

Señores:

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DEL CAUCA

M.P. Dr. EDUARDO ANTONIO LUBO BARROS

MEDIO DE CONTROL: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
(TIBUTARIO)

DEMANDANTE: CARVAJAL S.A.

DEMANDADO: UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE
IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN

RADICADO: 76001-23-33-007-2017-00890-00

GUSTAVO ALBERTO HERRERA ÁVILA, mayor de edad, vecino de Cali, identificado con la cédula de ciudadanía No. 19.395.114 de Bogotá, abogado en ejercicio, portador de la Tarjeta Profesional No. 39.116 del Consejo Superior de la Judicatura, obrando en mi calidad de apoderado de la compañía **MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A.** conforme al memorial de poder que ya obra en el expediente; ante usted me dirijo por medio de este escrito, con el debido respeto y en tiempo oportuno, con el fin de presentar **RECURSO DE APELACIÓN** contra la Sentencia No. 42, notificada electrónicamente el 27 de marzo de 2025, solicitando desde ya se revoque el numeral **PRIMERO** del fallo en cuestión, conforme a los reparos concretos que se formula a continuación:

I. OPORTUNIDAD

Teniendo en cuenta que la notificación electrónica de la sentencia se realizó por parte del despacho el día veintisiete (27) de marzo de 2025, el término de 10 días establecido en el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021, que modificó el artículo 247 de la Ley 1437, comenzó a computarse una vez transcurridos previamente dos días hábiles siguientes al envío del mensaje.¹ Es decir, a partir del 01 de abril del corriente año. Por lo anterior se tiene que el término transcurre los días 01, 02, 03, 04, 07, 08, 09, 10, 11, y 14 de abril de 2025. Así las cosas, se concluye que el presente escrito es radicado dentro del término previsto para tal efecto.

¹ Consejo de Estado – Sala plena de lo Contencioso Administrativo, Auto de unificación jurisprudencial del 29 de noviembre de 2022, Exp. 68001-23-33-000-2013-00735-02 (68177) C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

II. REPAROS CONCRETOS FRENTE AL FONDO DEL ASUNTO

- **INDEBIDA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 189 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO - INEXISTENCIA DE LA OBLIGACIÓN DE EXCLUIR LA TOTALIDAD DE LOS ACTIVOS DEDUCIBLES**

En el presente asunto la controversia se concreta en la interpretación del alcance del artículo 189 del Estatuto Tributario, el cual permite la depuración de la base de renta presuntiva mediante la deducción del valor patrimonial de las acciones, cuotas o partes de interés que el contribuyente posea en sociedades nacionales sujetas al impuesto sobre la renta, sin limitación cuantitativa ni cualitativa expresa, siempre que cumplan los requisitos establecidos en la norma. Bajo ese entendido resulta posible considerar que la norma establece una posibilidad que el contribuyente puede tomar o no, permitiéndole restar el valor patrimonial neto de los aportes y acciones poseídos en sociedades nacionales, sin establecer la obligación de restar la totalidad de tales aportes y acciones.

El artículo 189 del Estatuto Tributario establece, de forma clara y sin ambigüedades, que el contribuyente podrá restar del patrimonio líquido: *"el valor patrimonial neto de los aportes y acciones poseídos en sociedades nacionales sometidas al impuesto sobre la renta"*. En ningún aparte del texto normativo se exige que, al ejercer dicha facultad, el contribuyente deba excluir **la totalidad de tales activos**, ni se establece una regla del tipo "todo o nada". Esta omisión legislativa no puede suplirse mediante interpretación administrativa o judicial, teniendo en cuenta que: i) El artículo 189 del E.T. es de interpretación estricta, por tratarse de una norma que permite reducir la base gravable de la renta presuntiva. En consecuencia, no es válido extender sus efectos ni imponer condiciones no expresamente consagradas, ii) La interpretación hecha por la DIAN y acogida por el despacho, en el sentido de que la deducción debe comprender "todos o ninguno" de los activos permitidos, implica una **restricción adicional no contemplada en la ley**, que **agrava la situación del contribuyente**; y si bien en materia tributaria, los beneficios deben ser interpretados de manera estricta, no pueden restringirse por vía de analogía o por interpretaciones extensivas que resulten más gravosas para el contribuyente.

Entonces, siendo el artículo 189 del E.T. un mecanismo para aliviar al contribuyente de tener que liquidar renta presuntiva sobre activos con escasa rentabilidad, que este elige tomar o no hacerlo, resulta poco lógico que al aplicar este "beneficio" en el caso de la sociedad demandante, le resulte una renta presuntiva que dobla en exceso la renta presuntiva que se hubiera declarado sin restar de la base activo alguno; de este modo, la interpretación que hizo Carvajal S.A. del artículo 189 resulta correcta, toda vez que si la intención del legislador hubiese sido establecer que únicamente se podía restar de la base de liquidación de la renta presuntiva el valor patrimonial neto de aportes o acciones en sociedades nacionales en bloque, así lo habría expresado en el texto de la norma, o habría establecido claramente que se podrían restar únicamente "El valor patrimonial neto de todos

los aportes y acciones poseídos en sociedades nacionales”, expresión que como se desprende de la lectura del artículo no fue consignada en la norma.

Asegura la DIAN en el requerimiento especial:

“(…)en gracia de discusión, si se aceptara la interpretación gramatical por parte de la sociedad que se le esta 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 toma el patrimonio liquido 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”

De la objeción formulada por la DIAN se desprende que, según su interpretación del artículo 189 del Estatuto Tributario, el contribuyente solo podía restar del patrimonio líquido el valor de las acciones si lo hacía respecto de la totalidad de las sociedades nacionales en las que tuviera participación, y no solo en algunas. En esa línea, sostuvo que la base de cálculo de la renta presuntiva debía incluir la inversión en acciones de CARVAJAL EMPAQUES S.A., y, por tanto, adicionar a la renta presuntiva —calculada al 3%— el valor de los dividendos gravables que dicha inversión generó en el año 2013.

Sin embargo, en el mismo requerimiento especial, la administración planteó también la alternativa de **no restar ninguna inversión**, aceptando implícitamente que el contribuyente tenía esa posibilidad. En dicho escenario, calculó una renta presuntiva de \$6.622.819.890. No obstante, al no poder adicionar válidamente los dividendos gravables, optó por aplicar el escenario que generaba una mayor renta gravable: restó del patrimonio líquido el valor patrimonial neto de **todas** las acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales y, en consecuencia, sumó los dividendos gravables generados por CARVAJAL EMPAQUES S.A. en 2013, obteniendo así una renta presuntiva de \$13.336.348.000.

Resulta entonces contradictorio e injustificado que, siendo la expectativa de rentabilidad presuntiva fijada por la ley del 3% —que en este caso equivaldría a \$6.622.819.890—, la administración haya determinado una renta presuntiva superior a ese valor, en una suma que supera el doble de la esperada por la ley. Tal decisión no solo se aparta del principio de legalidad tributaria, sino que desconoce los límites razonables y proporcionales que deben regir la determinación de la base gravable.

Es evidente que la intención de la administración tributaria fue adicionar dividendos gravables que ya habían sido incluidos previamente dentro de la renta líquida ordinaria, pues, de los dos métodos de cálculo planteados en el requerimiento especial, optó por aquel que permitía incorporar dichos dividendos, con el propósito de aumentar al máximo la renta gravable de la sociedad Carvajal S.A.

Esta actuación se aparta de los principios legales y constitucionales que rigen la actuación administrativa, al exceder de forma desproporcionada el porcentaje mínimo de rentabilidad previsto por la norma, llevándolo al 6% del total del patrimonio líquido del año anterior, sin aplicar las depuraciones legalmente permitidas.

En virtud de lo anterior, se observa que la administración pretende hacer más gravosa la situación del contribuyente Carvajal S.A., buscando adicionar dividendos gravables los cuales ya habían sido declarados en la renta líquida ordinaria, y así 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.

Entiéndase entonces que el tan citado artículo no establece una prohibición expresa respecto a la deducibilidad de ciertos activos patrimoniales (como inversiones en sociedades nacionales), siempre que se cumplan los requisitos previstos. El hecho de que la norma no mencione límites cuantitativos o condiciones adicionales no puede interpretarse como una omisión del legislador que deba ser suplida por el juez, por lo que la interpretación realizada por el Tribunal parte de una supuesta finalidad no prevista, y con base en ello restringe la aplicación de la norma, lo cual no se ajusta a los principios de interpretación en derecho tributario, donde rige el *in dubio pro contribuyente*, recordando que en materia tributaria, la duda razonable sobre el alcance de una norma que regula un beneficio fiscal debe resolverse en favor de este. Así las cosas, la norma **no obliga** a que se descuenten **todos** los aportes y acciones. Tampoco impone un criterio de “totalidad” o exclusividad en la depuración y el contribuyente conserva la libertad de decidir **cuáles activos incluir en la depuración**, siempre en el marco de la legalidad. Por lo tanto, resulta posible **deducir el valor de algunas inversiones y no de otras**, la norma no expresa “deberán restarse todos”, sino que autoriza restar “el valor patrimonial de los aportes y acciones”, lo que permite una aplicación parcial, selectiva y/o estratégica por parte del contribuyente.

- **LA SANCIÓN POR INEXACTITUD IMPUESTA A LA SOCIEDAD CARVAJAL S.A. NO SE AJUSTA AL ORDENAMIENTO JURÍDICO**

El ente tributario impuso sanción por inexactitud a Carvajal S.A., sin que dicha sanción se encontrara regulada en el artículo 647 del Estatuto Tributario, 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; siendo los hechos y las cifras denunciados completos y verdaderos, como lo dispone el Parágrafo 2 del artículo 647 mencionado.

ARTICULO 647. Sanción por inexactitud. 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 1. *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 aprobados 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 2. **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.*

De acuerdo con lo anterior, no procederá la sanción por inexactitud cuando existan dudas razonables sobre la interpretación de la norma, advirtiéndose que, en este caso la sociedad actora hace una interpretación razonable del derecho aplicable y la Administración Tributaria otra diferente. Tratándose de una diferencia de criterio relativa a la interpretación del derecho aplicable, con

hechos y cifras declarados completos y verdaderos, tal y como lo dispone el artículo citado en su parágrafo 2º.

En este punto resulta relevante exponer la posición de la Corte Constitucional, la cual se produjo con motivo del juicio de constitucionalidad que se adelantó del artículo 647 del E.T. en la Sentencia C- 916 de 1999 con ponencia del Dr. Fabio Morón Díaz, pronunciamiento que tuvo como *ratio decidendi* lo que a continuación se transcribe:

*“... este se limita a consagrar una causal de inculpabilidad que exonera de sanción tributaria, al tipificar las hipótesis en las que no se configura inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, lo que, en sentir de la Corporación, constituye cabal expresión del debido proceso y de la igualdad, al prever la regulación normativa en estudio, un trato diferenciado para el contribuyente cuya declaración arroja un menor valor a pagar, **que se origina en diferencias interpretativas con la DIAN, pues, debiendo prevalecer el criterio jurídico de esta, como autoridad doctrinaria en materia de normas tributarias, no sería justo ni razonable que tal diferencia, en la hipótesis en comentario, le acarreará una sanción.**”*

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 de ninguna manera permite que se aplique la sanción consagrada en el artículo 647 de dicho estatuto.

Así entonces, no resulta procedente imponer la sanción por inexactitud en el presente caso, dado que el contribuyente realizó una interpretación de la norma tributaria basada en las reglas de hermenéutica jurídica consagradas en el Código Civil, en cumplimiento del mandato previsto en los artículos 26 y 27, cuyo contenido establece lo siguiente:

ARTICULO 26. INTERPRETACION DOCTRINAL. Los jueces y los funcionarios públicos, en la aplicación de las leyes a los casos particulares y en los negocios administrativos, las interpretan por vía de doctrina, en busca de su verdadero sentido, así como los particulares emplean su propio criterio para acomodar las determinaciones generales de la ley a sus hechos e intereses peculiares. Las reglas que se fijan en los artículos siguientes deben servir para la interpretación por vía de doctrina. (énfasis propio)

ARTICULO 27. INTERPRETACION GRAMATICAL. Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu. Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento (énfasis propio).

En consecuencia, y solo en el eventual caso de que en segunda instancia no se acojan los argumentos respecto a la depuración de la renta presuntiva, solicito que se le releve de la imposición de la sanción por inexactitud a la sociedad Carvajal S.A., toda vez que no se configura una transgresión del marco normativo, sino el ejercicio de una interpretación razonable y válida del derecho aplicable.

PETICIÓN

En mérito de lo expuesto, solicito al Honorable despacho se sirva **REVOCAR** el numeral **PRIMERO**, del fallo de primera instancia proferido dentro del presente caso.

No siendo otro el motivo de la presente,



GUSTAVO ALBERTO HERRERA ÁVILA

C.C. 19.395.114 de Bogotá

T.P. 39.116 del C. S. de la J.