

NOVEDADES TRIBUTARIAS

Presentamos algunos puntos en materia tributaria que consideramos de su interés:

Consejo de Estado confirma que son deducibles las regalías pagadas por la explotación de recursos naturales no renovables. Por medio de sentencia del 26 de febrero de 2020, radicado No. 23382, la Sección Cuarta del Consejo de Estado volvió a sostener que las regalías son deducibles para todo tipo de contribuyente, siempre que, en cada caso, se cumplan los requisitos generales de deducibilidad (artículo 107 del Estatuto Tributario), a saber, que sean necesarias, proporcionales y tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta. A continuación, exponemos los elementos más relevantes de la sentencia:

- El demandante solicitó la nulidad de tres conceptos de la DIAN que tratan sobre la aplicación del artículo 116 del Estatuto Tributario. Dicha norma establecía la deducción de impuestos, regalías y contribuciones pagados por los organismos descentralizados y fue derogada recientemente por la Ley 2010 de 2019.

En opinión del demandante, los conceptos no se ajustaban a la Ley porque desconocían que el artículo 116 del Estatuto Tributario había creado un tratamiento especial y diferencial para las entidades descentralizadas, bajo el cual solo dichas entidades podían deducir las regalías en el impuesto sobre la renta.

Los conceptos demandados y sus tesis principales son las siguientes:

1. Concepto No. 015766 del 17 de marzo de 2005: Los pagos por regalías pueden ser deducidos por cualquier contribuyente, no solo por entidades descentralizadas, siempre que cumplan los requisitos generales establecidos por la Ley Tributaria (artículo 107 del Estatuto Tributario).

**Nótese que este concepto ya había sido anulado por el Consejo de Estado mediante sentencia del 12 de octubre de*

BOLETÍN

2017 (Exp. 19950, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto). A pesar de su declaratoria de nulidad, el Consejo de Estado reconoció en esa misma sentencia que los pagos por regalías eran deducibles para todos los contribuyentes, siempre que cumplieran los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

2. Concepto No. 023640 del 20 de marzo de 2009: Para la deducción del Gravamen a los Movimientos Financieros, las entidades descentralizadas se rigen por 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. Por ello, no se acepta que a la luz del artículo 116 del Estatuto Tributario se pueda deducir sin limitación.

3. Concepto No. 020874 del 04 de agosto de 2016: Citando al concepto No. 015766 del 17 de marzo de 2005, sostenía que las regalías son deducibles de renta, siempre que se cumplan con los requisitos establecidos en la legislación tributaria.

- A continuación, citamos los apartes más significativos de la sentencia:
- *En esencia, la Sala debe determinar si con fundamento en esa norma los impuestos pagados por organismos descentralizados son deducibles sin consideración a los requisitos y limitaciones establecidos en la normativa tributaria para la generalidad de los contribuyentes. Adicionalmente, debe la Sala decidir si la disposición antes referida, al ser una norma especial que incluye en su presupuesto normativo únicamente a los organismos descentralizados como autorizados para deducir regalías, excluye como posibilidad fáctica que otros contribuyentes con distinta naturaleza jurídica (i.e. particulares que exploten recursos naturales no renovables) estén habilitados por el ordenamiento tributario para deducir las regalías en el impuesto sobre la renta.*
- *De conformidad con esa situación, la Sala juzga que el origen particular de la norma que se vino a incorporar en el artículo 116 del Estatuto Tributario que expidió el Decreto 624 de 1989 es el que*

BOLETÍN

explica que el legislador haya regulado en una norma especial la forma en que cabía deducir los pagos por regalías efectuados por los organismos descentralizados. Pero esa regulación dada para las entidades descentralizadas no incorporó, a contrario sensu, una prohibición para la deducción de la misma expensa por parte de los contribuyentes que tuviesen una naturaleza jurídica distinta.

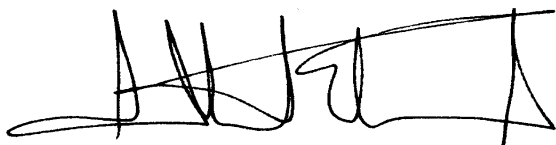
- *La Sala reconoce que la disposición jurídica se refiere a un sujeto calificado, como son los organismos descentralizados, por lo cual el supuesto normativo que incorpora cobija a quienes se inscriban en esa categoría. Pero para la Sala esto no conlleva que terceros queden limitados o autorizados por esa norma para efectuar la deducción contemplada, pues no son ellos el objeto de regulación del artículo 116 del ET y la mencionada es una norma de regulación (de la situación de los organismos descentralizados), que no una norma de prohibición que contemple una excepción para tales organismos.*
- *De modo que más allá de la regulación del artículo 38 de la Ley 75 de 1986 (incorporado en su día en el artículo 116 del ET), las regalías pagadas por contribuyentes del impuesto sobre la renta serán deducibles o no, según lo habiliten o limiten las normas de ese impuesto. Y se destaca que dentro de ellas no existe ninguna prohibición o limitación expresa para la deducción de las regalías pagadas, pero sí unos requisitos generales en el artículo 107 del ET, cuyo cumplimiento habilita a deducir de la renta bruta las expensas no proscritas o restringidas en las demás disposiciones del Libro Primero del Estatuto Tributario. Así, bajo el régimen del artículo 38 de la Ley 75 de 1986, la deducción de las regalías pagadas por los contribuyentes distintos de las entidades descentralizadas no está dada por esa norma, sino que depende de que satisfagan los criterios de causalidad, necesidad y proporcionalidad fijados en el artículo 107 del ET para lo cual, ya ha advertido la Sala en la sentencia del 12 de octubre de 2017 (exp. 19950, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) que se debe verificar en cada caso concreto el cumplimiento de tales requisitos.*

BOLETÍN

- *A la luz de lo expuesto, en la presente oportunidad juzga la Sala que el Concepto nro. 020874, del 04 de agosto de 2016 se ajusta al ordenamiento jurídico tributario que rige la deducibilidad de los pagos por concepto de regalías, en el punto en que interpreta que todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta –sin consideración a su naturaleza jurídica– pueden deducir las regalías de la renta bruta, siempre y cuando cumplan los requisitos generales y especiales que exija la normativa tributaria.*
- *Por otra parte, dado que la actora recalcó en los alegatos de conclusión que el artículo 116 del ET fue derogado por el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018 –derogatoria en la que persistió el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019–, la Sala estima pertinente precisar que la actual ausencia de una norma especial que regule expresamente la deducibilidad de las regalías pagadas por los organismos descentralizados, no arrastra la consecuencia jurídica de que dicho tratamiento tributario se haya proscrito para esas entidades, ni para los demás contribuyentes, porque, tras la derogatoria, el universo de contribuyentes podrá deducir dicha expensa siempre que se acredite para cada caso concreto el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET.*
- Finalmente, la sentencia declara (i) que existe cosa juzgada sobre el concepto No. 015766 del 17 de marzo de 2005 y (ii) niega todas las pretensiones de nulidad contra los conceptos que no habían sido declarados nulos, a saber, los conceptos No. 023640 del 20 de marzo de 2009 y No. 020874 del 04 de agosto de 2016.

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Reciban un cordial saludo,



ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos