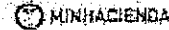


Kolombia

STJ
D.O

51



Dirección de Gestión Jurídica

100202208- 1173

Bogotá D.C. 29 NOV. 2016

Doctor:
GUSTAVO GALVIS HERNANDEZ
juan.fuentes@andesco.org.co
Calle 93 No 13-24 Piso 3
Bogotá D.C.

DIAN No. Radicado: 000S2016032738
 Fecha: 2016-11-30 01:55:31 PM
 Remitente: Sede NIVEL CENTRAL
 Depen: DIR. GES JURIDICA
 Destinatario: GUSTAVO GALVIS HERNANDEZ
 Anexos: 0 Folios: 8

PwC impuestos en línea
 Revisó:

Ref: Radicado 006375 del 22/03/2016 - Solicitud de reconsideración del Concepto 025661 de 2015 -

Cordial saludo, Sr. Galvis:

Conforme con el artículo 19 del Decreto 4048 es función de esta Dirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

Se solicita la reconsideración del **Concepto 025661 del 3 de septiembre de 2015**, manifestando que: *"...además de no ser consistente con los criterios de interpretación de la ley a que hacen referencia los métodos exegético, teleológico y sistemático, hace inaplicable en la práctica una norma concebida para levantar una restricción, en aras de viabilizar el desarrollo del proyectos que aportan al país".*

Asegura que la interpretación contenida en los pronunciamientos de la administración tributaria parte de dos supuestos esenciales. El primero es que la condición de propósito especial, consagrada en el parágrafo 4 del artículo 118-1 del Estatuto Tributario es atribuible a tres categorías de sujetos que contempla la norma, esto es, a las sociedades, entidades y vehículos. El segundo es que las empresas no tienen como propósito especial la realización de proyectos para la construcción de infraestructura de servicios públicos.

Seguidamente presenta argumentos en contra de estos dos supuestos y propone varios criterios de interpretación para fundamentar sus argumentos.

Para atender en forma particular los argumentos presentados por el solicitante se agrupan en los 4 puntos que el mismo presento, los cuales serán atendidos en su orden así:

1.- Primer supuesto de la interpretación oficial.

Advierte que de la lectura de la norma no se puede dilucidar si la condición de propósito especial es atribuible a los tres tipos de sujetos mencionados o solamente al último de ellos, señalando que desde un punto de vista estrictamente gramatical la expresión contenida en el

parágrafo 4 citado admite dos interpretaciones, razón por la cual hay que acudir a otros criterios o métodos que permitan entender su alcance.

Expone que en aplicación del criterio de interpretación sistemática se encuentra que la condición de propósito especial solo se puede predicar de aquellos sujetos a los que la ley expresamente les atribuye esta condición y no a otros sujetos.

Agrega que no existe en la legislación colombiana una definición de sociedades de propósito especial. En cambio si existen disposiciones que se refieren a los vehículos de propósito especial.

Concluye que la condición de propósito especial solo es atribuible a la categoría de sujetos que la ley expresamente les confiere esa condición y por tanto, la regla de excepción a la subcapitalización puede ser aplicada por empresas de servicios públicos, dado que están incluidas en la categoría general de sociedades y entidades contempladas en la disposición.

1.1.- Frente a este punto resulta pertinente precisar que el consultante señala que en aplicación del método gramatical el parágrafo citado admite dos interpretaciones, sin identificar cuáles son las reglas que está utilizando para llegar a una interpretación diferente a la expuesta en el oficio censurado.

Hecha la anterior precisión corresponde señalar que la interpretación sistemática no puede alegarse del contenido gramatical de la norma para llegar a conclusiones ajenas a las premisas contenidas en la disposición.

Cabe corregir que a falta de una definición legal la condición de propósito especial se debe entender en su sentido natural y obvio o en el sentido que se utilice en un área del conocimiento, ya sea ciencia o arte.

Por tanto, no es aceptable el argumento utilizado por el consultante, que explica que ante la ausencia de definición legal de sociedades de propósito especial y de entidades de propósito especial, solamente existen vehículos de propósito especial porque sí existen disposiciones que refieren al propósito especial y por tanto, únicamente le es atribuible la categoría a dichos sujetos.

Para el Despacho esta argumentación resulta paradójica, pues llega al extremo de exigir que todas las palabras utilizadas en la ley, deberían tener una definición legal, o de lo contrario no podrían ser entendidas o aplicadas para ciertos fines en la ley.

Adicionalmente, carece de asidero jurídico señalar que existen normas que definen los vehículos de propósito especial, cuando lo que aporta el consultante es la Circular Externa No. 047 de 2008 de la Superintendencia Financiera de Colombia, que no trae en sentido estricto una definición de carácter legal para el ámbito tributario sino que se refiere a una enunciación de vehículos de propósito especial para los procesos de titularización de cartera.

En síntesis, en contraste con lo expuesto por el consultante, en el oficio de este despacho se colige que no existe definición legal de vehículos de propósito especial, por tanto, al no existir definición legal, se debe acudir a las reglas de los artículos 28 y 29 del Código Civil.

ARTICULO 28. <SIGNIFICADO DE LAS PALABRAS>. Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el

legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.

ARTICULO 29. <PALABRAS TÉCNICAS. Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han formado en sentido diverso.

A falta de definición legal, pierde apoyo la conclusión a la que llega el peticionario en este punto.

No obstante, cabe reiterar que el párrafo 4º del artículo 118-1 debe tomarse en su sentido literal, acorde con las reglas de construcción de oraciones de la Real Academia de la Lengua, entre las cuales se consagra que los adjetivos pospuestos pueden identificar los sustantivos previos conservando el género y número del último al que se unen.

Así las cosas, la expresión "propósito especial" es adjetivada con la intención de evitar la repetición para cada uno de los sustantivos que le anteceden.

Dicha construcción gramatical es totalmente válida; por tanto, cualquier interpretación gramatical diferente debe fundamentarse en una regla que permita otra tipo de estructura y que resulte racional y lógica con las expuestas por la Real Academia de la Lengua Española, y que son observadas en el párrafo objeto de estudio.

PARÁGRAFO 4o. Lo dispuesto en este artículo no se aplicará a los casos de financiación de proyectos de infraestructura de servicios públicos, siempre que dichos proyectos se encuentren a cargo de sociedades, entidades o vehículos de propósito especial.

1.2.- Por otra parte, en caso de ambigüedad de esta expresión adjetivada basta acudir al contexto para solucionar el alcance sin que sea necesario buscar otros textos normativos.

En el mismo sentido gramatical, corresponde destacar que el texto prevé una excepción a la aplicación de la regla de subcapitalización, exclusión que se dirige exclusivamente a la financiación de proyectos de infraestructura con la condición que estén a cargo de sociedades, entidades o vehículos de propósito especial.

Por tanto, es ineludible el cumplimiento de estas dos condiciones, a partir de una interpretación literal del enunciado normativo.

1.3.- Es procedente afirmar que la oración se encuentra justamente construida, porque el párrafo en estudio utiliza la conjunción "O" que para este caso denota identidad o equivalencia de los dos últimos sustantivos, razón por la cual la expresión adjetivada (propósito especial) aparece en singular y en masculino pues los sustantivos -sociedades, entidades, vehículos- son de diferente género (regla para adjetivos pospuestos a sustantivos unidos por la conjunción o

<http://lema.rae.es/dpd/srv/search?id=XEVeLzVZaD6CG25cW5>.

Así las cosas, siguiendo esta regla, en el párrafo cada sustantivo se interpretaría así: "Sociedades de propósito especial", "Entidades de propósito especial", "Vehículos de propósito especial" cada una de ellas a cargo de la financiación de proyectos de infraestructura, teniendo en cuenta que la conjunción "O" conjunción es disyuntiva, esto es, denota exclusión,

alternativa.

1.4.- Por lo expuesto no resultan de recibo los argumentos presentados en este punto.

2.- Segundo supuesto de la interpretación oficial.

Afirma el consultante que la infraestructura de servicios públicos es una condición indispensable para la prestación de estos servicios y, en tal sentido, no puede sostenerse que la construcción de dicha infraestructura no hace parte del objeto o propósito de las empresas prestadoras de servicios públicos.

Concluye que en ninguna parte se exige que el objeto de las sociedades o entidades beneficiarias de la excepción sea exclusivamente la construcción de infraestructura de servicios públicos o que esta actividad no pueda desarrollarse en forma concomitante con la prestación de servicios públicos.

2.1.- Para atender esta afirmación debe aclararse que el oficio no tiene como supuesto que las empresas de servicios públicos no tienen como propósito especial la realización de proyectos de infraestructura.

Esta afirmación, realizada por el consultante carece de validez, en la medida que plantea y agrega como supuesto un contenido que no es propio de la interpretación de la Administración y al mismo tiempo se encuentra por fuera del contexto en que se originó.

2.2.- El tenor literal de la conclusión del concepto 025661 de 2015 de 3 de septiembre dice:

"Lo anterior debido a la condición planteada en la norma en comento sobre el tipo de ente a la que aplica la excepción: sociedades, entidades o vehículos de propósito especial, siendo esta última acepción obligatoria en todos los casos, es decir que en cada uno de los casos la constitución de estos entes debe tener como propósito la construcción de proyectos de infraestructura para la prestación de servicios públicos. Nótese como en el párrafo 4º se utiliza la palabra "siempre" para establecer esta condición.

Este requisito no se entiende cumplido en el caso de una empresa prestadora de servicios públicos, pues esta no se constituye con ese propósito, tal como lo señala el artículo 17 de la Ley 142 de 1994 que respecto de su naturaleza jurídica señala que son sociedades por acciones cuyo objeto es la prestación de los servicios públicos de que trata esta Ley".

Como se puede observar la conclusión es precisa y se limita a mostrar que una empresa prestadora de servicios públicos no es una sociedad de propósito especial a las que se refiere la exención, habida cuenta que no se constituye con un propósito especial de construcción de un proyecto de infraestructura de servicios y, además, por norma legal deben constituirse como sociedades por acciones con un objeto específico que es la prestación de servicios públicos.

2.3.- Así las cosas, si bien es posible que una empresa prestadora de servicios públicos ejecute proyectos de infraestructura para prestar los servicios, dicha circunstancia no la permite clasificar como una sociedad o entidad de propósito especial.

Adicionalmente, la norma si exige para la exención que los proyectos se encuentren a cargo de

sociedades o entidades de propósito especial.

Por todo lo expuesto no son aceptables los dichos del solicitante.

3.- Interpretación Teleológica.

Se expresa en la solicitud que aplicando el criterio de interpretación teleológica, la voluntad del legislador fue claramente viabilizar la inversión en el sector económico crucial para la competitividad del país y para la mejora de la calidad de vida de los ciudadanos, en el cual se manejan altos niveles de endeudamiento y así lo entendió la Corte Constitucional en Sentencia C-622 de 2015.

En seguida asegura que bajo este criterio, es evidente que la interpretación restrictiva de la administración impide que se logre el cometido de la norma.

3.1.- Frente a lo afirmado, es prudente explicar que la voluntad del legislador no coincide con la exposición que realiza el peticionario, habida cuenta que en ningún sentido el límite de subcapitalización impide viabilizar la inversión económica o deteriora la calidad de vida de los ciudadanos, pues la decisión de acudir a endeudamiento y la magnitud del mismo para el desarrollo de proyectos hace parte del manejo financiero de cada empresa, sociedad o entidad contribuyente, que son quienes deciden sus actuaciones y proyectos atendiendo las directrices y pautas fijadas por el legislador para la obtención de beneficios en materia tributaria.

En igual sentido, no existe prueba que la aplicación de esta norma de carácter exceptivo origine directamente los efectos mencionados.

3.2.- Al contrario de lo explicado por el consultante debe señalarse que la intención del legislador fue separar la ejecución de los proyectos de infraestructura de otras actividades y condicionarla con otro componente, que son las entidades especiales que pudieran estar a cargo de estos; por ello, no pueden asimilarse a las actividades que desarrollan las empresas prestadoras de servicios públicos, esta interpretación de la administración resulta totalmente acorde con el método literal explicado en la respuesta al punto número 1.

3.3.- Por otra parte, no puede aceptarse que la interpretación teleológica expuesta por el peticionario tiene algún soporte en la sentencia C-622 de 2015, pues del contenido literal de la sentencia no se puede llegar a dicha conclusión, considerando que en la decisión de la Corte Constitucional se tratan diferentes problemas que no alcanzan a sintetizarse como se propuso en el escrito de reconsideración que es objeto de estudio.

En sentido opuesto a lo explicado por el peticionario, la Corte explica lo mismo que el oficio cuestionado y confirma que la excepción se fundamenta en las especificidades relevantes para los contribuyentes que son objeto del beneficio sin agregar que cobija a otros contribuyentes en general como las sociedades o empresas de servicios públicos.

En oficio 022264 de 19 de agosto de 2016, el cual se anexa para su conocimiento, se atendió un argumento similar y se explicó:

"Otro aspecto que llama la atención de este Despacho, con el cual no está de acuerdo, es la interpretación expuesta por el peticionario que al mostrar los móviles que llevaron al legislador a introducir la excepción en comentario señala que la H. Corte Constitucional en sentencia C-665 de 2014, Magistrado Ponente: Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, no entiende que para aplicar la

excepción se tengan que crear nuevas entidades o que se desarrollen proyectos de infraestructura por fuera de las entidades creadas y reguladas por la Ley de Servicios Públicos.

La anterior tesis que no se evidencia al estudiar dicha sentencia, pues los problemas jurídicos resueltos en dicha providencia fueron los siguientes:

A la Corte le corresponde determinar (i) si el establecimiento de un límite por encima del cual los contribuyentes del impuesto de renta y complementarios deben tributar, sin que proceda la deducción de los gastos por concepto de intereses que excedan el límite fijado, introduce entre evasores y no evasores una equiparación injustificada y violatoria de los derechos a la igualdad y al debido proceso, del principio de buena fe, de la libertad de empresa y de los principios de equidad y progresividad en materia tributaria y también (ii) si la no aplicación del referido límite a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que estén sometidos a inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia atenta contra el derecho a la igualdad y el principio de buena fe.

En ese sentido se encuentra la siguiente síntesis:

7. Síntesis de la providencia

Al examinar los cargos que el actor esgrimió en contra de la constitucionalidad del artículo 109 de la Ley 1607 de 2012, que con las finalidades de propender la capitalización de las empresas y de enfrentar la evasión, estableció un límite de endeudamiento que cuando es superado impide la deducción de los gastos por intereses a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, la Corte Constitucional los despachó desfavorablemente, tras efectuar algunas consideraciones sobre la subcapitalización y sobre el amplio margen de configuración que le corresponde al legislador en materia tributaria.

En efecto, la Corte consideró que no se viola el principio de igualdad, porque la regla legislativa se aplica a todos, no parte de distinguir entre evasores y no evasores ni tiene el carácter sancionatorio que el actor le atribuye. Para la Corporación tampoco se vulnera el debido proceso, pues la regla ha sido fijada por el legislador a partir de consideraciones que atienden la realidad de los hechos y una vez formulada, se aplica a todos sus destinatarios, con independencia de su nivel de endeudamiento y sin que estos puedan ser admitidos a controvertir, en los casos concretos, las razones que tuvo el legislador para optar por esa regla dándole alcance general.

Para la Corte tampoco se desconoce la presunción de buena fe, ya que el precepto no busca sancionar a los evasores ni somete injustificadamente al límite en ella previsto a no evasores y de otra parte, el artículo 83 de la Carta no es barrera que impida al legislador modificar la legislación tributaria, procurar correctivos a prácticas abusivas o enfrentar la evasión, para lo cual no tiene por qué presumir la mala fe de los contribuyentes.

En cuanto a la alegada violación de la libertad de empresa, la Corte estimó que no se configura, pues al fijar un límite al endeudamiento para efectos de que los intereses pagados en razón de créditos que excedan ese límite no sean deducibles, el legislador no prohíbe el endeudamiento ni le fija topes que no deban superarse, aunque interviene para incentivar la capitalización de las empresas y desestimular la financiación mediante deudas, lo cual se enmarca dentro del bien común que sirve de límite a la iniciativa privada y a la actividad económica, para cuya regulación el legislador cuenta con un amplio margen configurativo, que encuentra su razón de ser en que las libertades de contenido económico no son preferentes, imponiéndose en relación con ellas el criterio de inconstitucionalidad manifiesta.

También precisó la Corte que la argumentación vertida en la demanda no logra demostrar la alegada violación de los principios de equidad y progresividad tributaria, porque sostener que por obra de la disposición demandada las personas que trabajan con crédito pagan más

impuestos y que se empeora la situación de las personas de menores recursos, favoreciéndose a los más solventes que no necesitan financiarse con deuda, pasa por alto que los intereses no son el único rubro que puede ser gravado, puesto que también los recursos propios deben ser declarados, ignora que la deducción de los gastos por intereses es permitida cuando el nivel de endeudamiento se ubica por debajo del límite fijado y que la regla fijada por el legislador tiene como destinatarios a las personas que se endeuden, de quienes se espera que, responsablemente, examinen sus posibilidades de endeudamiento y ajusten su conducta a lo preceptuado en un artículo previamente conocido.

El último cargo por violación del principio de igualdad derivada de la no aplicación a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios sometidos a inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia de lo dispuesto en el artículo demandado, también ha sido despachado desfavorablemente por la Corte y solo en la medida de lo alegado por el demandante, quien se limitó a equiparar a los referidos contribuyentes con el resto de los destinatarios del precepto para alegar que la exclusión es injustificada, siendo que la índole de las actividades desarrolladas por las entidades cuyo objeto es la captación de recurso del público les obliga a actuar con base en un endeudamiento que, por obvias razones, supera con amplitud el límite establecido en el precepto, motivo este que no fue atacado por el demandante, llamado a desvirtuar la presunción de constitucionalidad que en estas materias actúa con indudable fuerza, dado el amplísimo margen de configuración que asiste al legislador y la operancia del criterio de inconstitucionalidad manifiesta que el actor debe demostrar".

En consecuencia, no hay lugar a modificar el contenido del oficio por estos cuestionamientos.

4.- Interpretación consecuencialista.

Refiere que si la excepción a la regla de subcapitalización del artículo 118-1 del Estatuto Tributario solo pudiera aplicarse a las sociedades y entidades que tengan como único propósito la construcción de infraestructura de servicios públicos, sin incluir su prestación los beneficiarios serían simplemente las empresas que funjan como proveedores de las empresas de servicios públicos.

Adicionalmente se asegura que la doctrina oficial resulta contraria al ordenamiento jurídico y al propósito mismo de la disposición, y agrega que no es consistente con los criterios de interpretación de la ley y hace inaplicable en la práctica una norma concebida para levantar una restricción en aras de viabilizar el desarrollo de proyectos que aportan al progreso del país.

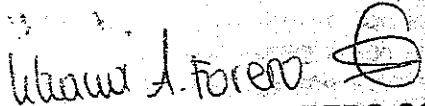
Sobre el particular es menester recordar que la apreciación que hace el consultante resulta parcializada e inductiva, porque está dirigida a demostrar que la regla de excepción solo aplicaría a cierto tipo de empresas.


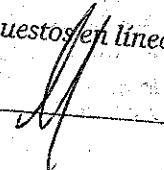
No obstante, esta circunstancia no afecta en forma alguna la interpretación realizada por la Administración; porque ésta aplicó los principios de interpretación y aplicación restrictiva de las excepciones, ya que este tipo de normas tienen como finalidad fijar tratamientos especiales para cierto tipo de contribuyentes, de lo contrario perderían la naturaleza de exceptiva que la Ley les otorga.

Finalmente, con este tipo de restricciones dadas por el legislador con fundamento en la potestad de configuración normativa, no se impide el desarrollo ni la viabilidad de proyectos de infraestructura de servicios públicos. Por todo lo expuesto no hay lugar a reconsiderar el concepto 025661 de 3 de septiembre de 2015, radicado 10020208-818 de septiembre de 2015.

En los anteriores términos se absuelve 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 nuestras bases de datos jurídicas ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo el ícono de "Normatividad" – "técnica", y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,


LILIANA ANDREA FORERO GOMEZ
Directora de Gestión Jurídica

 *PwC impuestos en línea*
Revisó: 

Anexo: Oficio 022264 de 2016. En cuatro (4) folios.

P:Jmmr./ R:Ppcc, Cnyd.