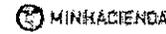


S.D.O



PwC impuestos en línea

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina



Revisó:

Bogotá D.C. 23 DIC. 2016

100208221-001128

Señor

SERGIO DUQUE LÓPEZ

sergiod34@hotmail.com

Carrera 34 #18 aa Sur - 142

Medellín (Antioquia)

DIAN No. Radicado 000S2016036283
 Remitente Sede NIVEL CENTRAL
 Fecha 2016-12-27 01:08:30 PM
 Destinatario Depen SUB GES NORMATIVA DOCTRINA
 SERGIO DUQUE LOPEZ
 Anexos 0 Folios 3
 COR-000S2016036283

Ref.: Radicado No. 100044762 del 13 de diciembre de 2016

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	Deducciones
Fuentes formales	Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA (E) del 1° de junio de 2016, Radicación No. 25-000-23-27-000-2012-00065-01 (20351), Sentencia C-634 de 2011 de la Corte Constitucional, M.P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA.

Cordial saludo, Sr. Duque:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Subdirección 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 la Entidad.

Mediante el radicado de la referencia consulta:

"¿(...) será procedente la deducción generada por contratos de importación de tecnología cuando el registro sea inoportuno (...) o por el contrario ¿se pierde el derecho a la deducción solicitada? y en ese caso ¿cuál sería la norma fiscal que contemple dicha consecuencia?"

Sobre el particular, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA (E) en providencia del 1° de junio de 2016, Radicación No. 25-000-23-27-000-2012-00065-01 (20351) manifestó:

"(...) el problema jurídico se contrae a establecer si la deducción, en el impuesto de renta, por concepto de regalías u

otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, se encuentra condicionada al registro oportuno del contrato correspondiente.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En cuanto a la exigencia del registro del contrato para la procedencia de la deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, la DIAN en el concepto No. 016676 de marzo 22 de 2005 señaló lo siguiente:

(...)

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

Este concepto fue objeto de una demanda de nulidad y mediante sentencia del 28 de julio de 2011 el Consejo de Estado negó la nulidad solicitada, para el efecto se precisó lo siguiente:

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

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

Lo anterior, no sólo porque la norma internacional esté integrada al ordenamiento jurídico nacional, como principio de derecho internacional reconocido por Colombia (art. 9º Constitución Política), sino porque debe servir de fuente para interpretar la normativa interna, con prevalencia siempre a aquella interpretación que mejor se adecué al objeto del convenio y, en este caso, a un efecto tributario real y práctico de las normas que consultan ese acuerdo.

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

(...)

(...)

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

Observa la Sala que (...) se debe tener en cuenta que no existe norma que determine un plazo para el efecto.

Adicionalmente, se debe tener en cuenta que la finalidad del artículo 67 del Decreto 187 de 1975 para efectos de la deducción de dichos pagos, es la demostración de la existencia del contrato, así como que el mismo se encuentre registrado (...).

(...)

Así las cosas, la deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, de que trata el artículo 67 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, respecto a la forma de demostrar, entre otros aspectos, la existencia del contrato y su autorización por parte del organismo oficial competente, debe entenderse que se suple por el registro ante la entidad correspondiente de conformidad a la Decisión 291 de la CAN y el artículo 1° del Decreto 259 de 1992." (negrilla fuera de texto).

Del pronunciamiento previamente transcrito se desprende, por tanto, que para el Consejo de Estado no es menester – para efectos de la procedencia de la deducción – la inscripción ni la renovación y prórroga previa ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo de los contratos de que trata el artículo 1° del Decreto 259 de 1992, ya que “no existe un término perentorio para el efecto y las normas fiscales no contemplan como consecuencia del no registro oportuno la pérdida del derecho de la deducción solicitada” .

Ahora bien, conviene recordar que, si bien la antepuesta sentencia se profirió en el curso de una acción de nulidad y restablecimiento del derecho y, en esta medida, únicamente produce efectos *inter partes*, su *ratio decidendi* resulta en todo caso obligatoria para la Administración Tributaria.

En efecto, sobre el carácter vinculante de los precedentes jurisprudenciales, la Corte Constitucional, M.P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, en Sentencia C-634 de 2011 expresó:

“13. En la sentencia C-539/11, la Corte asumió tres niveles de análisis diferenciados, a saber (i) el carácter vinculante reforzado que tienen los precedentes de las altas cortes para las autoridades administrativas; (ii) el papel de la jurisprudencia constitucional en el funcionamiento del Estado Social y Democrático de Derecho; y (iii) las cargas que deben cumplir las normas legales que reconocen ese carácter vinculante para las autoridades administrativas de los precedentes jurisprudenciales.

14. Para asumir el primero de los aspectos citados, la Corte partió de la reconceptualización del principio de legalidad, al cual se encuentra sometido la actuación de los servidores públicos, la cual vincula el concepto ‘ley’ u ‘orden jurídico’ a la jurisprudencia como fuente formal de derecho. Para esa postura, en tanto diversas normas constitucionales obligan a que la actuación de las autoridades administrativas esté sometida al imperio de la ley, ello significa que dichos funcionarios están igualmente vinculados por las reglas de derecho positivo, como por las prescripciones que se originan de la armonización concreta que se obtiene en sede judicial, según se explicó en precedencia.

Así, en criterio de la Sala, todas las autoridades públicas, de carácter administrativo o judicial, de cualquier orden, nacional, regional o local, se encuentran sometidas a la Constitución y a la ley, y que como parte de esa sujeción, las autoridades administrativas se encuentran obligadas a acatar el precedente judicial dictado por las Altas Cortes de la jurisdicción ordinaria, contencioso administrativa y constitucional. || La anterior afirmación se fundamenta en que la sujeción de las autoridades administrativas a la Constitución y a la ley, y en desarrollo de este mandato, el

acatamiento del precedente judicial, constituye un presupuesto esencial del Estado Social y Constitucional de Derecho –art.1 CP-; y un desarrollo de los fines esenciales del Estado, tales como garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución –art.2-; de la jerarquía superior de la Constitución –art.4-; del mandato de sujeción consagrado expresamente en los artículos 6º, 121 y 123 CP; del debido proceso y principio de legalidad –art.29 CP; del derecho a la igualdad –art.13 CP-; del postulado de ceñimiento a la buena fé de las autoridades públicas –art.83 CP-; de los principios de la función administrativa –art. 209 CP-; de la fuerza vinculante del precedente judicial contenida en el artículo 230 superior; así como de la fuerza vinculante del precedente constitucional contenido en el artículo 241 de la Carta Política’.

Lo anterior conlleva necesariamente una adecuada interpretación del concepto ‘imperio de la ley’ al que refiere el artículo 230 C.P. Para la Corte, la definición de las reglas de derecho que aplican las autoridades administrativas y judiciales pasa un proceso interpretativo previo, en el que armoniza el mandato legal particular con el plexo de derechos, principios y valores constitucionales relacionados con el caso, junto con los principios rectores que ordenan la materia correspondiente. A su vez, cuando esta labor es adelantada por aquellas máximas instancias de justicia, que tienen la función constitucional de unificar jurisprudencia con carácter de autoridad, las subreglas resultantes son vinculantes, siendo el sustento de esa conclusión la naturaleza imperativa que la Carta confiere a la Constitución y a la ley. En términos simples, el deber de acatar los mandatos superiores y legales incorpora, de suyo, el mandato imperativo de asumir como reglas formales de derecho las decisiones que unifican jurisprudencia y/o hacen tránsito a cosa juzgada constitucional, en tanto la ratio decidendi de esas sentencias contienen las subreglas que, mediante la armonización concreta de las distintas fuentes de derecho, dirimen los conflictos sometidos al conocimiento de las autoridades judiciales y administrativas. Esta disciplina jurisprudencial, a su vez, garantiza la vigencia de principios nodales para el Estado Constitucional, como la seguridad jurídica y la igualdad de trato ante las autoridades.

(...)

15. La Corte también refirió al grado de vinculación para las autoridades judiciales del precedente jurisprudencial emitido por las altas cortes. Resulta válido que dichas autoridades, merced de la autonomía que les reconoce la Carta Política, puedan en eventos concretos apartarse del precedente, pero en cualquier caso esa opción argumentativa está sometida a estrictos requisitos (...). Esta opción, aceptada por la jurisprudencia de este Tribunal, está sustentada en reconocer que el sistema jurídico colombiano responde a una tradición de derecho legislado, la cual matiza, aunque no elimina, el carácter vinculante del precedente, lo que no sucede con otros modelos propios del derecho consuetudinario, donde el precedente es obligatorio, basado en el principio del stare decisis.

(...)

No sucede lo mismo cuando se trata de autoridades administrativas. En este caso, habida cuenta que esos funcionarios carecen del grado de autonomía que sí tienen las autoridades judiciales, el acatamiento del precedente jurisprudencial es estricto, sin que resulte admisible la opción de apartarse del mismo. Ello en el entendido que la definición, con fuerza de autoridad, que hacen las altas cortes del contenido y alcance de los derechos y, en general, de las reglas constitucionales y legales, resulta imperativa para la administración. (...)

(...)

16. En cuanto al segundo de los ejes temáticos de la sentencia analizada, se tiene que la Corte concluye que la jurisprudencia vinculante sirve de criterio ordenador de la actividad de la administración. Esto en al menos en dos sentidos: (i) como factor decisivo ante la concurrencia de dos o más interpretaciones posibles de un texto normativo constitucional, legal o reglamentario; y (ii) como elemento dirimente ante la ausencia o disconformidad de posiciones jurisprudenciales.

Respecto a la primera función, se tiene que cuando la autoridad administrativa se encuentra ante varias posibilidades interpretativas de un precepto, deberá preferir aquella que tenga respaldo en las decisiones de los órganos de justicia investidos de la facultad constitucional de unificación de jurisprudencia. Ello en tanto esa competencia de las altas cortes tiene precisamente el objetivo de garantizar la seguridad jurídica y la igualdad de trato ante autoridades judiciales. A su vez, debido a los efectos de cosa juzgada constitucional, la aplicación de la interpretación judicial es imperativa cuando se trata de aquella consignada en una sentencia de la Corte proferida en el ejercicio del control abstracto de constitucionalidad.

Frente al segundo sentido, la Corte también ha contemplado que cuando se esté ante la divergencia de interpretaciones de índole judicial, la administración deberá optar por aquella que mejor desarrolle los derechos, principios y valores constitucionales. De igual modo, deberá preferirse aquella interpretación judicial que se muestre más razonable, en términos tanto de aceptabilidad el ejercicio argumentativo realizado por la autoridad judicial, como de grado de protección y vigencia de dichos derechos, principios y valores. (...)

(...)

19. A partir de los argumentos anteriores, la Corte ofreció en la misma sentencia C-539/11, a partir de la síntesis comprehensiva de la jurisprudencia sobre la materia, un grupo de reglas conclusivas (...). Estas reglas son las siguientes:

19.1. *Todas las autoridades públicas administrativas se encuentran sometidas al imperio de la Constitución y la ley, por expreso mandato constitucional, lo cual implica el necesario acatamiento del precedente judicial emanado de las altas cortes.*

19.2. *El entendimiento del concepto 'imperio de la ley', al que están sujetas las autoridades administrativas y judiciales, debe comprenderse como referido a la aplicación del conjunto de normas constitucionales y legales, incluyendo la interpretación jurisprudencial de los máximos órganos judiciales.*
(...)

19.4. *El mandato constitucional reseñado implica que las autoridades administrativas deben aplicar las normas legales en acatamiento del precedente judicial de las altas cortes o los fundamentos jurídicos aplicados en casos análogos o similares, aplicación que en todo caso debe realizarse en consonancia con la Constitución, norma de normas, y punto de partida de toda aplicación de enunciados jurídicos a casos concretos.*

19.5. *El respeto del precedente judicial por parte de las autoridades administrativas se fundamenta (i) en el respeto del debido proceso y del principio de legalidad en materia administrativa (Arts. 29, 121 y 122 C.P.); (ii) en el hecho que el contenido y alcance normativo de la Constitución y la ley es fijado válida y legítimamente por las altas cortes, cuyas decisiones hacen tránsito a cosa juzgada y tienen fuerza vinculante; (iii) en que las decisiones de las autoridades administrativas no pueden ser arbitrarias y deben fundamentarse de manera objetiva y razonable; (iv) en que el desconocimiento del precedente y con ello del principio de legalidad, implica la responsabilidad de los servidores públicos (Arts. 6º y 90 C.P.); y (v) en que las actuaciones y decisiones de las autoridades administrativas deben respetar la igualdad de todos ante la ley (Art. 13 C.P.).*

19.6. *En caso de concurrencia de una interpretación judicial vinculante, las autoridades administrativas deben aplicar al caso en concreto similar o análogo dicha interpretación; ya que para estas autoridades no es aplicable el principio de autonomía o independencia, válido para los jueces.*

(...)

19.8. *Ante la falta de precisión o de contradicción del precedente judicial aplicable, corresponde en primer lugar al alto tribunal precisar, aclarar y unificar coherentemente su propia jurisprudencia. Del mismo modo, si se está ante la presencia de diversos criterios jurisprudenciales existentes sobre una misma materia, las autoridades públicas administrativas están llamadas a evidenciar los diferentes criterios jurisprudenciales existentes para fundamentar la mejor aplicación de los mismos, desde el punto de vista del ordenamiento jurídico en su totalidad, y optar por la decisión que de mejor manera interprete el imperio de la Constitución y de la ley, para el caso en concreto.*

(...)

19.10. *El desconocimiento del precedente judicial de las altas cortes por parte de las autoridades administrativas, especialmente de la jurisprudencia constitucional, implica la afectación de derechos fundamentales, y por tanto una vulneración directa de la Constitución o de la ley, de manera que puede dar lugar a (i) responsabilidad penal, administrativa o disciplinaria por parte de las autoridades administrativas; y (ii) la interposición de acciones judiciales, entre ellas de la acción de tutela, contra actuaciones administrativas o providencias judiciales." (sic) (negrilla fuera de texto).*

Luego, en vista de lo anterior, es de concluir que, ya que en la actualidad no existe una norma que establezca un plazo perentorio para el registro de los contratos de importación de tecnología, patentes y marcas, no es dable exigir dicha formalidad de manera previa a la suscripción del mismo, y en este sentido, tampoco es razonable el desconocimiento de su deducción para efectos fiscales, cuando el registro en comento se realiza de manera posterior.

Sin perjuicio de lo anterior, es importante destacar que en el proyecto de reforma tributaria aprobado el día 23 de diciembre de 2016 por el Congreso de la República se establece:

"Proceden como deducción los gastos devengados por concepto de contratos de importación de tecnología, patentes y marcas, en la medida en que se haya solicitado ante el organismo oficial competente el registro del contrato correspondiente, dentro de los seis meses siguientes a la suscripción del contrato. En caso que se modifique el contrato, la solicitud de registro se debe efectuar dentro de los tres meses siguientes al de su modificación." (negrilla fuera de texto).

En los anteriores términos se resuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: "Normatividad" – "Técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,


PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

P:ARC

 *PwC impuestos en línea*
Revisó: 