



**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., veintisiete (27) de febrero de dos mil veinticinco (2025)**

<b>Referencia</b>	Nulidad
<b>Radicación</b>	11001-03-27-000-2021-00048-00 (25620)
<b>Demandante</b>	ANDRÉS ALBERTO PACHÓN LUNA
<b>Demandado</b>	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
<b>Temas</b>	Alcance del medio de control de simple nulidad. Registro de contratos de importación de tecnología. Cláusulas de no discriminación en los Convenios de Doble Imposición.

**SENTENCIA ANTICIPADA ÚNICA INSTANCIA**

La Sala decide la demanda de nulidad simple interpuesta por Andrés Alberto Pachón Luna, en la que se pretende la nulidad<sup>1</sup> del Oficio Nro. 1454 (también identificado como 100208221-1454 o Nro. 906916) del 9 de noviembre de 2020, proferido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN.

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Ante la DIAN se formuló la siguiente consulta:

*“¿Es requisito el registro del contrato de importación de tecnología patentes y marcas, contenido en el segundo inciso del Art. 123 ET, en los casos, que dichos contratos de importación cuando son suscritos con residentes fiscales de un Estado contratante con el cual Colombia ha pactado un CDI en el cual se incluye la cláusula de no discriminación?”*

Mediante el Oficio Nro. 1454 (Concepto Nro. 906916) de 9 de noviembre de 2020, la entidad absolvió la consulta e indicó que:

*“En primer lugar, es pertinente resaltar **que la pregunta formulada por la peticionaria no se concreta a un CDI en particular**, por lo que este Despacho se pronunciará desde una perspectiva general en relación con los mismos y para lo cual tomará en consideración el modelo de convenio diseñado por la OCDE. (resaltado fuera de texto)*

*Así las cosas, el artículo 24 del mencionado modelo desarrolla la cláusula de no discriminación y, de la cual, la OCDE – en los comentarios publicados en el documento “Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Versión 2017” – ha explicado, entre otras cosas, que su aplicación **“no prohíbe los requerimientos de información adicional en relación con los pagos efectuados a no residentes**, dado que su intención es la de garantizar niveles de cumplimiento y de comprobación similares entre los pagos efectuados a residentes y a no residentes” (resaltado fuera de texto).*

*Ahora bien, el artículo 12 de la Decisión 291 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, norma supranacional integrada al ordenamiento jurídico colombiano, insta que los contratos de importación de tecnología “serán registrados ante el organismo nacional competente del respectivo País Miembro”; disposición que, a su vez, fue objeto de reglamentación por parte del Gobierno Nacional con el Decreto 259 de 1992 y siguientes.*

<sup>1</sup> Si bien en el aparte 3.1 de la demanda el actor señala que el medio de control se dirige contra ciertos apartes del Oficio Nro. 1454, en el aparte 6 de la misma solicita la nulidad total de dicho acto administrativo, con lo cual en auto del 16 de diciembre de 2021 se fijó el litigio en aras de establecer si el Oficio es nulo en su totalidad o no.



*Con este contexto – y atendiendo lo señalado en el Decreto 4176 de 2011, entre otra normativa – mediante la Resolución N° 000062 de 2014 se reglamentó y estableció la forma, contenido y términos para el registro de los contratos de importación de tecnología ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, que deben adelantar los contribuyentes en general.*

*Por lo tanto, el registro de los contratos de importación de tecnología, ordenado por la misma Decisión 291, es una exigencia que deben atender los contribuyentes que intervengan en este tipo de operaciones, con independencia de que dichos contratos sean celebrados con residentes fiscales de Estados con los cuales el Gobierno de la República de Colombia ha suscrito un CDI, vigente a la fecha.*

*Esto por cuanto, acorde con lo anterior, no resultan contrarios a la cláusula de no discriminación, o en otras palabras no son discriminatorios, los requerimientos de información sobre las operaciones realizadas con residentes del exterior, tal y como ocurre con el registro de los contratos de importación de tecnología.*

*Sin perjuicio de lo antepuesto, en cada caso particular se deberá analizar la cláusula de no discriminación del respectivo CDI que sea aplicable (...).”*

## **ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL**

En ejercicio del medio de control de nulidad, contemplado en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), Andrés Alberto Pachón Luna formuló la siguiente petición:

*“Con fundamento en los argumentos anteriormente expuestos, respetuosamente solicitamos a su honorable despacho declarar la nulidad del Oficio N° 1454 [906916] del 09-11-2020, expedido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, por las razones expuestas en la presente demanda.  
(...)”<sup>2</sup>.*

Para estos efectos, invocó como normas violadas los artículos 23 de la Ley 1082 de 2006, 24 de la Ley 1261 de 2008, 24 de la Ley 1344 de 2009, 23 de la Ley 1568 de 2012, 24 de la Ley 1668 de 2013, 23 de la Ley 1939 de 2018, 131 de la Ley 2010 de 2019 y 123 del Estatuto Tributario.

Precisó los cargos de nulidad así:

### **1. Cláusula de no discriminación en los Convenios para Evitar la Doble Imposición vigentes que tiene suscritos Colombia con terceros países, adoptados como legislación interna en Colombia**

Aclaró que si bien el oficio no se refiere a un Convenio para Evitar la Doble Imposición (en adelante CDI) en concreto, las conclusiones de este resultan violatorias de las leyes que ratificaron los convenios suscritos por Colombia, en particular de las cláusulas de no discriminación de los CDI suscritos con España (Ley 1082 de 2006), Chile (Ley 1261 de 2008), Suiza (Ley 1344 de 2009), México (Ley 1568 de 2012), India (Ley 1668 de 2013) y Reino Unido de Gran Bretaña (Ley 1939 de 2008).

Para estos efectos precisó que los CDI establecen que los costos y gastos incurridos por contribuyentes residentes en Colombia, con ocasión de operaciones celebradas con residentes de esos estados contratantes, deben ser deducibles para el contribuyente en Colombia en las mismas condiciones en que se deducen los costos y gastos originados en transacciones celebradas entre dos o más residentes fiscales colombianos. Anotó que resulta claro que los contratos tecnológicos suscritos entre

<sup>2</sup> SAMAI. Índice 3. PDF de la demanda. Página 14.



contribuyentes residentes en Colombia no están sujetos a registro ante la DIAN para efectos de aceptar la deducibilidad de los costos o gastos originados en estos, dado que bajo los mismos no se configura la importación de tecnología.

Transcribió los apartes pertinentes de las leyes aprobatorias de los tratados suscritos con España, Chile, México, Suiza, India y Reino Unido para señalar que sus cláusulas de no discriminación establecen expresamente que los gastos pagados por una empresa de Colombia a un residente de los otros estados son deducibles en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente colombiano. Y, a partir de esto concluyó entonces que, bajo una interpretación literal del artículo 123 del Estatuto Tributario, no debe limitarse la deducibilidad de los pagos al exterior hechos a residentes de esos estados, por concepto de contratos de importación de tecnología, al registro de los mismos ante la DIAN, dado que ese registro no es un requisito exigible para la deducibilidad cuando ambas partes del contrato son residentes colombianos.

Acotó que la DIAN, en el Concepto 077842 de 2011, reconoció la prevalencia de las cláusulas de no discriminación en los CDI para efectos de inaplicar limitaciones internas que existen respecto de la deducibilidad de costos y gastos pagados a residentes de los otros estados contratantes, como la prevista en el artículo 122 del Estatuto Tributario (limitación de la deducibilidad del 15% de la renta líquida de las expensas en el exterior), lo anterior en aplicación del principio *pacta sunt servanda*.

Sostuvo que en el Oficio demandado resulta improcedente que la DIAN justifique que es posible exigir el registro de los contratos de importación de tecnología cuando estos se suscriban con residentes de países que han suscrito un CDI con Colombia, sin que esto comporte una violación del principio de no discriminación, bajo la consideración de que los CDI permiten exigir requerimientos de información a los contribuyentes. Esto, por cuanto no puede equipararse un simple requerimiento de información al registro de contratos de importación de tecnología como requisito para aceptar la deducibilidad de los costos y gastos en el impuesto sobre la renta, exigencia que por demás solo aplica respecto de costos y gastos generados en contratos de importación de tecnología con contrapartes del exterior y no con contribuyentes locales.

Estimó que la ilegalidad de los apartes del concepto no puede salvarse solo por el hecho de pronunciarse en forma general sobre los CDI, dado que las consideraciones generales pueden llevar a error a los contribuyentes y son obligatorias para los funcionarios de la DIAN, en aplicación del artículo 131 de la Ley 2010 de 2019.

### **Oposición a la demanda**

La DIAN solicitó negar las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:<sup>3</sup>

Conceptualizó el alcance y objetivos de los CDI y del principio de no discriminación, el cual, afirmó, está planteado de manera negativa, de tal forma que un tratamiento más favorable a un no residente no está restringido. Afirmó que el modelo de la OCDE desarrolla la cláusula de no discriminación a partir de cinco supuestos: nacionalidad, apátridas, establecimientos permanentes, deducciones y propiedad.

<sup>3</sup> Samai, índice 27



Respecto de las deducciones, indicó que la cláusula busca evitar que la deducción de intereses, cánones y otros tipos de gastos - permitida sin reservas cuando el beneficiario es un residente- sea limitada o prohibida cuando el mismo se trate de un no residente del estado en donde se registra la deducción (residente del otro estado contratante). Sin embargo, enfatiza en que esta disposición no prohíbe que los Estados parte de los CDI efectúen requerimientos de información adicional, para garantizar el cumplimiento y comprobar pagos u/o operaciones realizadas con sus residentes.

Frente a la obligación de registrar los contratos de importación de tecnología, resaltó que esta debe verse desde dos ópticas: la primera, como norma supranacional, pues la misma surge de la Decisión 291 de 1991 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, directriz reglamentada por el Decreto 259 de 1992 que estableció el procedimiento de registro inicialmente ante el INCOMEX y, desde el 2011, ante la DIAN, entidad que la reglamentó con la Resolución 062 de 2014. Insistió en que el registro surge como una directriz supranacional, dirigida a los estados miembros del acuerdo de Cartagena, para que se ordene la inscripción de todos los contratos celebrados por sus nacionales con personas en el extranjero cuyo objeto sea la importación de tecnología.

Para la segunda, agregó que el artículo 123 del Estatuto Tributario regula la procedencia de las deducciones por gastos en el exterior originados en contratos de importación de tecnología, para lo cual se requiere del registro del contrato dentro de los 6 meses siguientes a su suscripción o 3 meses siguientes a la modificación.

Mencionó que el oficio demandado no vulneró el principio de no discriminación ni hizo alusión a la exigencia de registro de los contratos de importación de tecnología como requisito para la deducción de costos y gastos. Precisó que la consulta se circunscribía a la obligación de registro de los contratos cuando estos se suscriben con residentes de Estados contratantes de CDI, con independencia de los fines tributarios o de deducción.

Acotó que el registro cumple una doble función, como desarrollo de una orden supranacional que busca información con fines estadísticos y como requisito de deducibilidad. Sin embargo, resalta que la consulta no indagó por el segundo aspecto, en esa medida la respuesta de la Administración tampoco se refirió sobre el particular, con lo cual el demandante parte de una falsa premisa para exigir la nulidad de ese acto. Dijo que el oficio tampoco violaba el principio de no discriminación al manifestar que la exigencia del registro se da con ocasión de la posibilidad de solicitar información bajo los CDI, pues el principio de no discriminación no limita a los Estados para hacer solicitudes respetuosas con el fin de verificar el pago y operaciones de comercio llevadas a cabo por sus nacionales.

Concluyó que no es posible afirmar que no se requiera registrar los contratos de importación de tecnología para aquellos contribuyentes que celebren contratos con residentes de Estados suscriptores de CDI, pues ello desconocería la Decisión 291 y las orientaciones de la OCDE al respecto.

Sostuvo que los cargos del demandante ponen en riesgo la finalidad de los CDI, los principios que lo regulan y la supremacía y validez de las disposiciones internas de cada Estado, desconociendo que la aplicación de la cláusula de no discriminación no prohíbe requerimientos de información adicional. Agregó que los argumentos invocados por el actor se fundamentan en cuestionamientos que excedieron a la



consulta, y bajo una interpretación de la respuesta a los casos particulares de seis CDI, sin que la pregunta que le formularon a la DIAN se hubiera asociado a uno de ellos, desechando así que el propio Oficio advierte que para cada CDI deberá analizarse si opera la cláusula de no discriminación o no.

### Alegatos de conclusión

El **actor**<sup>4</sup> reiteró los argumentos de la demanda, resaltando en particular que el registro de los contratos de importación de tecnología no es un simple requerimiento de información, sino que supedita la deducibilidad de los costos y gastos al mismo, imponiendo así una restricción.

La **entidad demandada**<sup>5</sup> ratificó lo expuesto en la contestación de la demanda.

### Interpretación prejudicial del Tribunal Andino de Justicia

Con auto del 1 de abril de 2022<sup>6</sup>, el Despacho decretó la suspensión del proceso mientras se daba trámite a la solicitud de interpretación prejudicial sobre el artículo 12 de la Decisión 291 de la Comunidad Andina de Naciones (en adelante CAN). El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina emitió la providencia 162-IP-2022 del 18 de noviembre de 2024<sup>7</sup>, en la cual:

- Reiteró lo expuesto en las interpretaciones prejudiciales emitidas en los procesos 268-IP-2019 del 21 de junio de 2021 y 158-IP-2006 del 13 de febrero de 2007, en las cuales se explicó el principio de preeminencia de las normas comunitarias sobre las normativas internas de los países miembros de la CAN, que implica la prevalencia de las primeras sobre las segundas, así como el alcance del principio de trato nacional consagrado en el artículo 2 de la Decisión 291 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, que conlleva un tratamiento paritario para inversionistas extranjeros y nacionales, salvo lo dispuesto en las regulaciones de cada país.
- Frente a la obligación de registro de los contratos de licencia de tecnología, de asistencia técnica, de servicios técnicos, de ingeniería básica y de detalle y demás contratos tecnológicos, contemplada en el artículo 12 de la Decisión 291 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, estableció que dicha obligación no es discriminatoria ni contraviene el principio de trato nacional, pues es un requisito de las normas andinas que constituye una disposición vigente, prevalente y aplicable. Resaltó que, el propósito de esta norma es el de dotar a los países miembros de la CAN de *“información adicional que les permita medir de manera objetiva los costos y beneficios generales que acarrea la celebración y ejecución de contratos tecnológicos en los que se involucran las personas naturales y jurídicas extranjeras a las que se refiere la Decisión 291.”*

El 16 de enero de 2025, se emitió auto mediante el cual se reanudó el proceso<sup>8</sup>, pasando el mismo para fallo el día 29 de enero de 2025.<sup>9</sup>

### Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

<sup>4</sup> Samai, índice 36

<sup>5</sup> Samai, índice 35

<sup>6</sup> Samai, índice 46 y 47

<sup>7</sup> Samai, índice 60.

<sup>8</sup> Samai, índice 62.

<sup>9</sup> Samai, índice 67.



## CONSIDERACIONES DE LA SALA

### Precisión previa

La jurisprudencia de esta Sección<sup>10</sup> ha establecido que el ejercicio de la acción de nulidad implica la confrontación de los actos administrativos acusados con las normas superiores que presuntamente se transgreden, labor que no es dable efectuar cuando el concepto de violación y los argumentos atacan actos distintos a los demandados, tampoco lo será cuando se proponen conceptos de violación que exceden la fundamentación fáctica y/o jurídica del acto controvertido. Cuando quiera que esto ocurre, al juez no le es dado conceder las declaraciones pretendidas dado que el actor incumple la carga de demostrar la oposición que se presenta entre el acto y la norma superior.

En el presente evento obsérvese entonces que, el objeto de la consulta en el Oficio demandado se refirió única y exclusivamente a la existencia o no de la obligación de registro de los contratos de importación de tecnología ante la DIAN, respecto de aquellos acuerdos suscritos con residentes de Estados parte de CDI suscritos con Colombia que contuviesen una cláusula de no discriminación. Es decir, salvo porque el solicitante de la consulta cita el segundo inciso del artículo 123 del Estatuto Tributario como la norma que impone la obligación de registrar los mencionados contratos ante la Administración, su pregunta en nada se refiere a la deducibilidad de los costos o gastos originados en dichos contratos, y, por tanto, la respuesta de la DIAN en ese acto administrativo de carácter general tampoco se refiere a este último aspecto.

Frente a la inquietud de la obligación de registro, la DIAN estableció, a partir de los comentarios del modelo de Convenio de la OCDE, que los Estados estaban facultados para efectuar requerimientos de información sin que esto suponga una violación al principio de no discriminación, y que el registro de los contratos era obligatorio, toda vez que, a partir de las normas comunitarias, específicamente del artículo 12 de la Decisión 291 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, Colombia había acogido a través del Decreto 259 de 1992 dicha obligación de registro para todos los tipos de contratos referentes a importación de tecnología, con prescindencia de que estos se suscribieran con un residente de un Estado firmante de un CDI.

En la demanda, el actor únicamente alega que la interpretación del Oficio vulnera las cláusulas de no discriminación contenidas en los convenios para evitar la doble imposición suscritos entre Colombia y España, Chile, México, Suiza, India y Reino Unido, dado que argumenta que la obligación de registro de los contratos de importación de tecnología no es un requisito de deducibilidad para gastos originados en acuerdos de naturaleza análoga suscritos entre residentes, mientras que sí lo es para aquellos en los que intervienen no residentes, con lo cual bajo la cláusula de no discriminación no podría exigirse el registro como requisito de deducibilidad a los contratantes residentes de los países que trajo a colación.

A este respecto, debe precisarse que, si bien la deducibilidad de los gastos derivados de los contratos de importación de tecnología, patentes y marcas, pende de su debido registro ante el organismo oficial competente, según dispone el inciso

<sup>10</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 22 de marzo de 2013, exp. 19136, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia



2 del artículo 123 del Estatuto Tributario, una es la obligación de registro de ese tipo de contratos y otra el derecho a la deducción que esta otorga.

En efecto, y como bien lo mencionó la DIAN, el registro de los contratos de importación de tecnología surge del artículo 12 de la Decisión 291 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena que actualizó el Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías y estableció que, de acuerdo con las respectivas legislaciones de los países miembros de la CAN, deben registrarse los contratos de importación de tecnología con la finalidad de que cada uno de esos países evalúe la contribución de esta mediante la estimación de las utilidades probables, el precio de los bienes que incorporen la tecnología o cualquier otra forma de cuantificación de su efecto<sup>11</sup>.

Adicionalmente, el artículo 13 de esa misma decisión dispuso que los contratos objeto de registro deben cumplir por lo menos los siguientes requisitos: (i) identificar a las partes con su nacionalidad y su domicilio, (ii) identificar las modalidades que reviste la transferencia de tecnología que se importa, (iii) indicar el valor contractual de cada uno de los elementos involucrados en la transferencia de tecnología y (iv) determinar el plazo de vigencia del contrato.

El procedimiento de registro fue reglamentado en Colombia, como país miembro, por el Decreto 259 de 1992 que estableció el registro ante el Instituto Colombiano de Comercio Exterior, Incomex, adscrito al Ministerio de Comercio Exterior, función que fue reasignada a la DIAN con ocasión del Decreto 4176 de 2011. Posteriormente, el registro y sus características ha sido regulado, entre otros, a través de las Resoluciones Nro. 062 de 2014 y 8742 de 2023.

Es importante advertir en este punto que, pese a que la Decisión 291 actualizó el alcance del registro en el sentido de no exigir aprobación o autorización del organismo oficial competente para suscribir el acuerdo, dicha obligación nació desde 1970, a partir del artículo 18 de la Decisión 24, contentiva del primer régimen común de tratamiento a los capitales extranjeros y sobre marcas, patentes, licencias y regalías en la CAN. En dicha ocasión, el procedimiento fue reglamentado por los Decretos 2153 de 1971 y 1900 de 1973.

En todo caso, a partir de lo expuesto es evidente que la obligación de registro deviene de un instrumento supranacional de obligatorio cumplimiento y aplicación prevalente en nuestro ordenamiento jurídico, tal como lo confirmó la interpretación prejudicial emitida en el curso de este proceso, y que la misma tiene como finalidad permitir a los países miembros de la CAN contar con información para evaluar los costos y beneficios generales y la contribución efectiva de la tecnología importada a sus territorios. Al efecto, repárese que la parte demandante no hace un cuestionamiento puntual a la exigibilidad y/o aplicabilidad del registro que deriva de la Decisión 291 citada y contemplada en el acto demandado, su argumentación, se

<sup>11</sup> Resáltese que el artículo 12 de la Decisión 291 de la CAN impone a cada estado, a través de su respectivo organismo competente, el deber de llevar un registro y evaluar la contribución efectiva de la tecnología que se importe a su territorio, sin limitar el alcance de la información a recolectar a residentes en países miembros. Así mismo, este artículo no supone obligaciones de carácter sinalagmático o tratamientos especiales recíprocos otorgados por los estados a los residentes de los países miembro, sino que reporta una obligación para los estados en sí mismos, con lo cual el ámbito de aplicación no se restringe a residentes de los países miembros de la CAN. En este sentido la obligación de registro adoptada en la legislación colombiana, en cumplimiento del artículo 12, resulta de aplicación general para todos quienes celebren este tipo de contratos. Así mismo, debe tenerse presente que, como lo menciona la propia Secretaría General de la Comunidad Andina de Naciones en el Documento SG/di 380 del 11 de marzo de 2002, la Decisión 291 no supone un régimen intracomunitario de inversiones aplicable únicamente a los países miembros y sus residentes, sino que dicha decisión es una de las tres normas comunitarias que tienen relación con el tema, cuya aplicación depende de lo dispuesto o acogido en las legislaciones nacionales.



dirige a la interpretación que hace respecto de la asociación del requisito del registro en comento a la deducibilidad de gastos, aspecto que no fue objeto de análisis en el acto general asunto de este pronunciamiento.

En dicho sentido, se precisa que, la regulación de la deducibilidad de los gastos derivados de contratos de importación de tecnología y su sujeción a la autorización o registro de estos se introdujo en el ordenamiento colombiano con una norma local, el artículo 67 del Decreto 187 de 1975, en los siguientes términos:

*“Artículo 67. La deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, será procedente siempre que se demuestre la existencia del contrato y su autorización por parte del organismo oficial competente, de conformidad con el artículo 18 del Régimen Común de Tratamiento a los capitales extranjeros y sobre marcas, patentes, licencias y regalías aprobado por la comisión del Acuerdo de Cartagena y puesto en vigencia mediante el Decreto-ley 1900 de 1972.*

*No será procedente la deducción de regalías u otros beneficios por concepto de contribuciones tecnológicas cuando el pago se efectuó por una sociedad a su casa matriz en el exterior, o a otra sociedad que esté subordinada a la misma matriz, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 21 del mismo estatuto.”*

Posteriormente, dicha disposición quedaría recogida en el artículo 123 del Estatuto Tributario, que impone la realización del registro de que trata la Decisión 291, dentro de los seis meses siguientes a la suscripción del contrato o dentro de los tres meses siguientes, si se trata de una modificación al mismo.

Como se observa, si bien la deducibilidad de los gastos depende del registro del contrato, en la medida en que el último es requisito de la primera, ambos tienen orígenes y finalidades distintas. Ciertamente, como se evidenció previamente, históricamente surgen primero, a comienzos de la década de los setenta, en el nivel comunitario supranacional y el reglamentario interno, las normas que regularon el procedimiento registral de los contratos de importación de tecnología y, solo hasta 1975, se supedita la deducibilidad de los gastos originados en este tipo de contratos al registro de los mismos.

Así mismo, mientras que el registro de los contratos fue creado con fines de control y estadísticos a efectos de verificar la contribución efectiva de la tecnología importada en los países miembros de la CAN, las deducciones y sus requisitos, particularmente en el impuesto sobre la renta, buscan determinar la verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos y la realización de los principios constitucionales tributarios. En línea con lo anterior, la imposición por parte del legislador de requisitos para acceder a las deducciones persigue objetivos de control a la labor fiscalizadora de la Administración, lo cual refuerza el hecho de que pese a que el registro del contrato y el derecho a la deducción están interrelacionados, son, por una parte, una obligación y, por otra, un derecho, ambos con contenido y alcance diferente.

Tal como se precisó respecto del acto administrativo demandado, la consulta elevada y la respuesta dada por la DIAN en este se limitó al requisito u obligación de registrar ante la Administración los contratos de tecnología suscritos por residentes colombianos con residentes de Estados firmantes de CDI con Colombia, mas no a los requisitos de deducibilidad de los costos y gastos asociados u originados con ocasión de este tipo de contratos, ni mucho menos al análisis



particular de las cláusulas de discriminación de los CDI frente a los requisitos de deducibilidad de que trata el artículo 123 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, la Sala considera que los reparos del demandante exceden la fundamentación fáctica y jurídica del Oficio demandado, como bien señala la DIAN en la contestación de la demanda, en la medida en que el concepto no hace referencia a requisitos para la deducibilidad de costos o gastos originados en contratos de importación de tecnología, asunto que es distinto de la obligación de registrar los contratos y el procedimiento para esto, que por norma comunitaria es de carácter obligatorio y que, pese a estar relacionado, difiere en su génesis, objetivo y alcance de aquellas que establecen cuáles son los requisitos para la deducibilidad.

En ese sentido, el análisis que pide el actor con su demanda sobre la cláusula de no discriminación de los CDI no puede extenderse a contraponer la misma frente a todos los requisitos de deducibilidad de los costos y gastos que se originen en contratos de importación de tecnología, como el demandante lo pretende, toda vez que el contenido fáctico y jurídico del acto administrativo controvertido no permite hacerlo.

Es decir, los reparos o cargos que podrían plantearse en torno al Oficio demandado, para considerarse como hechos en debida forma y poderse analizar de lleno en esta providencia, han debido circunscribirse única y exclusivamente al objeto de la consulta, cual fue la obligación de registro de ese tipo de contratos, obligación que por demás considera la Sala no contraría la cláusula de no discriminación de los CDI invocados por el actor como normas violadas.

Esto último, por cuanto como bien lo señalan los propios comentarios del modelo de Convenio Tributario de la OCDE, desde el 2008<sup>12</sup> y hasta la fecha, lo establecido en esa cláusula (por lo general artículo 24 de los CDI) no prohíbe a los Estados suscriptores de los convenios imponer medidas o requerimientos para recolectar información sobre los pagos efectuados a no residentes, las cuales se implementan con el propósito de efectuar verificaciones y asegurar niveles de cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En síntesis, dado que el alcance de la respuesta dada en el Oficio demandado se refería sólo al registro de los contratos de importación de tecnología, y no a los requisitos de deducibilidad de los costos y gastos originados en estos, los aspectos del Oficio demandado que para el actor resultan violatorios de la Ley, y que pretendió cuestionar en su demanda, exceden claramente el alcance de la acción de simple nulidad, por lo cual la Sala negará las pretensiones de la parte demandante, relevándose del estudio de los demás argumentos de las partes.

## **Costas**

No se impondrá condena en costas porque en este proceso se ventiló un asunto de interés público, según lo prevé el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

<sup>12</sup> No sobra advertir que los Convenios citados por el demandante: España, Chile, México, Suiza, India y Reino Unido están basados en el modelo OCDE. No obstante, a efectos de utilizar los comentarios del modelo como fuente auxiliar de interpretación, debe considerarse la versión vigente del modelo a la fecha de suscripción del tratado.



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

### **FALLA**

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

**SEGUNDO-** No condenar en costas.

**Cópiese, notifíquese y comuníquese. Cúmplase.**

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**WILSON RAMOS GIRÓN**  
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>