



Radicación: 11001-03-27-000-2022-00056-00 (26894)

Demandante: Andrea Marcela Jiménez Sierra

**AUTO**

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

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá D.C., diez (10) de marzo de dos mil veintitrés (2023)**

**Referencia:** Medio de control de nulidad  
**Radicación:** 11001-03-27-000-2022-00056-00 (26894)  
**Demandante:** ANDREA MARCELA JIMENÉZ SIERRA  
**Demandada:** U.A.E. DIAN

**Temas:** Resuelve solicitud de suspensión provisional. Conceptos DIAN 056282 del 26 de septiembre de 2014 y 025661 del 3 de septiembre de 2015, y Oficios DIAN 034420 del 1 de diciembre de 2015; 022264 del 19 de agosto de 2016, y 1173 del 29 de noviembre de 2016.

**AUTO – Resuelve solicitud de medida cautelar**

El Despacho resuelve la solicitud de medida cautelar de suspensión provisional presentada por la demandante en el proceso de la referencia, una vez surtido el traslado ordenado por el inciso segundo del artículo 233 de la Ley 1437 de 2011.

**ANTECEDENTES**

**La demanda**

Andrea Marcela Jiménez Sierra promovió el medio de control de nulidad (parcial) contra los conceptos números 056282 del 26 de septiembre de 2014 y 025661 del 3 de septiembre de 2015, y los oficios números 034420 del 1.º de diciembre de 2015, 022264 del 19 de agosto de 2016, y 1173 del 29 de noviembre de 2016, expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, sobre el alcance del párrafo 4.º del artículo 118-1 del Estatuto Tributario, que consagra una excepción al régimen de subcapitalización en el caso de financiación de proyectos de infraestructura de servicios públicos<sup>1</sup>.

Según la demandante, los conceptos y oficios demandados contienen una interpretación restrictiva y equivocada de la norma tributaria, en la medida en que en estos se sostiene que la excepción a la regla de subcapitalización introducida por el párrafo 4.º del artículo 118-1 del E.T. no se aplica a las empresas prestadoras de servicios públicos, cuando dicha conclusión no se ajusta ni al tenor literal ni a una interpretación sistemática de la ley. La interpretación que hace la administración tributaria en los actos demandados conduce a que la norma interpretada sea inaplicable e inútil, en contraste con el propósito del legislador con su expedición, en tanto genera trabas para el desarrollo de proyectos de infraestructura de servicios públicos.

<sup>1</sup> Documento nro. 2 en el índice del proceso en la plataforma electrónica SAMAI.



La excepción a la aplicación de la regla de subcapitalización objeto de análisis en los oficios y conceptos demandados no puede interpretarse de forma literal, para llegar a la conclusión de que solo cubre a sociedades, entidades o vehículos de inversión de propósito especial, con exclusión de las empresas de servicios públicos. El art. 118-1 E.T. no dice que el "propósito especial" de la entidad o sociedad beneficiaria sea la infraestructura o la construcción de infraestructura, ni que el "objeto especial" sea también un "objeto único". Además, el término "sociedades, entidades o vehículos de propósito especial" no está definido en la ley.

La administración plantea una supuesta interpretación teleológica del artículo 118-1 E.T. que resulta errada, pues desconoce que su objeto era viabilizar las inversiones en infraestructura en servicios públicos. La DIAN se basa en premisas sin fundamento técnico o jurídico, pues no ofrece una explicación plausible que le permita excluir a las empresas de servicios públicos de la excepción a la regla de subcapitalización.

Por otra parte, la interpretación administrativa contenida en los actos demandados viola el principio de reserva de ley, pues establece una limitación a la aplicación de normas relativas a impuestos, que solo compete al legislador. Además, ello genera un agravio injustificado al interés general de la población colombiana, pues desincentiva la inversión de las empresas de servicios públicos en el desarrollo de proyectos de infraestructura y, en consecuencia, afecta la expansión, el mantenimiento y la interconexión de las redes a su cargo.

La demanda fue admitida mediante auto del 29 de noviembre de 2022<sup>2</sup>.

## **SOLICITUD**

La demandante solicitó como medida cautelar la suspensión provisional de los oficios demandados, en los apartes relativos a los asuntos arriba mencionados, por considerar que contradicen las normas constitucionales, legales y reglamentarias de carácter superior en las cuales debieron fundarse, y generan un perjuicio al interés general de la población por encarecer el desarrollo de proyectos del sector de los servicios públicos.

Para la demandante, de la confrontación de las normas que se estiman como violadas y los conceptos demandados se desprende que hubo una violación a los principios de reserva de ley y de legalidad tributaria, pues con la interpretación consignada en tales actos se restringe el alcance de una norma tributaria sin tener competencia para ello. Incluso, la DIAN llega a acuñar términos como "sociedades de propósito especial", "entidades de propósito especial" y "vehículos de propósito especial", con el objeto de justificar que las empresas de servicios públicos no puedan incluirse dentro de la excepción, limitación que no fue prevista por el legislador en la norma interpretada, y que desconoce la naturaleza y funciones de las empresas de servicios públicos.

La interpretación que hace la DIAN desconoce además la habilitación legal expresa para que estas empresas puedan participar en el desarrollo de la infraestructura de los servicios públicos que prestan, así como el interés general de la población al limitar y encarecer sin justificación el desarrollo de la infraestructura de servicios públicos.

<sup>2</sup> Documento nro. 4 en el índice del proceso en SAMAI.



## OPOSICIÓN

Mediante auto del 29 de noviembre de 2022, se ordenó surtir traslado de la solicitud de medida cautelar por el término de cinco días previsto en el inciso segundo del artículo 233 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo<sup>3</sup>.

Dentro del término señalado, la **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales** solicitó negar la medida cautelar<sup>4</sup>.

A su juicio, la doctrina de la entidad contenida en los oficios demandados no desconoce ni vulnera las disposiciones constitucionales y legales que está llamada a aplicar, ya que la excepción descrita se interpretó en el sentido de que solo puede favorecer a los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta que previó el legislador.

Para la administración, la excepción a la regla de subcapitalización que trae el párrafo del artículo 118-1 E.T. es aplicable únicamente para la sociedad de propósito especial que se encarga de desarrollar, ejecutar, administrar y operar el proyecto para el que fue creada, y que es quien realiza el pago de intereses por el endeudamiento generado para desarrollar el proyecto de infraestructura. Para ello se puede utilizar una sociedad mercantil, o una fiducia mercantil según los intereses de las partes, el proyecto y los financiadores.

No es posible extender dicha excepción a las empresas prestadoras de servicios públicos, pues el legislador lo previó únicamente para la sociedad de propósito especial, cuya naturaleza jurídica es diferente. La interpretación contenida en los oficios demandados no ha sobrepasado el límite de competencias que la autoridad tributaria tiene establecida, teniendo en cuenta que hace una interpretación dentro de la hermenéutica jurídica para establecer que el beneficio tributario solo fue previsto por el legislador para sociedades, entidades o vehículos de propósito especial.

## CONSIDERACIONES

El artículo 238 de la Constitución Política dispone que la jurisdicción de lo contencioso administrativo puede suspender provisionalmente los efectos de cualquier acto administrativo susceptible de ser impugnado por vía judicial, cuando la transgresión de las normas invocadas como violadas surja: i) del análisis del acto demandado y de su confrontación con las normas superiores que se alegan como violadas o ii) del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud.

En concordancia con la norma constitucional citada, el artículo 229 de la Ley 1437 de 2011 establece que el juez o magistrado ponente, a petición de parte debidamente sustentada, puede decretar no solamente la suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos, sino las medidas cautelares que considere necesarias para proteger y garantizar provisionalmente el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia.

Entre las medidas cautelares que pueden ser decretadas por el juez o el magistrado ponente, el artículo 230 de la Ley 1437 de 2011 prevé la suspensión provisional de los efectos del acto administrativo demandado. Esta decisión está atada a un examen de

<sup>3</sup> Documento nro. 6 en el índice del proceso en la plataforma electrónica SAMAI.

<sup>4</sup> Documento nro. 19 en SAMAI.



legalidad o de constitucionalidad que el juez debe hacer para anticipar de alguna manera un caso de violación de norma superior por parte del acto acusado.

Descendiendo al caso concreto, a juicio del Despacho no es posible asegurar en forma categórica que la posición doctrinal de la administración tributaria en punto a la aplicación de la excepción de la regla general de subcapitalización contenida en el parágrafo del artículo 118-1 del Estatuto Tributario desconozca lo dispuesto por la ley, pues es necesario hacer un examen del alcance de este artículo, con el fin de determinar si la interpretación de la misma descarta o no su extensión a las empresas de servicios públicos domiciliarios.

La doctrina demandada no consagra una interpretación abiertamente contraria a lo dispuesto por el Estatuto Tributario en cuanto al ámbito de aplicación de dicha excepción, pues propone un entendimiento de la norma según su tenor literal, y busca aclarar su sentido teniendo en cuenta los términos utilizados por el propio legislador para delimitar su alcance y su propósito.

Así, será en la sentencia en la que se haga el correspondiente estudio de fondo sobre el alcance del parágrafo 5º. del artículo 118-1 E.T. donde se determinará si la doctrina oficial contenida en los oficios demandados contraviene o no el sentido de la norma que interpreta.

En conclusión, no se encuentra en este examen que exista una contradicción entre los oficios demandados y la ley interpretada que amerite su suspensión provisional, por lo que se negará la medida cautelar pedida por los demandantes.

En mérito de lo expuesto, el Despacho

## **RESUELVE**

**Negar la suspensión provisional** de los conceptos números 056282 del 26 de septiembre de 2014 y 025661 del 3 de septiembre de 2015, y los oficios números 034420 del 1 de diciembre de 2015, 022264 del 19 de agosto de 2016, y 1173 del 29 de noviembre de 2016, expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, por las razones expuestas en la presente providencia.

Según lo dispuesto en el Ley 2213 de 2022, se utilizarán los diferentes medios tecnológicos y de comunicación para cumplir los deberes constitucionales y legales, referentes al debido funcionamiento de la administración de justicia. Por tanto, es importante que los diferentes sujetos procesales originen sus actuaciones desde los correos electrónicos que informaron dentro del proceso.

Los escritos con las intervenciones, conceptos, respuestas, documentos y demás que deban ser allegados al proceso, deberán ser enviados al correo electrónico de la Secretaría de la Sección Cuarta: [ces4secr@consejodeestado.gov.co](mailto:ces4secr@consejodeestado.gov.co)  
Notifíquese y cúmplase.

*(firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**