decreto 1979 de 1974, conforme al cual, las deducciones por impuestos, regalías, participaciones y otras contribuciones de los organismos descentralizados, eran una deducción no de la renta bruta del contribuyente sino del impuesto, creando así una situación de inequidad frente al resto de contribuyentes*». En este sentido, en el anexo nro. 1 del proyecto de ley –i.e. explicación del pliego de modificaciones y del articulado– se hizo la advertencia de que «*con las modificaciones propuestas se iguala totalmente el régimen aplicable al sector privado y al sector público en lo referente a deducciones sobre la renta bruta. En este orden de ideas se elimina la deducibilidad de las participaciones y la expresión “o personas” que puede conducir a diversidad de interpretaciones en esta materia*».

Corolario de lo anterior, tal como fue puesto de presente por esta Sala en sentencia del 12 de octubre de 2017 (exp. 19950, CP: Stella Jeannette

Carvajal Basto), el objeto de la esa reforma fue el de igualar el procedimiento de depuración de la base gravable del impuesto sobre la renta de los organismos descentralizados con el empleado por el resto de contribuyentes del impuesto. Así, quedó claro que los pagos por concepto de regalías debían ser deducidos de la renta bruta, como corresponde a las deducciones, y no del impuesto a cargo liquidado, como ocurre con los descuentos tributarios (que era lo que daba a entender el texto del artículo 6.º del Decreto 1979 de 1974).

De conformidad con esa situación, la Sala juzga que el origen particular de la norma que se vino a incorporar en el artículo 116 del Estatuto Tributario que expidió el Decreto 624 de 1989 es el que explica que el legislador haya regulado en una norma especial la forma en que cabía deducir los pagos por regalías efectuados por los organismos descentralizados. Pero esa regulación dada para las entidades descentralizadas no incorporó, a contrario sensu, una prohibición para la deducción de la misma expensa por parte de los contribuyentes que tuviesen una naturaleza jurídica distinta.

4.2- Como se indicó, la actora plantea la tesis de que el artículo 116 del ET estableció un tratamiento especial y diferencial para los organismos descentralizados en materia de deducción de regalías en el impuesto sobre la renta, según el cual, dentro del universo de contribuyentes, solo quienes tuviesen esa naturaleza jurídica tendrían derecho a deducir las regalías pagadas.

La Sala reconoce que la disposición jurídica se refiere a un sujeto calificado, como son los organismos descentralizados, por lo cual el supuesto normativo que incorpora cobija a quienes se inscriban en esa categoría. Pero para la Sala esto no conlleva que terceros queden limitados o autorizados por esa norma para efectuar la deducción contemplada, pues no son ellos el objeto de regulación del artículo 116 del ET y la mencionada es una norma de regulación (de la situación de los organismos descentralizados), que no una norma de prohibición que contemple una excepción para tales organismos.

De modo que más allá de la regulación del artículo 38 de la Ley 75 de 1986 (incorporado en su día en el artículo 116 del ET), las regalías pagadas por contribuyentes del impuesto sobre la renta serán deducibles o no, según lo habiliten o limiten las normas de ese impuesto. Y se destaca que dentro de ellas no existe ninguna prohibición o limitación expresa para la deducción de las regalías pagadas, pero sí unos requisitos generales en el artículo 107 del ET, cuyo cumplimiento habilita a deducir de la renta bruta las expensas no proscritas o restringidas en las demás disposiciones del Libro Primero del Estatuto Tributario. Así, bajo el régimen del artículo 38 de la Ley 75 de 1986, la deducción de las regalías pagadas por los contribuyentes distintos de las

entidades descentralizadas no está dada por esa norma, sino que depende de que satisfagan los criterios de causalidad, necesidad y proporcionalidad fijados en el artículo 107 del ET para lo cual, ya ha advertido la Sala en la sentencia del 12 de octubre de 2017 (exp. 19950, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) que se debe verificar en cada caso concreto el cumplimiento de tales requisitos.

En ese sentido, no le asiste razón a la demandante cuando afirma que en esa providencia se concluyó que únicamente los organismos descentralizados cuentan con el derecho a deducir los pagos por regalías, pues en ella se advirtió expresamente que todo depende de que *«frente a los demás contribuyentes y en cada caso concreto, se analice si la deducción por pago de regalías reúne los requisitos del artículo 107 del ET»*.

A la luz de lo expuesto, en la presente oportunidad juzga la Sala que el Concepto nro. 020874, del 04 de agosto de 2016 se ajusta al ordenamiento jurídico tributario que rige la deducibilidad de los pagos por concepto de regalías, en el punto en que interpreta que todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta –sin consideración a su naturaleza jurídica– pueden deducir las regalías de la renta bruta, siempre y cuando cumplan los requisitos generales y especiales que exija la normativa tributaria. No prospera el cargo de nulidad.

5- Por otra parte, dado que la actora recalcó en los alegatos de conclusión que el artículo 116 del ET fue derogado por el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018 –derogatoria en la que persistió el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019–, la Sala estima pertinente precisar que la actual ausencia de una norma especial que regule expresamente la deducibilidad de las regalías pagadas por los organismos descentralizados, no arrastra la consecuencia jurídica de que dicho tratamiento tributario se haya proscrito para esas entidades, ni para los demás contribuyentes, porque, tras la derogatoria, el universo de contribuyentes podrá deducir dicha expensa siempre que se acredite para cada caso concreto el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET.

6- La parte demandante también planteó que la DIAN carece de competencia para pronunciarse en su doctrina oficial acerca de la deducibilidad de las expensas pagadas por particulares a título de regalías, porque la determinación de los costos y gastos que tienen efectos en la base imponible del impuesto sobre la renta es una cuestión que, por mandato de la Constitución, está sometida a reserva de ley.

En criterio de la Sala, la interpretación que sobre la legislación tributaria realiza la Administración mediante conceptos, en virtud de las potestades de que ha

sido investida para esos efectos (artículos 19 y 20 del Decreto 4048 de 2008, modificados por los artículos 9.º y 10.º del Decreto 1321 de 2011, respectivamente), no tiene el carácter formal ni material de una ley. Por ello, esos conceptos de ningún modo incorporan mandatos jurídicos con efectos distintos a aquellos que el mismo ordenamiento jurídico les reconozca, como en su momento lo hizo con el artículo 264 de la ley 223 de 1995 (disposición derogada por el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019) y como actualmente ocurre conforme con los artículos 131 de la referida ley y 19 y 20 del Decreto 4048 de 2008.

De manera que, cuando la DIAN absuelve las consultas que se le formulan sobre determinada materia, sus facultades se restringen a interpretar y aplicar, en casos abstractos, la normativa tributaria a que haya lugar, sin que, por esa misma razón, se pueda afirmar que la Administración se arroga competencias propias del legislador para definir la estructura del hecho generador del impuesto sobre la renta en cuanto a factores negativos de la base imponible del mismo impuesto.

Por lo expuesto considera la Sala que los actos censurados no vulneran los artículos 150, ordinal 12, y 338 constitucionales. No prospera el cargo.

7- Desvirtuados los cargos de la demanda, la Sala procederá a negar las pretensiones de la demanda.

8- No hay lugar a condenar en costas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 del CPACA.

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

FALLA:

1- **Levantar** la suspensión provisional del aparte «*para toda clase de contribuyentes*» del Concepto nro. 020874, del 04 de agosto de 2016, decretada en la providencia del 18 de octubre de 2018.

2- **Negar** las pretensiones de la demanda.

3- Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, cúmplase.

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ **STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**
Presidente de la Sala

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ