

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

**Bogotá D.C., dieciocho (18) de octubre de dos mil dieciocho
(2018)**

Referencia: NULIDAD

Radicación: 110010327000-2017-00039-00 (23382)

Demandante: ECOPETROL S.A.

Demandado: UAE - DIAN

Temas: Recurso de Súplica. Suspensión provisional

AUTO

Le corresponde a la Sala decidir el recurso de súplica interpuesto por el apoderado de la Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante, UAE - DIAN) contra

el auto de 25 de enero de 2018, por el que el magistrado sustanciador del proceso¹ resolvió lo siguiente:

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.

I. ANTECEDENTES

II.

1. FUNDAMENTOS DEL AUTO OBJETO DEL RECURSO DE SÚPLICA

Concepto nro. 023640 de 20 de marzo de 2009: se afirmó que este concepto se fundamentó exclusivamente en las consideraciones expuestas en el **concepto nro. 015766 de 17 de marzo de 2005**, anulado por el Consejo de Estado mediante la sentencia de 12 de octubre de 2017².

Por lo tanto, independientemente que la conclusión expuesta en el concepto demandado sea acorde o no con la legalidad –lo que aún no se ha establecido–, lo cierto es que la interpretación en la que se basó, se declaró ilegal, por lo que existen datos fidedignos de que concurre la violación de una norma superior.

¹ Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez.

² Radicado nro. 110010327000-2013-00007-00 (19950), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

Concepto nro. 020874 de 4 de agosto de 2016: para absolver la consulta planteada en esa oportunidad, la Administración se remitió de "*manera absoluta*" a los dos conceptos citados con anterioridad, por lo que el Magistrado Sustanciador concluyó que este pronunciamiento no contiene ninguna interpretación propia, pues se trata de una reiteración mediante transcripción, entre otro, de un concepto que fue anulado por esta Corporación; por lo tanto, se evidenció que concurre la violación de una norma superior.

En conclusión, se encontró acreditado el requisito exigido en el artículo 231 del CPACA para que proceda la medida cautelar, por una interpretación errónea del artículo 116 del ET, al que se refieren los conceptos demandados.

2. FUNDAMENTOS DEL RECURSO DE SÚPLICA

El apoderado de la UAE – DIAN se opuso a la suspensión provisional de los conceptos nros. 023640 de 20 de marzo de 2009 y 020874 de 4 de agosto de 2016, porque el Despacho Sustanciador del proceso no indicó la norma superior presuntamente infringida, lo que repercute en el ejercicio del derecho a la defensa.

Además, si no existe norma presuntamente vulnerada, no procede la suspensión provisional de los citados conceptos.

Menos aún, si se tiene en cuenta que los conceptos demandados no se contradicen con la sentencia de 12 de octubre de 2017³, reseñada en el auto suplicado, por la que se declaró la nulidad del concepto nro. 015766 de 2005, "*sin perjuicio*" que en cada caso

³ Radicado nro. 19950.

particular se analice si la deducción por pago de regalías reúne los requisitos del artículo 107 del ET.

Aclaró que la nulidad del concepto se concretó en la incorrecta interpretación del artículo 116 del ET, respecto de la generalidad de las personas que tenían derecho a la deducción, porque solo aplica a las entidades descentralizadas que cumplan con el artículo 107 *Ib.* o las normas pertinentes del citado ordenamiento.

Por el contrario, en los conceptos analizados en esta oportunidad, no se hizo referencia a que se les aplique la deducción a personas diferentes a las descentralizadas, porque el problema jurídico analizado en cada uno de ellos es distinto, lo que descarta la relación entre uno y otro.

De esta manera, la ilegalidad de uno de los conceptos no afecta la de los demás, máxime si en los que recae la medida cautelar, reiteran lo dicho por la ley.

En consecuencia, no es evidente la transgresión directa de norma superior, como tampoco del artículo 116 del ET, citada por la parte actora.

Por último, el apoderado de la UAE – DIAN afirmó que la suspensión provisional de los conceptos enunciados conduce a inseguridad jurídica, porque en la providencia suplicada *“no dice cómo debe interpretarse la norma o cuales normas, o como debe aplicarse al demandante o a quien se dirige, por lo tanto, no habría argumentos para la ejecución de esa decisión, o cual es la tesis jurídica a suspender o acatar, lo que evidentemente llevaría a no poderse cumplir, o más aún si lo que se pretende es que se desconozcan apartes del artículo 116 del Estatuto Tributario generaría un detrimento patrimonial importante del Estado con la ejecución de un medio de control erróneo,*

en la medida en que la acción procedente es la de inconstitucionalidad y no la de nulidad simple interpuesta o mucho menos la de nulidad y restablecimiento del derecho” (Subrayado original)⁴.

3. OPOSICIÓN

Surtido el trámite previsto en el artículo 110 del Código General del Proceso⁵, la parte actora guardó silencio.

III. CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. PROCEDENCIA DEL RECURSO DE SÚPLICA CONTRA EL AUTO DE PONENTE, POR EL QUE SE DECRETA LA SUSPENSIÓN PROVISIONAL DE UN ACTO ADMINISTRATIVO, EN TRÁMITE DE ÚNICA INSTANCIA

El auto que decreta una medida cautelar, en los términos del artículo 236 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (en adelante, CPACA), es susceptible del recurso de apelación (art. 243-2 CPACA) o del de súplica (art. 246 Ib.), según el caso.

⁴ Fl. 115.

⁵ Fl. 116.

Procede el recurso de súplica, cuando es dictado por el magistrado ponente en el curso de la segunda o única instancia, como ocurre con el presente asunto.

Tratándose del recurso de súplica, el artículo 246 en cita señala que este debe interponerse dentro de los tres (3) días siguientes a la notificación del auto⁶, con expresión de las razones en que se funda, requisitos que se cumplieron en este asunto.

2. CRITERIO INTERPRETATIVO DEL ARTÍCULO 116 DEL ET, EXPUESTO EN LOS CONCEPTOS EXAMINADOS EN ESTA OPORTUNIDAD. EFECTOS DE LA NULIDAD DEL CONCEPTO NRO. 015766 DE 17 DE MARZO DE 2005

2.1 En el **concepto nro. 023640 de 20 de marzo de 2009**, se le consultó a la DIAN 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?*.

La Administración afirmó que *“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”*.

⁶ El auto se notificó por anotación en estado del 26 de enero de 2018 (Fl. 103 anverso) y el recurso se interpuso el 30 de enero siguiente (Fl. 105).

Es decir, en este concepto se puntualizó que en los términos del artículo 116 del ET⁷, la deducción del GMF a esta clase de contribuyentes –**entidades descentralizadas**–, se rige por lo previsto en el artículo 115 del mismo ordenamiento; por lo tanto, se permite la deducción de un porcentaje del citado impuesto.

2.2 En el **Concepto nro. 020874 de 4 de agosto de 2016**, se le preguntó a la DIAN si *“entidades como Ecopetro⁸ constituidas bajo la forma de sociedades de economía mixta al ser organismos descentralizados pueden dar aplicación al artículo 116 del Estatuto Tributario”*.

Para responder esta consulta, la Administración se remitió a lo expuesto en el concepto nro. 15766 de 17 de marzo de 2005, en el siguiente aparte: *“[e]n 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 precedencia, según el caso, exige la legislación tributaria”*.

Y respecto de la aplicación del artículo 116 del ET, en relación con el artículo 115 del mismo ordenamiento, se hizo alusión al concepto nro. 023640 de 2009, en el que se dijo que *“(…) la norma no*

⁷ “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”.

⁸ Conforme con el artículo 1 de la Ley 1118 de 2006, ECOPETROL S.A. se organizó como una Sociedad de Economía Mixta de carácter comercial, del orden nacional, vinculada al Ministerio de Minas y Energía.

pretendió otorgar un tratamiento especial para los organismos descentralizados en materia de deducciones, sino equipararlos a la generalidad de contribuyentes permitiendo que tales conceptos fueran tomados como deducción y no como descuento tributario”.

2.3 Es decir, en los conceptos nros. 023640 de 20 de marzo de 2009 y 020874 de 4 de agosto de 2016, en términos generales, la DIAN interpretó que conforme con el artículo 116 del ET, las **entidades descentralizadas** pueden deducir las regalías y el GMF, siempre que cumplan los requisitos generales y especiales para su procedencia.

2.4 Como puede verse, la tesis expuesta en dichos conceptos, referida a las condiciones y requisitos que deben cumplir las entidades descentralizadas, beneficiarias del artículo 116 del E.T., es diferente de la prevista en el concepto nro. 15766 de 17 de marzo de 2005⁹, anulado por esta jurisdicción¹⁰, en el que la DIAN interpretó que el artículo 116 del ET, se le debía hacer extensivo a los **demás contribuyentes**, cuando, en realidad, la norma se refiere, de manera exclusiva, a las entidades descentralizadas- *ratio decidendi* de la sentencia anulatoria-.

⁹ En este concepto la DIAN concluyó que “a la luz de los artículos 77 y 107 del Estatuto Tributario y obedeciendo la filosofía que inspiró el **artículo 116** *ibídem*, (...) 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” (Negrilla de la Sala).

¹⁰ Sentencia de 12 de octubre de 2017, radicado nro. 11001-03-27-000-2013-00007-00 (19950) C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

2.5 Conforme con lo expuesto, se concluye que el problema jurídico y la tesis planteada por la DIAN en el concepto nro. 15766 de 17 de marzo de 2005 –anulado-, no guarda plena identidad con los propuestos en los conceptos nros. 023640 de 20 de marzo de 2009 y 020874 de 4 de agosto de 2016 –demandados-.

2.6 En este orden de ideas, para la Sala, la referencia al concepto nro. 15766 de 17 de marzo de 2005, anulado por esta Sección, **no es suficiente** para decretar la medida cautelar, porque el meollo del asunto, que es el que origina la demanda, no es propiamente definir si el artículo 116 se aplica a otros contribuyentes, **sino la condiciones y requisitos que las entidades descentralizadas** deben cumplir para gozar de esos beneficios.

2.7 Eso explica que deban analizarse los argumentos expuestos por la parte actora en la solicitud de medida cautelar.

3 ANÁLISIS DE LOS ARGUMENTOS EXPUESTOS EN LA SOLICITUD DE MEDIDA CAUTELAR¹¹

3.1 La parte actora afirmó que el artículo 116 del ET sí confirió un tratamiento especial y diferencial a las entidades descentralizadas y, por ende, para acceder al mismo, estas entidades no deben cumplir todos los requisitos –generales y especiales- a los que están sometidos los demás contribuyentes, porque se restringe su aplicación.

¹¹Respecto al análisis de los argumentos de la medida cautelar que no fueron analizados en el auto que se suplica se acoge la posición mayoritaria de la Sala expuesta en la providencia del 13 de diciembre de 2017, radicado 68001-23-33-000-2015-01028-01 (22804).

Aseguró que con la expedición del concepto nro. **023640 de 20 de marzo de 2009**, la DIAN desconoció el propósito del legislador, que concibió un tratamiento especial (art. 116 ET), que es posterior a la norma general (art. 115 Ib.).

Y precisó que, el hecho que el legislador haya adecuado la norma al sistema tributario (cuando corrigió el error de técnica jurídica), no significa que el tratamiento diferencial otorgado a las entidades descentralizadas pierda su carácter de especial.

En lo que tiene que ver con el **concepto nro. 020874 de 4 de agosto de 2016**, el demandante precisó que las regalías no son deducibles para cualquier contribuyente, pues el artículo 116 del ET estableció que solo son deducibles para las entidades descentralizadas.

3.2 Para resolver, se pone de presente que en la sentencia de 12 de octubre de 2017¹², citada con anterioridad, la Sala hizo las siguientes precisiones:

A partir del año 1974, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta son contribuyentes del impuesto de renta, de acuerdo con el régimen aplicable a las sociedades anónimas (art. 2 D.L. 1979/74).

Con el Decreto Legislativo 1979 de 1974, se autorizó a los organismos descentralizados para deducir del impuesto de renta y complementarios los pagos de impuestos, regalías, participaciones y otras contribuciones (art. 6).

¹² Radicado nro. 11001-03-27-000-2013-00007-00 (19950) C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

Si bien, este decreto equiparó las entidades descentralizadas a las sociedades anónimas, para aplicarles el régimen vigente, también previó para ellas una disposición especial que les permitió deducir regalías y participaciones, impuestos y contribuciones.

La modificación introducida por el artículo 38 de la ley 75 de 1986, *“tenía como finalidad corregir un error consistente en que, del tenor literal de la norma, las entidades descentralizadas y conforme a lo dispuesto desde el Decreto Ley 1979 de 1974, aplicaban la deducción de los impuestos, regalías, participaciones y otras contribuciones, al impuesto de renta y no a la renta bruta, es decir, que lo pretendido con la reforma fue equiparar el tratamiento de la deducción como tal o, en otras palabras, darle el tratamiento que tienen todas las deducciones”*.

De esta manera, a las deducciones reconocidas a las entidades descentralizadas (art. 116 ET), se les otorgó *“el tratamiento que tienen todas las deducciones”*, *“para hacerlo acorde con la normativa que regula el sistema ordinario de depuración (art. 26 del ET)”*.

Teniendo en cuenta lo anterior, la Sala aclaró que la nulidad del concepto nro. 15766 de 17 de marzo de 2005 operaba **“sin perjuicio** que frente a los demás contribuyentes y en cada caso concreto, se analice si la deducción por pago de regalías reúne los requisitos del artículo 107 E.T., pues su procedibilidad no puede ser definida de manera general vía concepto” (Negrilla original).

Es decir, en criterio de la Sala, el hecho que el artículo 116 del ET solo le resulte aplicable a las entidades descentralizadas, no impide que los demás contribuyentes lleven como deducciones los pagos por regalías, porque el artículo 107 del ET se lo permite, siempre que cumplan los requisitos legales.

Lo dicho en la sentencia y, especialmente los antecedentes históricos del artículo 116, que se citan, descartan, a juicio de la Sala, que el Legislador hubiere previsto un tratamiento especial en materia de regalías, para los entes descentralizados, respecto del otorgado a los demás contribuyentes, porque en uno y otro caso, la procedencia de la deducción está sometida al cumplimiento de los requisitos legales. Igual razonamiento se hace respecto a la deducción por impuestos, prevista en la misma norma.

3.3 Conforme con lo anterior, no procede la suspensión provisional del **concepto nro. 023640 de 20 de marzo de 2009**, porque en los términos del artículo 116 del ET, las entidades descentralizadas tienen derecho a deducir los impuestos, *“siempre y cuando cumplan los requisitos que para su deducibilidad exigen las normas vigentes”*.

Es decir, contrario a lo razonado por la parte actora, el artículo 116 del ET no le confiere un tratamiento especial a las entidades descentralizadas, que les permita de manera automática y sin límites, acceder a la deducción de impuestos, porque esta misma norma se encargó de señalar que su procedencia está supeditada al cumplimiento de los requisitos legales.

El artículo 115 del ET, en los términos en que fue modificado por el artículo 4 de la Ley 1111 de 2006, norma vigente para cuando se expidió el concepto nro. 023640 de 20 de marzo de 2009, indicó que procedía la deducción del **“veinticinco por ciento (25%) del Gravamen a los Movimientos Financieros efectivamente pagado por los contribuyentes durante el respectivo año gravable, independientemente que tenga o no relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente, siempre que se encuentre debidamente certificado por el agente retenedor”**¹³ (Negrilla de la Sala).

¹³ Este porcentaje del 25% se incrementó al 50%, con el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010.

Por esta razón, si se toma en consideración la tesis expuesta en dicho concepto, según la cual, *“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”*, se concluye que esta atiende lo previsto en las normas citadas, razón suficiente para que no prospere la suspensión provisional.

3.4 En lo que tiene que ver con el **concepto nro. 020874 de 4 de agosto de 2016**, la Sala observa que este se debe suspender en uno de sus apartes, porque la consulta versó sobre la posibilidad de que ECOPETROL (entidad descentralizada) pudiera aplicar el artículo 116 del ET, pese a lo cual, la DIAN respondió 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 precedencia, según el caso, exige la legislación tributaria”* (negrilla de la Sala).

Que la DIAN, en este concepto, haya afirmado que el artículo 116 del ET aplica para toda clase de contribuyentes, claramente contraría lo previsto en la norma en cita, que está dirigida, de manera exclusiva a las entidades descentralizadas, como es el caso de ECOPETROL.

De esta manera, se suspenderá de manera provisional el aparte *“para toda clase de contribuyentes”*, dejando a salvo lo demás, porque conforme con lo expuesto con anterioridad, su contenido no desconoce normas de rango superior.

Ahora bien, en lo que tiene que ver con la parte del concepto, según la cual, *“(…) la norma no pretendió otorgar un tratamiento especial para los organismos descentralizados en materia de deducciones, sino equiparlos a la generalidad de contribuyentes permitiendo que*

tales conceptos fueran tomados como deducción y no como descuento tributario”, la Sala no evidencia la vulneración del artículo 116 del ET, como lo sostuvo el demandante, porque como se analizó con anterioridad, dicha norma no otorgó un tratamiento especial a las entidades descentralizadas y de su contenido se extrae que las sumas de dinero pagadas por concepto de impuestos, regalías y contribuciones, pueden ser llevadas como deducciones, por parte de dichas entidades, siempre y cuando “cumplan los requisitos que para su deducibilidad exigen las normas vigentes”.

Supuestos que se deben verificar en cada caso en concreto.

4. CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo dicho, se modificará la providencia suplicada y, en su lugar: (i) se negará la solicitud de medida cautelar de suspensión provisional del concepto nro. 023640 de 20 de marzo de 2009 y (ii) se declarará la suspensión provisional del aparte “*para toda clase de contribuyentes*”, previsto en el tercer inciso del concepto nro. 020874 de 4 de agosto de 2016.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta,

RESUELVE

Primero: MODIFÍCASE el auto de 25 de enero de 2018, objeto del recurso de súplica.

En su lugar:

1. **NIÉGASE LA SUSPENSIÓN PROVISIONAL** del concepto de la UAE - DIAN nro. 023640 de 20 de marzo de 2009.

2. **SUSPÉNDASE DE MANERA PROVISIONAL EL APARTE** “*para toda clase de contribuyentes*” del concepto de la UAE - DIAN nro. 020874 de 4 de agosto de 2016, que aparece subrayado en el texto transcrito a continuación:

“(…) 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 precedencia, según el caso, exige la legislación tributaria” (Se subraya).

Segundo: ORDÉNASE a la Secretaría de la Sección que, una vez notificado el presente auto, regrese el expediente al despacho del Magistrado Sustanciador.

Notifíquese y devuélvase el expediente al Despacho Sustanciador.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ