

G. HERRERA & ASOCIADOS
A B O G A D O S S . A . S .

copy
ofic.

Honorable:
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DEL VALLE DEL CAUCA.
M.P. DR. EDUARDO ANTONIO LUBO BARROS.
E. S. D.

Ref.: MEDIO DE CONTROL: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.
DEMANDANTE: CARVAJAL S.A.
DEMANDADO: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN
LISTISCONSORTE: MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A.
RADICACIÓN: 76001-23-33-007-2017-00890-00

GUSTAVO ALBERTO HERRERA AVILA, identificado con la Cédula de Ciudadanía No.19.395.114 de Bogotá D.C., abogado en ejercicio y portador de la Tarjeta Profesional No. 39.116 del Consejo Superior de la Judicatura, obrando como apoderado general de **MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A.**, sociedad legalmente constituida con domicilio principal en la ciudad de Bogotá D. C., como se acredita con el certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio de Cali, de manera respetuosa, encontrándome dentro del término legal oportuno procedo según lo dispuesto en el Auto Interlocutorio No. 375 notificado electrónicamente a Mapfre el día 23 de octubre de 2017 a pronunciarme frente a la demanda formulada por la sociedad CARVAJAL S.A., en contra de LA NACIÓN, DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN, donde mi representada fue vinculada como Litisconsorte Necesario en virtud de la Póliza de Cumplimiento Disposiciones Legales No. 150134000275, con vigencia desde el día 2 de mayo de 2014 al 22 de mayo de 2016, tomada por la sociedad demandante, de conformidad con los argumentos que se esgrimen a continuación:

FRENTE A LA VINCULACIÓN DE MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A.
COMO LITISCONSORTE NECESARIO

Frente a la figura del Litisconsorcio Necesario, el Consejo de Estado ha precisado lo siguiente:

"La figura del litisconsorcio consagrada en nuestra legislación procesal (arts. 50 y siguientes del C.P. Civil), ha sido dividida tradicionalmente en dos clases, atendiendo a la naturaleza y número de relaciones jurídicas que intervengan en el proceso; litisconsorcio necesario, y voluntario o facultativo. Existe litisconsorcio necesario cuando hay pluralidad de sujetos en calidad de demandantes (litisconsorcio por activa) o demandados (litisconsorcio por pasiva) que están vinculados por una única "relación jurídico sustancial". En este caso y por expreso mandato de la ley, es indispensable la presencia dentro del litigio de todos y cada uno de ellos, para que el proceso pueda desarrollarse, pues cualquier

12903
2370

decisión que se tome dentro de éste es uniforme y puede perjudicar o beneficiarlos a todos."¹ (Negrilla fuera de texto).

Por su parte, la doctrina ha definido el Litisconsorcio Necesario, de la siguiente manera:

*"Varias personas deben obligatoriamente comparecer dentro de un proceso (...) por ser requisito necesario para adelantar válidamente el proceso dada la unidad inescindible con la relación de derecho sustancial en debate; de no integrarse la parte con la totalidad de esas personas, es posible declarar la nulidad de la actuación a partir de la sentencia de primera instancia inclusive (...)"*² (Negrilla fuera de texto).

De lo anterior, se desprenden dos características para que se configure el fenómeno jurídico del litisconsorcio necesario:

1. Que existan varias personas que obligatoriamente deban comparecer a un mismo proceso, por cuanto sus resultas necesariamente los afectan a todos.
2. Que la relación de derecho sustancial en debate configure una unidad inescindible.

Descendiendo al caso que nos ocupa, tenemos que la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Cali, efectuó la liquidación oficial de revisión No. 052412016000002, modificando la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2013, presentada por la sociedad CARVAJAL S.A., imponiéndole a ésta una sanción por inexactitud, sociedad que tomó con mi procurada MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A., un contrato de seguro de cumplimiento de disposiciones legales, el cual se documentó en la póliza No. 150134000275, con una vigencia que corrió desde el 2 de mayo de 2014 al 22 de mayo de 2016.

FRENTE A LOS HECHOS FORMULADOS EN LA DEMANDA

Frente a los hechos descritos en el libelo de la demanda de CARVAJAL S.A., mi representada coadyuva y ratifica cada uno de los hechos expuestos, los cuales se concretan en:

1. Que la sociedad CARVAJAL S.A., presentó el día 11 de abril de 2014, declaración de renta para el año 2013, la cual fue corregida el día 4 de junio de la misma anualidad.

¹ Consejo de Estado, sección tercera. Consejera Ponente: Ruth Stella Correa Palacio. Radicación 19001-23-31-000-1995-05004-01 (16797. 25 de mayo de 2006.

² LÓPEZ BLANCO, Hernán Fabio. "Procedimiento Civil - Parte General", Volumen I, (Bogotá - 2001), Dupré Editores, pág. 305-306.

2. La sociedad contribuyente, solicitó a la DIAN, devolución de saldo a favor de la declaración presentada en el año gravable 2013.
3. La DIAN, realizó trámite administrativo para proceder con la devolución de saldo a favor, efectuando inspección tributaria a la sociedad demandante, donde se le brindó toda la información pertinente.
4. El ente después de analizar la información tributaria emitió Requerimiento Especial, en el cual se propuso se modificara la renta líquida gravable. Valga advertir que dicho requerimiento no fue debidamente notificado a mi prohijada MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A., para que la misma pudiese intervenir y ejercer su derecho a la defensa en el trámite administrativo adelantado.
5. CARVAJAL S.A., oportunamente dio respuesta al requerimiento especial citado, discutiendo la glosa, con fundamento en que al no excluir de la base para liquidar la renta presuntiva la inversión llevada a cabo en acciones de CARVAJAL EMPAQUES S.A., no le era exigible sumar los dividendos gravados recibidos de dicha sociedad, tal y como lo ordena el artículo 189, literal a, del Estatuto Tributario, el cual valga precisar tiene un carácter dispositivo y no impositivo, pues su tenor literal brinda al contribuyente la posibilidad de excluir determinados conceptos de la base para calcular la renta presuntiva, más no le impone la obligación de hacerlo.
6. Al respecto, es necesario traer a colación la sentencia C-238 de 1997, en la cual la Corte Constitucional, precisa lo pertinente:

"Como se dijo antes, la Corte no comparte estas apreciaciones referentes a la naturaleza jurídica de la presunción de rentabilidad del capital consagrada en las normas bajo examen. Entiende, en cambio, que las distintas hipótesis contempladas en los artículos 188, 189, 191 y 192 del Estatuto Tributario, en las cuales se permite excluir ciertos bienes de la base a la cual se aplican los porcentajes mínimos de rentabilidad señalados en el artículo 188, no constituyen propiamente pruebas autorizadas por la ley para desvirtuar la presunción, sino simplemente deducciones permitidas en la determinación de la base de cálculo para liquidar la renta presuntiva. Y ello es tan evidente, que lo que en últimas corresponde al contribuyente en estos casos, no es demostrar que no hubo en realidad la renta que la ley presume, sino simplemente indicar que el activo patrimonial se ubica en una de las categorías que la ley autoriza para no contabilizar en la base de cálculo a la que se aplican los porcentajes de rentabilidad presunta, sin que en realidad sea relevante probar el que el activo haya o no producido determinado nivel de renta".

En este orden de ideas, se observa que el Estatuto Tributario **permite** al contribuyente realizar las deducciones contempladas en el artículo 189, tal y como lo ratifica la jurisprudencia de la Honorable Corte Constitucional, situación que se enmarca plenamente en el actuar de la sociedad contribuyente, que, ante la posibilidad otorgada por la Ley, optó

por no acogerse a ella, eligiendo no excluir de la citada base la inversión realizada en la sociedad CARVAJAL EMPAQUES S.A.

Por su parte, el Concepto de la DIAN No. 013854 del 13 de febrero de 2000, precisa lo siguiente:

"(...)

Para efectos de la depuración de la base para realizar el cálculo de la renta presuntiva el artículo 189 del Estatuto Tributario establece en forma expresa los bienes que los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios tienen derecho a excluir del total del patrimonio líquido del año inmediatamente anterior. Dichos bienes son:

- a. El valor patrimonial neto de los aportes y acciones poseídos en sociedades nacionales.*
- b. El valor patrimonial neto de los bienes afectados por hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, siempre que se demuestre la existencia de estos hechos y la proporción en la determinación de una renta líquida inferior.*
- c) El valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en periodo improductivo".*

Corolario de lo anterior, la DIAN, en dicho concepto corrobora que la ley tributaria sí permite para la depuración de la base para realizar el cálculo de la renta presuntiva excluir los bienes que taxativamente están consagrados en el estatuto, concibiéndolo como un derecho del contribuyente, al que sin ningún inconveniente podrá renunciar cuando así lo considere.

7. No obstante, lo anterior, la entidad no acogió los argumentos expuestos por CARVAJAL S.A., procediendo a expedir y notificar la Liquidación Oficial de Revisión No. 052412016000002 del 10 de febrero de 2016, en la cual decidió lo siguiente:

"11. MODIFICACIÓN A LA LIQUIDACIÓN PRIVADA

Con fundamento en las razones expuestas y de conformidad con el artículo 712 del Estatuto Tributario, este Despacho modifica la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondiente al año gravable 2013, presentada el 04 de abril del año 2014, radicada con el No. 91000235415345, formulario No. 1104603498028 y en consecuencia se determina plenamente la sanción por inexactitud en cuantía de \$3.748.802.000 por cuanto la sociedad CARVAJAL S.A. NIT 890.301567-0, investigado no cumplió los presupuestos exigidos en los artículos 647 del Estatuto Tributario".

Decisión que fue notificada a las sociedades CARVAJAL S.A., y a MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A., las cuales oportunamente en virtud del derecho de defensa presentaron recurso de reconsideración frente a la Liquidación Oficial de Revisión No. 052412016000002. En esa oportunidad mi representada argumentó la ausencia de motivación para la vinculación, violación al debido proceso y al derecho a la defensa al omitir la notificación del requerimiento especial e inexistencia de relación jurídica que impusiera obligación alguna a cargo de la aseguradora, fundamentos que no fueron acogidos por la DIAN.

8. La DIAN, profirió la Resolución No. 000660 del 7 de febrero de 2017, por medio de la cual resolvió lo pertinente:

"ARTÍCULO PRIMERO: MODIFICAR la liquidación Oficial de Revisión No. 052412016000002 del 10 de febrero de 2016, practicada por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2013, presentada por el contribuyente CARVAJAL S.A. NIT 890.321.567-0, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta resolución.

ARTÍCULO SEGUNDO: FIJAR en la suma de DOS MIL CIENTO NOVENTA Y CINCO MILLONES SETESCIENTOS OCHENTA Y OCHO MIL PESOS MONEDA CORRIENTE (\$2.195.788.000) el total saldo a pagar a cargo del contribuyente CARVAJAL S.A., NIT 890.321.567-0, por concepto del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2013, conforme la parte motiva de esta resolución".

Decisión que no se comparte por parte de la sociedad CARVAJAL S.A., por lo que en ejercicio del derecho incoó el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, una vez admitido dicho proceso, el Honorable Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, vinculó a la aseguradora MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A., en calidad de litisconsorte necesario, por tener interés directo en las resultados del litigio.

FRENTE A LAS PRETENSIONES DE LA DEMANDA

De manera respetuosa manifiesto que, frente a las pretensiones formuladas en el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, mí representada coadyuva la solicitud de nulidad presentada por CARVAJAL S.A., ante la vulneración flagrante de lo dispuesto en el artículo 189 del Estatuto Tributario, por parte de la DIAN, la cual se documentó en los actos administrativos que a continuación relaciono y en aquellos concordantes:

- Resolución No. 000660 del 7 de febrero de 2017, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración, emitida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
- Liquidación oficial de Revisión No. 052412016000002 del 10 de febrero de 2016, por medio de la cual se modificó la declaración privada presentada por CARVAJAL S.A., para el año gravable 2013, correspondiente al impuesto sobre la renta y complementarios.

Ahora bien, en lo que concierne a mí procurada MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A., se coadyuva la solicitud de nulidad, adicionando que la entidad demandada incurrió en vulneración de los derechos de audiencia y de defensa como precisaré en líneas siguientes, por lo que solicito respetuosamente se hagan las siguientes

declaraciones y se ordene el correspondiente restablecimiento del derecho o se impongan las respectivas condenas a la DIAN:

1. Que se declare que MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A., está exenta de pagar cualquier indemnización con ocasión de esta litis que pueda derivarse del contrato de seguro documentado en la Póliza de Cumplimiento de Disposiciones Legales No. 150134000275, con vigencia desde el día 2 de mayo de 2014 al 22 de mayo de 2016.
2. Que se ordene pagar a la compañía MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A., la suma correspondiente a los intereses moratorios y en subsidio los comerciales sobre las sumas de dinero que eventualmente ella hubiera pagado conforme a los actos administrativos demandados, réditos que deberán liquidarse a la tasa máxima de interés corriente certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia, incrementada en un cincuenta por ciento conforme al artículo 1080 del Código de Comercio, modificado por la Ley 510 de 1999, intereses que se calcularán hasta la fecha del reembolso o pago de las sumas indicadas en el ítem anterior.

DISPOSICIONES VIOLADAS

Las normas que se vulneraron con los actos administrativos demandados ante la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, son las invocadas por la sociedad CARVAJAL S.A., especialmente:

El artículo 189 literal a) del Estatuto Tributario: Al considerar la entidad, errado por parte de CARVAJAL S.A., NO realizar la deducción de los bienes establecidos en dicha normatividad, para la depuración de la base gravable de renta presuntiva, pese a que la misma norma NO impone al contribuyente el deber de hacerlo, sino que otorga dicha posibilidad.

El artículo 647 del Estatuto Tributario: Ninguna de las conductas que describe el artículo 647, se le pueden imputar a CARVAJAL S.A., pues las cifras declaradas son absolutamente ciertas. Lo que es evidente es que existe una clara diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente sobre el tratamiento fiscal de los bienes que deben descontarse para la liquidación de la renta presuntiva. La Administración considera que las acciones de sociedades no pueden disminuirse para la determinación de la renta presuntiva, y el contribuyente, por su parte, con fundamento en los artículos 188 y 189 del Estatuto Tributario, estima que tales valores sí pueden ser descontados. Respecto a MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A.

La vulneración del derecho de audiencia y defensa, consagrado en el 29 de la Constitución Política de Colombia y concordantes, al no habersele notificado el requerimiento especial brindándole la oportunidad para defenderse, sumado a que en los actos que hoy se demandan no existe motivación alguna respecto de la aseguradora, sino que simplemente la DIAN en la parte resolutive ordenó su notificación, no encontrándose la respectiva consonancia que debe existir entre la parte motiva y la resolutive de una decisión.

FUNDAMENTOS DE DEFENSA
FRENTE A LAS DISPOSICIONES VIOLADAS

1. FALSA MOTIVACIÓN PARA LA VINCULACIÓN DE MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A.

Se observa que en la Liquidación Oficial de Revisión No. 052412016000002, por medio de la cual se formuló propuesta de Liquidación Oficial de Revisión de Valor, la vinculación de mí procurada se realizó únicamente ordenando la notificación de la aseguradora al final de la resolución citada, sin mencionar o efectuar dentro del acto administrativo ninguna consideración adicional que permitan determinar o esclarecer las razones de hecho y derecho que soportan la notificación de tal providencia a mí prohiada.

Así mismo, la DIAN, en la Resolución No. 000660 del 7 de febrero de 2017, sostiene lo siguiente:

"Se observa en el anexo explicativo del requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión en los antecedentes se hizo mención que el contribuyente solicitó devolución con garantía del saldo a favor de la declaración del impuesto de renta del año gravable 2013, que junto con las razones de hecho y de derecho de las propuestas de modificaciones para garantizar la exactitud de la declaración privada expresadas en dicho acto administrativo, que al ser puestas al garante en conocimiento respecto del acto preparatorio mediante con oficio No. 105201238-1133-100456 (folio 187) , y con la liquidación oficial de revisión con la notificación efectuada con envío de inter Rapidísimo recibido el 12 de febrero de 2016 (folio 247), dio lugar a que éste pudiera saber de los fundamentos fácticos y jurídicos para el ejercicio de sus derechos que como solidario le corresponden en virtud de la póliza No. 1501314000275, cuando su responsabilidad estaba previamente definida por el legislador en el artículo 860 del Estatuto Tributario, motivo por el que no es cierto que haya tenido lugar la ausencia de manifestaciones en los actos y por tanto no está probada la nulidad o violación al debido proceso".

En este contexto yerra la DIAN, al indicar que no se violó el debido proceso cuando la causal que se invocó por parte de MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA, al recurrir la liquidación de revisión, fue la falsa motivación para vincular a la aseguradora que represento, en el trámite administrativo que se surtió, consecuentemente no se logró desvirtuar la nulidad del acto administrativo objeto de reproche, luego debe el Honorable Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, declarar la nulidad del mismo, por cuanto de ninguna manera la

administración concreta cuales fueron las motivaciones para expedir la resolución de revisión de liquidación, presentándose inexistencia de fundamentos de hecho o de derecho en la manifestación de voluntad de la Administración Pública.

En efecto, valga traer a colación la sentencia 16660 del 15 de marzo de 2012, en la cual la Corporación de cierre manifestó:

"En efecto, la falsa motivación, como lo ha reiterado la Sala, se relaciona directamente con el principio de legalidad de los actos y con el control de los hechos determinantes de la decisión administrativa. Para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en la causal denominada falsa motivación es necesario que se demuestre una de dos circunstancias: a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente. Ahora bien, los hechos que fundamentan la decisión administrativa deben ser reales y la realidad, por supuesto, siempre será una sola. Por ende, cuando los hechos que tuvo en cuenta la Administración para adoptar la decisión no existieron o fueron apreciados en una dimensión equivocada, se incurre en falsa motivación porque la realidad no concuerda con el escenario fáctico que la Administración supuso que existía al tomar la decisión. Todo lo anterior implica que quien acude a la jurisdicción para alegar la falsa motivación, debe, como mínimo, señalar cuál es el hecho o hechos que el funcionario tuvo en cuenta para tomar la decisión y que en realidad no existieron, o, en qué consiste la errada interpretación de esos hechos".

En ese contexto, es evidente que la administración no motivó la decisión respecto de mí prohijada, pues no basta con mencionar la existencia de la póliza que garantizaba la obligación, debió fundamentar por qué se vinculaba al trámite administrativo, situación esta que no acaeció.

La ausencia de manifestaciones y/o razones para justificar el por qué se le dio conocimiento de tal Liquidación Oficial a mí representada, deviene en una clara ausencia de motivación para perpetrar la misma, lo cual riñe abiertamente con lo dispuesto en la Constitución Política en el artículo 29, donde se consagra el derecho fundamental al debido proceso, que debe observarse en toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

En consonancia con lo anterior, se tiene que los actos administrativos cuentan con presupuestos de existencia y validez so pena que sean declarados nulos conforme lo establece el artículo 138 del C.P.A.C.A. Elementos que se clasifican en internos y externos. Los primeros se refieren a las formalidades que debe tener todo acto administrativo y, los segundos, pretenden dar a conocer los motivos, objeto y finalidad, lo que hace que el administrado pueda controvertir o acoger lo expresado en ellos.

En ese orden de ideas, la exposición de motivos es una exigencia que se deriva del debido proceso y el derecho de defensa que garantiza la transparencia del ejercicio de la actividad pública, y permite al afectado conocer lo que se pretende con el acto notificado. En consonancia con ello, el artículo 42 del C.P.A.C.A., dispuso al respecto:

"Artículo 42. Contenido de la decisión. Habiéndose dado oportunidad a los interesados para expresar sus opiniones, y con base en las pruebas e informes disponibles, se tomará la decisión, que será motivada.

La decisión resolverá todas las peticiones que hayan sido oportunamente planteadas dentro de la actuación por el peticionario y por los terceros reconocidos".

De conformidad con la cita anterior, los actos administrativos que contengan decisiones que afecten a los particulares deben motivarse al menos de forma sumaria, pues el análisis de los hechos y razones que fundamentan la decisión garantizan el derecho de defensa y de audiencia en contra de quien se profiere la providencia y enmarcan en este caso, el contenido de la discusión. Por lo tanto, los motivos de los actos administrativos constituyen un elemento estructural y su ausencia o la falsa motivación generan la nulidad del acto, de conformidad con lo previsto en el artículo 138 del C.P.A.C.A.

Sobre esta causal de anulación el Consejo de Estado ha precisado que "(...) es el vicio que afecta el elemento causal del acto administrativo, referente a los antecedentes legales y de hecho previstos en el ordenamiento jurídico para provocarlo, es decir, que las razones expuestas por la Administración al tomar la decisión, sean contrarias a la realidad. La causa o motivo de los actos administrativos (elemento causal) se conforma de los fundamentos de hecho y de derecho que son los que determinan la decisión que la Administración adopta, así cuando existe falsa motivación, se entiende que la sustentación fáctica en que se apoya no corresponde a la realidad"³.

En este sentido, teniendo como base que la notificación de los actos administrativos citados, debió responder a razones de hecho y derecho que sustentaran tal decisión, la ausencia de motivación en lo que respecta a mí representada, deriva claramente en una violación del precepto normativo citado que se encuentra consagrado en el artículo 42 del C.P.A.C.A., así como en una flagrante vulneración del derecho de defensa y debido proceso de la aseguradora que represento.

Así entonces, la DIAN debió hacer mención, de las consideraciones pertinentes para determinar que las resoluciones atacadas se debían notificar a mí prohijada, puesto que tal omisión resulta en una clara violación al principio del debido proceso por concepto de la

³ Sentencia del 8 de febrero de 2007, Expediente 15298, C.P. Maria Inés Ortiz Barbosa.

omisión del derecho de defensa, al no determinarse cuáles fueron las razones que dieron paso a la decisión de poner en conocimiento de Mapfre Seguros Generales de Colombia S.A., la Liquidación Oficial; y de esta manera permitir que la aseguradora comprobara claramente cuáles fueron las condiciones y razones de tal determinación, y pudiese esgrimir los argumentos de defensa pertinentes al respecto.

Por lo anterior, solicito la desvinculación de mí procurada del proceso, puesto que la ausencia de motivación anteriormente expuesta impidió que mí representada pudiese defenderse efectivamente, lo que resulta en la flagrante vulneración del principio del debido proceso.

A. LA DIAN VULNERÓ EL DEBIDO PROCESO Y DERECHO DE DEFENSA A MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A., AL NO NOTIFICARLE EL REQUERIMIENTO ESPECIAL No. 052382015000022 del 6 de julio de 2015.

- La administración vulneró los derechos al debido proceso y al derecho de defensa, teniendo en cuenta que, efectivamente, mí representada Mapfre Seguros Generales de Colombia S.A., no fue notificada del Requerimiento Especial No. 052382015000022 del 6 de julio de 2015, cercenándose la posibilidad de ejercer el derecho de defensa dentro del trámite adelantado por la DIAN en contra de la sociedad CARVAJAL S.A.

Obsérvese que la Sentencia C-1201 del 9 de diciembre de 2003 de la Corte Constitucional frente al tema debatido, sostiene:

"(...) Sin perjuicio del fundamento constitucional que pueda tener la responsabilidad solidaria o subsidiaria en materia tributaria, asunto que no es objeto de debate dentro del presente proceso, los deudores solidarios o subsidiarios llamados por la ley a responder de obligaciones o deberes tributarios ajenos deben tener la posibilidad de ejercer las garantías derivadas del derecho al debido proceso, no solamente en el momento de ejecución coactiva de la obligación tributaria, sino, y especialmente, en el momento de su determinación. En efecto, si bien la obligación tributaria surge ex lege, y la solidaridad usualmente se deriva también de la misma ley, la obligación tributaria debe ser determinada respecto de cada contribuyente a través de un proceso en el cual, como se dijo, se evidencia la ocurrencia del hecho gravado, es decir el supuesto de hecho generador de la obligación tributaria, se establece la dimensión económica del mismo o base gravable y se aplica la tarifa correspondiente. En este proceso, por el interés jurídico que personalmente le asiste, tiene derecho de intervenir en todas sus etapas el deudor solidario."

Además, la responsabilidad solidaria en materia tributaria exige la determinación e individualización de las personas solidariamente obligadas en cada uno de los supuestos legales en que dicha solidaridad resulta exigible, así como las circunstancias de la solidaridad que les incumbe según lo prescrito por los artículos 793 y siguientes del E.T. Es decir, dentro del proceso de determinación de la obligación tributaria que culmina con la liquidación de revisión, la liquidación de aforo o la resolución de sanción, es necesario individualizar los terceros que resultan ser solidariamente responsables y las circunstancias de su responsabilidad, en cada uno de los supuestos de hecho a que se refieren los artículos 793 y siguientes del E.T., pues así lo exige la naturaleza misma de esta solidaridad legal. (...)” (Negrilla y Subrayado fuera del texto).

En el mismo sentido, la Circular No. 140 del 4 de octubre de 2004, emitida por la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, aplicable por analogía en materia de aduanas, estableció lo siguiente:

“(…) Las Divisiones de Fiscalización y Liquidación de las Administraciones, con el fin de garantizar el debido proceso y el derecho a la defensa a los deudores solidarios y/o subsidiarios, deberán comunicarles mediante escrito dirigido a cada solidario o subsidiario que se encontrare obligado junto con el deudor principal por el mismo periodo objeto de determinación, la existencia de las actuación administrativa que se inicia al contribuyente, el objeto de la misma, especificando el impuesto, año y periodo gravable sobre los cuales se propone modificar la liquidación privada, (...) Igual procedimiento se aplicará en las actuaciones administrativas mediante las cuales se establece la obligación de declarar, tales como emplazamientos para declarar, resolución sanción por no declarar, así como las actuaciones administrativas mediante las cuales se adelanta un proceso sancionatorio como son los pliegos de cargos y resolución sanción, respecto de los deudores solidarios.” (Negrilla y Subrayado fuera del texto).

- 2 Corolario de lo anterior, la Seccional de Impuestos con su indebido actuar vulneró los derechos a la defensa y al debido proceso de mi representada, al no haberle comunicado el requerimiento especial mencionado, dada su determinación de notificar la presente Liquidación Oficial, y en tal medida no tuvo la oportunidad legal para pronunciarse frente a tal determinación. Al respecto, el Artículo 37 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, a su tenor literal dispone:

"Artículo 37- Cuando en una actuación administrativa de contenido particular y concreto la autoridad advierta que terceras personas puedan resultar directamente afectados por la decisión, les comunicará la existencia de la actuación, el objeto de la misma y el nombre del peticionario, si lo hubiere, para que puedan constituirse en parte y hacer valer sus derechos.

La comunicación se remitirá a la dirección de correo electrónico que se conozca si no hay otro medio más eficaz. De no ser posible dicha comunicación, o tratándose de terceros indeterminados se divulgará a través de un medio masivo de comunicación nacional o local, según el caso, o a través de cualquier otro mecanismo eficaz, habida cuenta de las condiciones de los posibles interesados. De tales actuaciones se dejará constancia escrita en el expediente." (Negrilla fuera del texto).

Así mismo, el Art. 40 ibidem establece:

"Artículo 40: Durante la actuación administrativa y hasta antes de que se profiera la decisión de fondo se podrán aportar, pedir y practicar pruebas de oficio o a petición del interesado sin requisitos especiales. Contra el acto que decida la solicitud de pruebas no proceden recursos.

El interesado contará con la oportunidad de controvertir las pruebas aportadas o practicadas dentro de la actuación, antes de que se dicte una decisión de fondo.

Los gastos que ocasione la práctica de las pruebas correrán por cuenta de quien las pidió. Si son varios los interesados, los gastos se distribuirán en cuotas iguales. Serán admisibles todos los medios de prueba señalados en el Código de Procedimiento Civil." (Negrilla fuera del texto).

Lo preceptuado en las normas citadas son aplicables a la situación estudiada, puesto que mi representada resultó afectada en forma directa como consecuencia de la investigación que inició de oficio la DIAN mediante el requerimiento especial mencionado, dentro del cual se formuló propuesta de Liquidación Oficial de Revisión a la sociedad CARVAJAL S.A. Sobre el particular la Jurisprudencia ha señalado:

"Una de las principales garantías del debido proceso, es precisamente el derecho a la defensa, entendido como la oportunidad reconocida a toda persona, en el ámbito de cualquier proceso o actuación judicial o administrativa, de ser oída, de hacer valer las propias razones y argumentos, de controvertir, contradecir y objetar las pruebas en contra y de

solicitar la práctica y evaluación de las que se estiman favorables, así como de ejercitar los recursos que la ley otorga. Su importancia en el contexto de las garantías procesales, radica en que con su ejercicio se busca impedir la arbitrariedad de los agentes estatales y evitar la condena injusta, mediante la búsqueda de la verdad, con la activa participación o representación de quien puede ser afectado por las decisiones que se adopten sobre la base de lo actuado^[1] (Negrilla y Subrayado fuera del texto).

Precisamente, esta circunstancia era razón suficiente para proceder a efectuar la notificación de dicha actuación administrativa, la cual claramente omitió la administración, incurriendo en causal de nulidad de los actos administrativos demandados, pues de manera indebida notifica un acto administrativo que se profirió con base en el requerimiento especial que no fue puesto en conocimiento de mí representada, lo que finalmente recae en una falta absoluta de motivación que debe conducir a la declaratoria de nulidad.

2. FRENTE A LA SANCIÓN IMPUESTA A LA SOCIEDAD CARVAJAL S.A.

Sin perjuicio de lo expuesto anteriormente, manifiesto que mí procurada se encuentra conforme y coadyuva los argumentos expuestos por la sociedad CARVAJAL S.A., por lo cual, de manera respetuosa procedo a adicionarlos, conforme se esgrime a continuación:

A. LA RENTA PRESUNTIVA EFECTUADA POR CARVAJAL S.A., PARA EL AÑO GRAVABLE 2013, SE FUNDAMENTÓ EN LA REGULACIÓN VIGENTE.

Es oportuno mencionar, conforme a las pruebas documentales que obran en el proceso, que CARVAJAL S.A., al momento de efectuar la renta presuntiva del año gravable 2013, tuvo en cuenta lo establecido en el Estatuto Tributario colombiano.

Al respecto, es necesario citar algunas normas de dicho Estatuto, por la relevancia que comparta para el caso bajo estudio. En ese orden de ideas se traen los siguientes artículos:

ARTÍCULO 188. BASE Y PORCENTAJE DE LA RENTA PRESUNTIVA. Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al tres por ciento (3%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior.

^[1] Sentencia C-025/09, Magistrado Ponente Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL.

Artículo 189. DEPURACIÓN DE LA BASE DE CÁLCULO Y DETERMINACIÓN. Del total del patrimonio líquido del año anterior, que sirve de base para efectuar el cálculo de la renta presuntiva, se podrán restar únicamente los siguientes valores:

a) El valor patrimonial neto de los aportes y acciones poseídos en sociedades nacionales;

b) El valor patrimonial neto de los bienes afectados por hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, siempre que se demuestre la existencia de estos hechos y la proporción en que influyeron en la determinación de una renta líquida inferior;

c) El valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en período improductivo;

d) A partir del año gravable 2002 el valor patrimonial neto de los bienes vinculados directamente a empresas cuyo objeto social exclusivo sea la minería distinta de la explotación de hidrocarburos líquidos y gaseosos;

e) Las primeras diecinueve mil (19.000) UVT de activos del contribuyente destinados al sector agropecuario se excluirán de la base de aplicación de la renta presuntiva sobre patrimonio líquido;

(...)

Al valor inicialmente obtenido de renta presuntiva, se sumará la renta gravable generada por los activos exceptuados y este será el valor de la renta presuntiva que se compare con la renta líquida determinada por el sistema ordinario.

Parágrafo. El exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria podrá compensarse con las rentas líquidas ordinarias determinadas dentro de los cinco (5) años siguientes, reajustado fiscalmente.

ARTICULO 193. CONCEPTO DE VALOR PATRIMONIAL NETO. El valor patrimonial neto de los bienes que se excluyen de la base de cálculo de la renta presuntiva, es el que se obtenga de multiplicar el valor patrimonial del bien por el porcentaje que resulte de dividir el patrimonio líquido por el patrimonio bruto, del año gravable base para el cálculo de la presunción.

De la normatividad anteriormente reproducida no se observa la obligación para el contribuyente si decide excluir algunos de los activos permitidos que sean todos o ninguno,

pues es una interpretación taxativa que le está dando la DIAN, a las normas, la cual resulta ser más gravosa para los contribuyentes.

Ahora bien, la norma únicamente señala que, si se excluye un activo, y el mismo produce renta gravable, dicho valor no se suma a la renta presuntiva, toda vez que se declara en la renta ordinaria, situación que está conforme con la actuación desplegada por CARVAJAL S.A., en la declaración del año gravable 2013.

Consecuentemente de ninguna manera se dispone lo aseverado por la DIAN en el Requerimiento Especial, en el cual el ente sostuvo:

"(...)

En gracia de discusión, si se aceptara la interpretación gramatical por parte de la sociedad que se le está dando al artículo del E.T., vemos que la misma no es coherente con la disposición; porque el citado artículo no permite el fraccionamiento de la inversión, esto es tener en cuenta o no ciertos valores patrimoniales netos de acciones y aportes en sociedades nacionales, por consiguiente la compañía debió de tomar el patrimonio Líquido del año 2012 en cuantía de \$220.760.663.000 y multiplicarlo por el tres (3%), lo que generaría una renta presuntiva de \$6.622.819.890 y no la declarada por la sociedad en cuantía de \$ 3.964.349.792".

En virtud de lo anterior, se observa que la administración pretende hacer más gravosa la situación del contribuyente Carvajal S.A., toda vez que busca adicionar dividendos gravables los cuales ya habían sido declarados en la renta líquida ordinaria, para de esa forma aumentar la renta gravable, alejándose de los principios legales y constitucionales que rigen la materia, máxime cuando el tenor literal de la norma es de carácter dispositivo y no impositivo.

En adicción a lo anterior, cabe precisar que dicha situación CARVAJAL S.A., la ha venido realizando en todas sus declaraciones anteriores, frente a las cuales no existe ningún requerimiento por parte de la DIAN, luego no se entiende por qué en la del 2013, se observa que la renta presuntiva no cumple con lo normado en el Estatuto Tributario.

Por otra parte, encontramos concepto de la DIAN No. 018591 del 22 de febrero de 2008, en el cual se manifestó:

"(...)

La oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante Concepto No. 065164 del 20 de agosto de 1998, manifestó que "(...) los valores que deben sumarse al resultado del cálculo de la renta presuntiva, es la renta gravable que en materia de aportes y

acciones supone que excluye los ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional (...)."

Debe observarse que la norma señala que del total del patrimonio líquido del año anterior, que sirve de base para efectuar el cálculo de la renta presuntiva, se puede restar el valor patrimonial neto de los aportes y acciones poseídos en sociedades nacionales y, al valor inicialmente obtenido de renta presuntiva se suma la renta gravable generada por los activos exceptuados y no la ganancia ocasional que ellos puedan generar".

En la misma línea, la Sentencia C-238 DE 1997, respecto a la constitucionalidad de los artículos 188 y 189 del Estatuto Tributario, reza:

"Como se dijo antes, la Corte no comparte estas apreciaciones referentes a la naturaleza jurídica de la presunción de rentabilidad del capital consagrada en las normas bajo examen. Entiende, en cambio, que las distintas hipótesis contempladas en los artículos 188, 189, 191 y 192 del Estatuto Tributario, en las cuales se permite excluir ciertos bienes de la base a la cual se aplican los porcentajes mínimos de rentabilidad señalados en el artículo 188, no constituyen propiamente pruebas autorizadas por la ley para desvirtuar la presunción, sino simplemente deducciones permitidas en la determinación de la base de cálculo para liquidar la renta presuntiva. Y ello es tan evidente, que lo que en últimas corresponde al contribuyente en estos casos, no es demostrar que no hubo en realidad la renta que la ley presume, sino simplemente indicar que el activo patrimonial se ubica en una de las categorías que la ley autoriza para no contabilizar en la base de cálculo a la que se aplican los porcentajes de rentabilidad presunta, sin que en realidad sea relevante probar el que el activo haya o no producido determinado nivel de renta. (Énfasis propio).

Corolario de lo anterior, es claro que de conformidad con la jurisprudencia citada CARVAJAL S.A., en el año 2012, declaró el valor de las acciones y aportes de la sociedad CARVAJAL EMPAQUES S.A., por valor de \$71.592.807.577, razón por la cual no estaba obligada a acreditar que el activo produjo o no renta, ni mucho menos a declararlo.

Por lo que en este punto existe una interpretación diferente de la norma por parte del ente tributario, lo cual no se compasa con el espíritu de la ley, ni mucho menos con los conceptos emitidos por la DIAN y por la jurisprudencia sobre la renta presuntiva, consecuentemente, de ninguna manera debió imponerse sanción por inexactitud en la declaración de renta, pues como se manifestó no existen datos falsos, el inconveniente se presenta en la interpretación de la norma, lo que de ninguna manera se puede asemejar a datos inexactos.

B. LA SANCIÓN POR INEXACTITUD IMPUESTA A LA SOCIEDAD CARVAJAL S.A., NO SE ATEMPERA AL ORDENAMIENTO JURÍDICO.

El artículo 647 del Estatuto Tributario, contempla lo siguiente:

"ARTÍCULO 647. INEXACTITUD EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.
2. No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.
3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.
4. La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.
5. Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.
6. Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar.

PARÁGRAFO 1o. Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos que carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo 648 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 2o. No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos".

El ente tributario impuso sanción por inexactitud a CARVAJAL S.A., sin que dicha sanción se encontrara regulada en el artículo precedente, pues como se vislumbra la sociedad contribuyente no está inmersa en ningún hecho generador de sanción, aquí lo que se presenta es una diferencia interpretativa del artículo 189 del Estatuto Tributario, por parte de la administración tributaria y el contribuyente, lo que de ninguna manera comporta inexactitud en lo declarado, todo lo contrario demuestra que el contribuyente actuó de conformidad de la norma que le permite excluir los dividendos de los acciones y/o aportes.

En efecto, es indispensable citar la sentencia del 28 de agosto de 2014, proferida por el Honorable Consejo de Estado, en la cual se estableció:

"La Sala ha señalado que la sanción prevista en el artículo 647 del ET tiene naturaleza accesoria, pues deviene como consecuencia de la comprobación de los presupuestos allí señalados⁴¹ para su imposición, y que se relacionan directamente con los datos e información contenida en la declaración, vale decir con los factores sobre los que se calcula el impuesto y del que se deriva el saldo a pagar o a favor, según corresponda.

El mismo artículo 647, ibídem, señala que no habrá lugar a imponer la sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar devenga de errores de apreciación o diferencias de criterio relativos al derecho aplicable.

Sobre este particular, la Sala ha señalado que la discrepancia entre el fisco y el contribuyente que da lugar a la exoneración de la sanción por inexactitud debe consistir en una argumentación sólida, que, aunque equivocada, permita concluir que la interpretación en cuanto al derecho aplicable le permitió creer que su actuación estaba amparada legalmente y no cuando se presentan argumentos que a pesar de una apariencia jurídica carecen de fundamento objetivo y razonable.

Lo anterior implica que cuando el artículo 647 del ET se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a «la interpretación del derecho propiamente dicha», lo que excluye la valoración sobre los hechos discutidos.

4 En este orden de ideas, es totalmente improcedente la sanción impuesta a CARVAJAL S.A., por cuanto es evidente que entre la administración tributaria y la contribuyente existe una diferencia interpretativa respecto del artículo 189 del Estatuto Tributario, lo que no permite que se aplique la sanción consagrada en el artículo 647 de dicho estatuto.

En ese orden de cosas, le asiste razón a la sociedad CARVAJAL S.A., para solicitar la nulidad de los actos administrativos citados anteriormente, por cuanto los mismos adolecen de motivación o la misma es falsa por ser contraria al ordenamiento jurídico que regula la materia, siendo en todo caso procedente que se acojan las pretensiones del medio de control.

PRUEBAS

Comedidamente solicito tener como prueba las siguientes:

1. Copia de la Póliza de Cumplimiento Disposiciones Legales No. 150134000275, con vigencia desde el día 2 de mayo de 2014 al 22 de mayo de 2016, expedida por MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA. (Carátula y condiciones).

ANEXOS

1. Escritura Pública No. 1804 de junio de 2003, por medio de la cual se me confirió poder general para representar a la aseguradora.
2. Certificado de vigencia de la EP.
3. Certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio de Cali.
- 4.

NOTIFICACIONES

A MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A., en la Carrera 14 # 96 – 34 de la ciudad de Bogotá D.C.

Al suscrito apoderado en la Avenida 6A Bis No.35N-100 Oficina 212, Centro Empresarial Chipichape de la ciudad de Cali o en la dirección electrónica: gherrera@gherreraasociados.com

Cordialmente,



GUSTAVO ALBERTO HERRERA AVILA.
C.C. No. 19.395.114 de Bogotá D.C.
T.P. No. 39.116 C.S. de la J.