

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., cuatro (4) de marzo de dos mil veintiséis (2026)

| | |
|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Referencia | Nulidad |
| Radicación | 11001-03-27-000-2025-00112-00 (30750) |
| Demandante | INDUSTRIA DE LICORES DEL VALLE |
| Demandado | DIRECCIÓN DE IMPUESTO Y ADUANAS NACIONALES DIAN |
| Temas | Suspensión provisional. Requisitos especiales de procedibilidad. Empresas industriales y comerciales del Estado. Revisor fiscal. |

AUTO INTERLOCUTORIO

El despacho decide sobre la suspensión provisional de los efectos de los conceptos 006807 (int. 632) del 2 de mayo de 2025 y 012098 (int. 1174) del 4 de agosto del mismo año, actos proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), según la solicitud presentada por Industria de Licores del Valle.

ANTECEDENTES

Hechos.

La DIAN profirió el concepto 006807 (int. 632) del 2 de mayo de 2025, que resolvió la siguiente consulta: «2. ¿Las empresas de licores, constituidas como Empresas Industriales y Comerciales del Estado, que desarrollan actividades en competencia con el sector privado están obligadas a presentar sus declaraciones tributarias firmadas por Revisor Fiscal?»¹.

En dicho acto, la autoridad tributaria analizó el contenido de los artículos 85 y 93 de la Ley 489 de 1998, el concepto 0066 del 29 de abril de 2024 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, el artículo 100 del Código de Comercio, el artículo 13 de la Ley 43 de 1990 y el artículo 93 de la Ley 1474 de 2011. Con base en estas normas, concluyó que las empresas industriales y comerciales del Estado (EICE), cuando desarrollan actividades comerciales en competencia con particulares, se rigen por disposiciones legales y reglamentarias de derecho privado, lo cual implica que deben cumplir obligaciones mercantiles, incluyendo las previsiones sobre revisoría fiscal.

Luego, puso de presente que el literal d) del artículo 580 del Estatuto Tributario establece que se entiende incumplido el deber de declarar los tributos cuando el denuncia sea presentado sin la firma del revisor fiscal, existiendo la obligación legal. También afirmó que no es competencia de la DIAN definir qué entidades están obligadas a tener revisor fiscal, sino verificar que las declaraciones tributarias sean firmadas por quien corresponda. Y aclaró que, en todo caso, lo previsto en esta norma no opera ipso iure, sino que requiere de un acto que lo declare, en garantía del derecho al debido proceso.

¹ Samai, índice 3, PDF de anexos de la demanda, página 8.

De otro lado, fue proferido el concepto 012098 (int. 1174) del 4 de agosto de 2025, que absolvió la siguiente consulta:

¿A una empresa industrial y comercial del estado que reúna todas las condiciones que se describen a continuación, le es aplicable la consecuencia establecida en el artículo 580 del estatuto tributario [sic], cuando incurre en el caso que describe el literal d)?

Para efectos de mayor claridad en la resolución de la consulta, la Empresa Industrial y Comercial del Estado de que trata el supuesto fáctico reúne las siguientes características:

Su constitución se produce por ordenanza departamental.

Es de naturaleza pública.

Su capital es 100% público.

Ejerce actividad comercial de industria de licores.

[...] El problema jurídico aquí planteado, fue objeto de estudio por su despacho mediante Concepto No. 089285 del 20 de noviembre de 1998; por lo cual solicitamos indicar si este concepto se encuentra vigente o en su defecto ha sido modificado, anulado o derogado.

En esta ocasión, la autoridad tributaria señaló que el oficio 011044 (int. 1072) del 17 de julio de 2025² concluyó que el referido concepto 089285 de 1998 no estaba vigente. Así, aunque en esa ocasión se afirmó que las EICE eran sujetos de control fiscal por la Contraloría General de la República por mandato de los artículos 2, 3 y 4 de la Ley 42 de 1993, estas normas fueron derogadas por el artículo 166 del Decreto 403 de 2020, que desarrolló el Acto Legislativo 04 de 2019.

Igualmente, indicó que el concepto 948 de 1997 de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado había establecido que las EICE no debían tener revisor fiscal por ser entidades públicas creadas por el Estado; pero, esta postura no era actualmente compatible con los artículos 85 y 93 de la Ley 489 de 1998, que ordenan aplicarles el régimen del derecho privado.

De otro lado, aseguró que el concepto 006807 (int. 632) del 2 de mayo de 2025 (acto que también es acusado en este caso) asimiló a las EICE que desarrollan actividades en competencia en el sector de licores a sociedades comerciales, para concluir que dichas entidades quedaban sujetas a la obligación de tener revisor fiscal.

Solicitud de suspensión provisional.

La demandante, en escrito separado a la demanda, pidió la suspensión provisional de los conceptos 006807 (int. 632) del 2 de mayo de 2025 y 012098 (int. 1174) del 4 de agosto del mismo año, con base en los siguientes motivos:

Sostuvo que está acreditada la manifiesta ilegalidad de las disposiciones invocadas como violadas (artículo 85 de la Ley 489 de 1998, artículos 203 y 207 del Código de Comercio y artículo 13 de la Ley 43 de 1990), porque no existe alguna disposición que imponga a las EICE la obligación de tener un revisor fiscal.

Reprochó que la demandada otorgara efectos extensivos y aplicara de forma analógica dichas normas que imponen este tipo de obligación de control, destacó que la mayoría de las EICE carecen de revisoría fiscal y citó como ejemplo a Empresas Públicas de Medellín (EPM); sin embargo, indicó que una excepción a lo

² Este concepto resolvió una petición de revisión del concepto 006807 (int. 632) del 2 de mayo de 2025, cuya nulidad también es pretendida.

anterior es la Fábrica de Licores de Antioquia, que cuenta con esta figura por expresa disposición de su acto de creación.

Sostuvo que la DIAN aplicó de manera errónea el artículo 13 de la Ley 43 de 1990, debido a que dicha norma solo ordena tener revisoría fiscal a las sociedades comerciales, por lo que dicha obligación no es extensible a una organización de naturaleza pública y creada por una ordenanza, lo cual desconoce el principio de legalidad.

Manifestó que también fueron vulnerados los artículos 85 y 93 de la Ley 489 de 1998, que prevén un régimen jurídico mixto para las EICE, pues sus actos y contratos se sujetan al derecho privado, pero la estructura orgánica, gobierno, control y régimen de responsabilidad se regula por el derecho público, conforme a su acto de creación. Para su caso, señaló que la ordenanza 025 de 1945 y el acuerdo de la junta directiva 26 de 1994 (estatuto orgánico de la demandante), no previó la existencia de un revisor fiscal, por lo que imponer esta figura podría generar una alteración de su estructura orgánica y de gobierno, forzándola a realizar modificaciones en detrimento de su autonomía administrativa.

Aseguró que el artículo 207 del Código de Comercio no es aplicable, pues el propósito de la revisoría fiscal es velar por los intereses de la asamblea y los socios, pero esto no tiene objeto en una entidad estatal, que no posee accionistas. Además, adujo que la vigilancia de este tipo de empresas está a cargo de la Contraloría General de la República, la Procuraduría General de la Nación y la oficina de control interno, por lo que imponer una revisoría fiscal supondría una duplicidad absurda de funciones.

Finalmente, afirmó que, aunque en procesos de simple nulidad no es necesario demostrar un perjuicio, de negarse el decreto de la medida cautelar, las EICE quedarían expuestas a sanciones e intereses moratorios, porque sus declaraciones podrían considerarse no presentadas, al no tener firma del revisor fiscal, en virtud de lo previsto en el literal d) del artículo 580 del Estatuto Tributario.

Traslado.

La DIAN, luego de exponer los requisitos legales de la medida cautelar, sostuvo que no existe prueba de una violación ostensible del artículo 13 de la Ley 43 de 1990, pues su aplicación no tuvo fundamento en una analogía, sino en la remisión expresa del artículo 93 de la Ley 1474 de 2011, norma que regula a las EICE. Igualmente, la decisión se fundamentó en la doctrina del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Indicó que el artículo 85 de la Ley 489 de 1998 reconoce un régimen mixto de las EICE, de modo que, cuando participan en el mercado, están sujetas al derecho privado, tal como lo afirman los actos acusados. De este modo, precisó que ese tipo de instituciones no mutan a sociedades comerciales, sino que se les exigen las obligaciones derivadas de la actividad económica que desarrollan, para asegurar la igualdad regulatoria en escenarios de libre

competencia.

Así, consideró que no fue transgredido el artículo 207 del Código de Comercio, pues no hay una traslación mecánica de la estructura societaria, sino la aplicación de la regulación prevista por el legislador.

Añadió que la tesis de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, que consideraba que las EICE no tenían obligación de tener revisoría fiscal, perdió vigencia, porque se sustentaba en la Ley 42 de 1993, expresamente derogada por el Decreto 403 de 2020, que desarrolló al Acto Legislativo 04 de 2019.

Consideró que no existe prueba de un perjuicio irremediable, ni de la inminente vulneración de derechos, pues la supuesta existencia de sobrecostos y riesgos sancionatorios son aspectos cuyo análisis corresponde a la sentencia, dado que los conceptos no surten efectos particulares a favor o en contra de la peticionaria, sino que se limitan a una interpretación general y abstracta de las normas tributarias.

CONSIDERACIONES

Corresponde al despacho estudiar si se cumplen los requisitos legales para decretar la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos de los conceptos 006807 (int. 632) del 2 de mayo de 2025 y 012098 (int. 1174) del 4 de agosto del mismo año, proferidos por la DIAN, en los que concluyó que las EICE que superan los topes de ingresos brutos del artículo 13 de la Ley 43 de 1990 deben tener un revisor fiscal y, por lo tanto, las declaraciones tributarias deben contar con su firma, so pena de que puedan tenerse como no presentadas, en aplicación del literal d) del artículo 580 del Estatuto Tributario.

Con este propósito, el despacho procederá a verificar el cumplimiento de los requisitos generales y especiales de procedibilidad frente a las peticiones formuladas por el demandante.

En cuanto a los primeros, se debe tener en cuenta que los artículos 229 y 230 de la Ley 1437 de 2011 establecen los requisitos generales de procedibilidad, estos son, aquellos presupuestos que son comunes a todas las medidas cautelares, así: i) que se trate de procesos declarativos, ii) que sea presentada una «petición de parte debidamente sustentada», iii) que la medida sea necesaria para «proteger y garantizar, provisionalmente, el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia», y iv) que tenga «relación directa y necesaria con las pretensiones de la demanda».

Estos requisitos se encuentran acreditados, dado que el proceso de la referencia es de carácter declarativo, la petición de suspensión provisional fue debidamente sustentada en escrito separado de la demanda, los actos cuya suspensión fue solicitada producen efectos jurídicos actualmente y son los mismos sobre los cuales recae la pretensión de simple nulidad.

Ahora, la demandante sustenta su solicitud en que los actos acusados i) aplicaron por analogía el artículo 13 de la Ley 43 de 1990, la cual solo prevé la revisoría fiscal para sociedades comerciales; ii) viola los artículos 85 y 93 de la Ley 489 de 1998, que regulan la estructura, gobierno y control de entidades de derecho público y su autonomía administrativa; iii) desconoce los artículos 203 y 207 del Código de Comercio, pues las EICE no tienen socios que requieran de una revisoría fiscal; iv) el control y vigilancia de estas entidades se desarrolla por los entes de control estatales, lo que daría lugar a una duplicidad de funciones; y v) existe un perjuicio, porque, pese a presentarse una demanda de simple nulidad, las EICE están expuestas a sanciones e intereses moratorios ante los procesos de fiscalización y determinación de la DIAN.

El artículo 231 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo establece que la suspensión provisional de los efectos del acto administrativo procede por la violación de las normas superiores «invocadas en la demanda o en la solicitud que se realice en escrito separado», siempre que se acredite por alguno de dos métodos especiales: i) el «análisis» del contenido del acto y su

«confrontación» con dichas normas superiores invocadas por el demandante o ii) el estudio de las pruebas allegadas con la solicitud.

Se destaca que la decisión sobre la suspensión provisional únicamente constituye un estudio preliminar de legalidad, no definitivo, pues el análisis de fondo del litigio está reservado para la sentencia. De ahí que el legislador exija que la suspensión provisional sea decidida atendiendo alguno de los métodos expuestos.

Ahora, esta norma también prevé que, cuando se pretenda el restablecimiento o la reparación de un derecho, el interesado deberá demostrar el perjuicio alegado. De esta forma, para este caso no resultan relevantes los argumentos propuestos por la demandante relacionados con los posibles daños o perjuicios por las acciones de fiscalización de la DIAN.

Precisado lo anterior, para efectuar la confrontación normativa propuesta por la demandante, se advierte que el artículo 85 de la Ley 489 de 1998 establece que las EICE «son organismos creados por la ley o autorizados por esta, que desarrollan actividades de naturaleza industrial o comercial y de gestión económica conforme a las reglas del Derecho Privado, salvo las excepciones que consagra la ley». Además, esta norma señala que estas entidades tienen las siguientes características: i) personería jurídica propia, ii) autonomía administrativa y financiera y iii) capital independiente, precisando que

«El capital de las empresas industriales y comerciales del Estado podrá estar representado en cuotas o acciones de igual valor nominal».

En concordancia, el artículo 86 *ibidem* sostiene que las EICE gozan de autonomía administrativa y financiera, la cual deberán ejercer conforme a los actos que las rigen, por lo que «se ceñirán a la ley o norma que las creó o autorizó y a sus estatutos internos».

Según se observa, las normas analizadas no ordenan expresamente que las EICE deban constituirse como sociedades comerciales, ni que deban adoptar la estructura y control que prevé el Código de Comercio para los entes societarios. Esto es relevante porque, si este hubiera sido el deseo del legislador, lo habría dispuesto expresamente, como lo hizo con las sociedades de economía mixta, que el artículo 97 de la Ley 489 de 1998 las definió como «organismos autorizados por la ley, constituidos bajo la forma de sociedades comerciales con aportes estatales y de capital privado, que desarrollan actividades de naturaleza industrial o comercial conforme a las reglas de Derecho Privado, salvo las excepciones que consagra la ley» [subraya el despacho].

El despacho precisa que esto no impide que el acto de creación o de autorización de las EICE dispongan que tengan la naturaleza y estructura de sociedades comerciales, pues el artículo 85 aclaró que su capital «podrá» estar representado en cuotas o acciones de igual valor nominal. No obstante, la adopción de esta organización no es un mandato general y extensible a todos los casos, sino que se debe analizar el acto de creación o autorización de cada entidad.

De otro lado, el artículo 93 de la Ley 489 de 1998 estableció que los actos expedidos por las

EICE para el desarrollo de su actividad, sea industrial o comercial, se «sujetarán a las disposiciones del Derecho Privado»; mientras que los contratos «se sujetarán a las disposiciones del Estatuto General de Contratación de las entidades estatales». Frente a este

último punto, el artículo 93 de la Ley 1474 de 2011 aclaró que, en todo caso, las EICE que desarrollen actividades en competencia con el sector privado y/o público, deberán aplicar el régimen contractual legal y reglamentario aplicables a la respectiva actividad económica y comercial, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 13 de esa ley.

Como se observa, esta norma no regula la creación, autorización, estructura, control u organización de la EICE, sino el régimen aplicable a sus actos y contratos. Así las cosas, estas disposiciones no permiten, de modo alguno, acudir a las normas del Código de Comercio para definir cuál es la estructura y organización general aplicable a estas entidades, ni para determinar que es obligatorio que tengan revisor fiscal al superar los topes del artículo 13 de la Ley 43 de 1990.

Ahora, como se expuso en los antecedentes de esta providencia, el concepto 008607 (int. 632) del 2 de mayo de 2025 (reiterado en el concepto 012098 -int. 1174- del 4 de agosto del mismo año) afirmó que las EICE deben tener revisores fiscales, porque las normas que imponen la aplicación del derecho privado a sus actos y contratos dan lugar a la aplicación del artículo 13 de la Ley 43 de 1990. Sin embargo, esta conclusión es errónea, según se expone, debido a que la regulación sobre el régimen aplicable a los actos y contratos de las EICE no es extensible a su constitución, estructura, control y organización.

Además, si bien algunas EICE pueden adoptar la estructura y organización de sociedades comerciales, en virtud del acto de creación o de autorización, esta no es una regla general aplicable a todas estas entidades, sino que se deberá verificar en cada caso concreto, lo cual no fue puesto de presente en los actos acusados.

De otro lado, acto administrativo de agosto de 2025 afirmó que actualmente no es aplicable el concepto 948 de 1997 de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, que concluyó que las EICE no debían tener revisor fiscal por ser entidades públicas creadas por el Estado, debido a que es una postura anterior a la vigencia de los artículos 85 y 93 de la Ley 489 de 1998, que ordenan aplicarles el régimen del derecho privado.

Empero, se reitera que la remisión al derecho privado únicamente se refiere a los actos y contratos celebrados por este tipo de entidades, y no a su creación, estructura, control y organización, salvo que el acto de creación o autorización dispongan lo contrario.

Igualmente, los conceptos objeto de controversia sustentaron sus conclusiones en que el Decreto-Ley 403 de 2020 derogó los artículos de la Ley 42 de 1993 que preveían que las EICE serían sujetos de control fiscal por parte de los órganos de control estatal. Sin embargo, el contenido normativo de esa disposición fue replicado por el artículo 2 del decreto referido, pues prevé que son sujetos de control todas las entidades que integran las ramas del poder público, entre ellas, las EICE, por mandato del artículo 38 de la Ley 489 de 1998.

Con base en lo expuesto, en un estudio preliminar de legalidad, se evidencia que le asiste la razón a la demandante al sostener que i) no existe norma expresa que imponga a las EICE la obligación de tener un revisor fiscal en todos los casos y ii) que los actos acusados no atienden las reglas de creación, estructura y organización de las EICE del artículo 85 de la Ley 489 de 1998.

El despacho destaca que, en los actos acusados, la autoridad tributaria sostuvo que no era competente para definir cuáles contribuyentes tienen la obligación de tener un revisor fiscal, sino solo para verificar que las declaraciones sean suscritas por todas las personas que la ley impone. Pese a ello, efectuaron un estudio para determinar si las EICE están obligadas a tener revisoría fiscal, por lo que las infracciones evidenciadas no son subsanadas por realizar estas afirmaciones.

Por lo anterior, la suspensión provisional solicitada por la demandante cumplió los requisitos especiales de procedibilidad previstos en el artículo 231 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, sin que sea necesario estudiar los demás argumentos planteados en la petición de medida cautelar, relacionados con la duplicidad del control fiscal y la presencia de socios en la estructura de estas entidades.

En mérito de lo expuesto, el despacho

RESUELVE

1. DECRETAR la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos de los conceptos 006807 (int. 632) del 2 de mayo de 2025 y 012098 (int. 1174) del 4 de agosto del mismo año, proferidos por la DIAN, por lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.
2. RECONOCER a la abogada Carolina Delgado Esguerra como apoderada de la DIAN, en los términos y para los fines conferidos en el poder que obra a índice 20 de SAMAI.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Cúmplase.

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Este documento fue firmado electrónicamente. Su validez e integridad se pueden comprobar a través de la siguiente dirección electrónica:

<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>

2

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 6013506700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.

n.d.

n.d.

Última actualización: 30 de abril de 2026