

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá D.C., 25 de enero de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: Medio de control de nulidad
Radicación: 11001-03-27-000-2017-00039-01 (23382)
Demandante: Ecopetrol SA
Demandado: UAE DIAN

Tema: Suspensión provisional de los efectos de los conceptos 015766 del 17 de mayo de 2005, 023640 del 20 de marzo de 2009 y 020874 del 4 de agosto de 2016, proferidos por la DIAN.

AUTO QUE RESUELVE SOLICITUD DE MEDIDA CAUTELAR

La Sala Unitaria resuelve la medida cautelar de suspensión provisional solicitada por la demandante en el proceso de la referencia, una vez surtido el traslado ordenado en el inciso segundo del artículo 233 de la Ley 1437 de 2011.

ANTECEDENTES

El 3 de octubre de 2017, en ejercicio del medio de control de nulidad previsto en el artículo 137 de la Ley 1437, Ecopetrol SA solicitó la nulidad de los conceptos 015766 del 17 de marzo de 2005, 023640 del 20 de marzo de 2009 y 020874 del 4 de agosto de 2016, proferidos por la DIAN. En el escrito de la demanda, Ecopetrol SA pidió decretar la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos de los actos demandados de conformidad con el numeral 3 del artículo 230 de la Ley 1437 de 2011.

El 9 de noviembre de 2017, la Sección Cuarta del Consejo de Estado admitió la demanda interpuesta contra los conceptos 015766 del 17 de marzo de 2005, 023640 del 20 de marzo de 2009 y 020874 del 4 de agosto de 2016, proferidos por la DIAN. En la misma fecha, dispuso correr traslado de la demanda a la DIAN para que se pronunciara sobre la medida cautelar solicitada por el demandante.

La demanda.

La accionante solicitó que se declare la nulidad de los conceptos 015766 del 17 de mayo de 2005, 023640 del 20 de marzo de 2009 y 020874 del 4 de agosto de 2016, proferidos por la DIAN. Los actos demandados, cuya suspensión se solicita, establecen:

a) Concepto 015766 del 17 de marzo de 2005

(...)

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.

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

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

El artículo 116 del Estatuto Tributario, establece:

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

El artículo transcrito parece establecer un supuesto subjetivo y otro objetivo para que proceda la deducción por concepto de regalías, el

primero se encuentra en el título del artículo y en el texto y se trata de los organismos descentralizados, el segundo está dado por el cumplimiento de los requisitos que para su deducibilidad exijan las normas vigentes.

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

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

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

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

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

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

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

Explicación del articulado:

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

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 denuncia privado de una erogación para que esta sea deducible, pues de una parte, el gasto efectivamente debe realizarse dentro de la vigencia fiscal correspondiente y de la otra, reunir los requisitos exigidos por la disposición para la deducibilidad de las `expensas necesarias¿ que son entre otros, la relación de causalidad con la actividad productora de renta, vinculada a la actividad y al motivo de las expensas, en forma tal que para la generación de la renta deba realizarse el gasto, `proporcionado¿ de acuerdo a las características de cada actividad y necesario, entendido este último como el normal para producir o facilitar la obtención de la renta,

determinado con criterio comercial ". (Sentencia del 16 de marzo de 2001. Exp. 11607. M. P. Doctor Juan Ángel Palacio Hincapié).

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

El inciso segundo del artículo 360 de la Constitución, 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, 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 predicen 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).

(...)

b) Concepto 023640 del 20 de marzo de 2009

(...)

TEMA. IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Descriptor. Deducciones. Impuestos.

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?

Conforme con lo establecido en el Artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, esta Subdirección es competente para resolver las consultas que se formulen en relación con la interpretación y aplicación de las normas

tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarlas, en lo de competencia de la entidad; en tal sentido se emite el presente pronunciamiento.

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 que condición y en qué porcentaje son deducibles.

Por su parte el artículo 116 del Estatuto Tributario, establece:

"Artículo 116. Dedución 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 (...)

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 sí versan sobre el mismo asunto."

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:

- 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, porque, 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.

(...)

c) Concepto 020874 del 4 de agosto de 20016

(...)

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Dirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta Entidad, ámbito dentro del cual será atendida su petición.

Solicita en el escrito de la referencia si las entidades como Ecopetrol constituidas bajo la forma de las 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 la deducción de regalías, incluyendo a Ecopetrol como organismo descentralizado.

Al respecto, es pertinente indicar que mediante el 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 pagado donde se manifestó: "(...) la norma no pretendió otorgar un tratamiento especial para los organismos descentralizados en materia de deducciones, sino equiparlos 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" (...)

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y cordialmente le informamos que tanto la normativa en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestras bases de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: www.dian.gov.co siguiendo los íconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando "Doctrina y Dirección de Gestión Jurídica.

(...)

Normas violadas.

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 116 del Estatuto Tributario.
- Artículos 1 y 2 de la Ley 157 de 1887.

Concepto de la violación.

La demandante plantea que los conceptos demandados debían ser anulados por infringir las normas en las que debían fundarse y por estar falsamente motivados.

Sostuvo que, contrario a lo que se señala en los conceptos demandados, el legislador, a través del artículo 116 del ET, sí estableció un tratamiento especial en materia de deducciones en el impuesto sobre la renta de los impuestos y las regalías para las entidades descentralizadas.

Explicó que, distinto a lo que la DIAN concluye en los actos cuestionados, la modificación normativa efectuada por el artículo 38 de la Ley 75 de 1986 al Decreto 1779 de 1974 –actual artículo 116 del ET–, no consistió en equiparar el régimen tributario de las entidades descentralizadas al de los demás contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Que, en su lugar, lo que el legislador buscó con la modificación señalada fue corregir un yerro de técnica fiscal pues, en vigencia del Decreto 1779 de 1974, los impuestos y las regalías a cargo de las entidades descentralizadas recibían el tratamiento de un descuento en el impuesto sobre la renta y no el de una deducción, que era lo que correspondía de acuerdo a la técnica de ese tributo.

Con fundamento en lo anterior, manifestó que los conceptos demandados fueron falsamente motivados porque se fundan a partir del hecho de que la intención del legislador de 1986 fue equiparar el régimen tributario de las entidades descentralizadas con el de la generalidad de contribuyentes, supuesto que, como lo expuso, no era cierto.

De otra parte, dijo que en aplicación de las reglas de hermenéutica jurídica previstas en los artículos 1 y 2 de la Ley 57 de 1887 y del principio de interpretación a partir del efecto útil de las normas, debía concluirse que el artículo 116 del ET regula de manera especial la deducción de los impuestos y las regalías para las entidades descentralizadas.

La solicitud de la medida cautelar de suspensión provisional.

En el escrito de la demanda, Ecopetrol solicitó la suspensión provisional de los actos acusados por la presunta vulneración del artículo 116 del ET, en tanto que interpretan de manera errónea esa norma.

Explicó que, al expedir los conceptos demandados, la DIAN se excedió en la interpretación del artículo 116 del ET al concluir que esa norma es de aplicación restringida y que con esto desconoció la finalidad que el legislador persiguió al expedir esa disposición.

Traslado de la solicitud de la medida cautelar de suspensión provisional.

Mediante auto del 9 de noviembre de 2017, el despacho sustanciador ordenó el traslado a la DIAN de la solicitud de la medida cautelar de

suspensión provisional de los conceptos demandados, de conformidad con lo previsto en el artículo 233 de la Ley 1437 de 2011 (fl. 46).

Oposición a la medida cautelar.

En memorial radicado ante este Despacho, la DIAN se opuso a la medida cautelar solicitada por la demandante.

Advirtió, en primer lugar, que, mediante sentencia del 12 de octubre de 2017, dictada en el expediente 19950, la Sección Cuarta del Consejo de Estado anuló el Concepto 015766 del 17 de marzo de 2005 y que, por esa razón, no se pronunciaba sobre la suspensión de ese acto.

De otra parte, señaló que la medida cautelar solicitada no era procedente porque la demandante no demostró cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 231 de la Ley 1437.

Alegó que, de conformidad con la norma citada, para que proceda la medida cautelar de suspensión provisional de un acto administrativo es necesario demostrar que la transgresión de las disposiciones legales invocadas como violadas sea ostensible, es decir que surja de la simple comparación de estas con el acto acusado.

Que, en el caso concreto, la demandante se limitó a manifestar su inconformidad con la interpretación que la DIAN hizo del artículo 116 del ET al expedir los conceptos acusados, pero que las razones que sustentan ese desacuerdo no eran suficientes para poner en evidencia que la doctrina oficial cuestionada transgredía esa norma.

Respecto de las causales de nulidad que se le imputan a los conceptos demandados, la DIAN dijo que esos actos no contravienen el artículo 116 del ET porque se limitan a reiterar lo dispuesto en esa norma en el sentido de que las deducciones en el impuesto sobre la renta para las entidades descentralizadas están sujetas al cumplimiento de los requisitos

generales de la deducibilidad previstos en las disposiciones legales pertinentes.

CONSIDERACIONES

A la Sala Unitaria le corresponde decidir si se debe decretar la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos de los conceptos 015766 del 17 de mayo de 2005, 023640 del 20 de marzo de 2009 y 020874 del 4 de agosto de 2016, expedidos por la DIAN.

De las medidas cautelares.

El artículo 238 de la Constitución dispone que la jurisdicción de lo contencioso administrativo puede suspender provisionalmente los efectos de cualquier acto administrativo susceptible de ser impugnado por vía judicial, por los motivos y por los requisitos que establece la ley.

En concordancia con la norma constitucional citada, el artículo 229 de la Ley 1437 de 2011 establece que el juez o magistrado ponente, a petición de parte, debidamente sustentada, puede decretar no solamente la suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos sino las medidas cautelares que considere necesarias para proteger y garantizar, provisionalmente, el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia.

Entre las medidas cautelares que pueden ser decretadas por el juez o el magistrado ponente, el artículo 230 de la Ley 1437 prevé, en el numeral tercero, la suspensión provisional de los efectos del acto administrativo demandado.

Por su parte, el artículo 231 *ibídem* señala que la suspensión provisional de los efectos de un acto administrativo procede cuando la transgresión de las normas invocadas como violadas surja: (i) del análisis del acto demandado y de su confrontación con las normas superiores que se alegan como violadas o (ii) del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud.

De modo que la suspensión provisional de los efectos del acto administrativo está atada a un examen de legalidad o de constitucionalidad que el juez debe hacer para anticipar de alguna manera un caso de violación de la norma superior por parte del acto acusado.

En consecuencia, la Sala procede al estudio de la medida cautelar de suspensión provisional a partir del análisis del acto demandado y de su confrontación con las normas superiores que se alegan como violadas.

El caso concreto.

La violación de la norma superior constituye una de las causales de nulidad de los actos administrativos prevista en el artículo 137 de la Ley 1437. La doctrina de la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha precisado que esta causal de nulidad se configura cuando ocurre una de las siguientes situaciones: (i) falta de aplicación, (ii) aplicación indebida o, (iii) interpretación errónea.

En el caso concreto, la causal de nulidad que se le imputa a los conceptos objeto de la medida cautelar es la violación, por interpretación errónea, del artículo 116 del ET en tanto que, a juicio de la demandante, se le

asigna un alcance que no le corresponde. Los eventos en los que se configura el vicio de nulidad en cuestión han sido definidos así¹:

(...) se viola la norma sustancial de manera directa, cuando ocurre una interpretación errónea. Sucede cuando el precepto o preceptos que se aplican son los que regulan el asunto por resolver, pero el juzgador los entiende equivocadamente, y así, erróneamente comprendidos, los aplica. Es decir, ocurre cuando el juzgador le asigna a la norma un sentido o alcance que no le corresponde.

De la suspensión provisional del Concepto 015766 del 17 de marzo de 2005.

Tal y como lo advirtió la DIAN en el escrito de oposición a la medida cautelar solicitada, mediante sentencia del 12 de octubre de 2017, dictada en el expediente 19950², la Sección Cuarta del Consejo de Estado declaró la nulidad del Concepto 015766 del 17 de marzo de 2005. Esta providencia quedó ejecutoriada el 16 de noviembre de 2016.

En esas condiciones, la Sala advierte que no es procedente pronunciarse sobre la suspensión de los efectos de un acto administrativo que, por decisión judicial en firme, fue excluido del ordenamiento jurídico y dejó de producir efectos jurídicos.

De la suspensión provisional del Concepto 023640 del 20 de marzo de 2009.

¹ Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sentencia del 15 de marzo de 2012. Radicación número: 25000-23-27-000-2004-92271-02 (16660).

² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto. Radicación: 11001-03-27-000-2013-00007-00 (19950).

Mediante el Concepto 023640, del 20 de marzo de 2009, la DIAN absolvió una consulta acerca de si, con relación a la deducción del gravamen a los movimientos financieros (GMF) efectivamente pagado las entidades descentralizadas se rigen por lo dispuesto en el artículo 116 del ET y, en consecuencia, tienen derecho a deducir el 100% del impuesto.

Según se aprecia en el texto del Concepto, la Administración acogió la tesis de que el artículo 116 del ET no establece un régimen especial para las entidades descentralizadas y que, en consecuencia, la deducción del GMF para este tipo de contribuyentes se rige por lo dispuesto en el artículo 115 del ET que, como se sabe, permite la deducción de un porcentaje y no de la totalidad de ese impuesto. Pero para hacerlo, se fundamentó, exclusivamente –es decir, sin que sean apreciables elementos de interpretación diferentes–, en las consideraciones que había hecho en el Concepto 015766 del 17 de marzo de 2005, que fue anulado por la jurisprudencia del Consejo de Estado arriba indicada, al punto de que transcribe extensos apartes de ese concepto de 2005 y a continuación afirma la conclusión.

Independientemente de que la conclusión a la que llega el Concepto 023640, del 20 de marzo de 2009, sea o no acorde con la legalidad –lo cual aún no se ha establecido–, lo cierto es que la interpretación en la que se basa fue declarada ilegal por la Sala Contencioso Administrativa del Consejo de Estado.

Existen por tanto datos fidedignos de que concurre la violación de una norma superior, que es el requisito exigido por el artículo 231 del CPACA para decretar medidas cautelares, por una interpretación errónea. O sea que, aunque el precepto aplicado sea el que regula el asunto, existe una comprensión errónea que lo dota de un alcance que no le corresponde.

Por esta razón, resulta procedente decretar la suspensión provisional de los efectos del concepto acusado, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 230.3, 231 y 137 del CPACA.

De la suspensión provisional del Concepto 020874 del 4 de agosto de 2016.

Mediante el concepto demandado, la DIAN absolvió una consulta relacionada con la aplicación del artículo 116 del ET por parte de las entidades descentralizadas.

En esta ocasión, tras identificar el objeto de la consulta, la Administración se limitó a reproducir mediante cita textual secciones de los conceptos 015766, del 17 de marzo de 2005, y 023640, del 20 de marzo de 2009, a los que nos hemos referido antes en esta providencia.

La fórmula que emplea el concepto acusado para atender la consulta es la de efectuar una remisión absoluta a los conceptos previos. Puntualmente, se aprecia que inicia la respuesta manifestando que *"Al respecto, es pertinente indicar que mediante el Concepto 015766 de 2005 esta Dirección indicó: [y transcribe textualmente extractos del concepto de 2005] (...)"*; seguidamente, señala que *"De igual forma consideramos relevante referirnos al Concepto 023640 de 2009 del cual se adjunta una 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: [incorpora una cita literal del concepto de 2009] (...)"*; tras lo cual remata afirmando que en esos términos queda resuelta la consulta formulada.

O sea, que el concepto acusado no contiene ninguna interpretación propia, sino que es una mera reiteración, mediante transcripción, de aquella doctrina establecida por la autoridad de impuestos nacionales desde el concepto 015766, del 17 de marzo de 2005, doctrina que fue anulada mediante sentencia de la Sección Cuarta de la Sala Contencioso Administrativa del Consejo de Estado del 12 de octubre de 2017, Exp. 19950, MP Stella Jeannette Carvajal Basto.

Lo anterior es suficiente para que esta Sala Unitaria considere que también en este caso concurre la violación de una norma superior. Por tanto, se encuentra acreditado el requisito exigido por el artículo 231 del

CPACA para decretar medidas cautelares, por una interpretación errónea, determinación que será adoptada en esta providencia, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 230.3, 231 y 137 del CPACA.

Por lo expuesto, la sala unitaria,

RESUELVE:

SUSPÉNDANSE los efectos de los conceptos 023640 del 20 de marzo de 2009 y 020874 del 4 de agosto de 2016, expedidos por la DIAN.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ