

RENTA POR COMPARACION PATRIMONIAL – Método especial para establecer la renta gravable. Determinación / PASIVOS ADQUIRIDOS – Cuando se incrementan disminuyen el patrimonio neto

El citado método especial para establecer la renta gravable, consagrado por el artículo 236 del Estatuto Tributario como excepción a la depuración ordinaria contenida en el artículo 26 ibídem, posee su fundamento en la premisa lógica de que a ningún declarante le es dable legalmente incrementar el patrimonio poseído al cierre de una determinada vigencia fiscal, durante el período siguiente, en una suma superior a la de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en este último, una vez deducidas las erogaciones - efectivas no teóricas - que haya realizado durante la anualidad de que se trate. De esta forma se autoriza capitalizar no solo la renta gravable, sino las rentas exentas, los ingresos no constitutivos de renta y las ganancias ocasionales, así como, las valorizaciones nominales del año gravable, y tomar como renta del año la diferencia restante no justificada. El fundamento jurídico de dicho sistema es evitar la evasión del tributo derivada de la omisión de ingresos percibidos y no declarados por el contribuyente, ya que la única razón posible para que resulte superior el incremento en el patrimonio de un año frente al ingreso declarado, es que éste no se haya incluido en la declaración, no obstante lo cual, dicha situación admite prueba en contrario. En lo que hace a los pasivos adquiridos por tratarse de obligaciones a cargo del declarante cuando se incrementan en un período disminuyen su patrimonio neto. Contrario sensu, si en la anualidad discutida se disminuyen, ese decremento deviene de un ingreso obtenido en la misma vigencia con el cual se paga una deuda o parte de ella, o, en su defecto, de haber adquirido un nuevo pasivo que lo sustituya.

PRIMA EN COLOCACION DE ACCIONES – Sobreprecio que se paga sobre el valor nominal. Es de propiedad de la sociedad / PATRIMONIO – Hace parte de él la prima / INGRESO NO CONSTITUTIVO DE RENTA – Lo es la prima en colocación de acciones siempre que esté en el patrimonio como superavit no distribuible / PRIMA EN COLOCACION DE ACCIONES – Registro contable

Es pertinente tener en cuenta que la “prima en colocación de acciones” es un sobreprecio que se paga cuando estas son colocadas en el mercado por un valor superior al nominal. La “prima” forma parte del patrimonio de la sociedad pero en calidad de “Superávit”, no como capital social. La empresa debe registrar como capital las acciones vendidas por su valor nominal que será el porcentaje del accionista que las adquiere y el exceso que corresponde a la prima, será contabilizado como superávit, que no es propiedad del accionista sino de la sociedad. Luego, si bien para efectos contables dicha prima se registra directamente en las cuentas del patrimonio neto (PUC-32.05.05), sin pasar por los ingresos del estado de resultados, fiscalmente sí constituye un ingreso por cuanto produce “un incremento neto en el patrimonio de la entidad”. Sin embargo, dicha prima será tratada como “Ingreso no constitutivo de renta” siempre que

permanezca en el patrimonio como “Superávit no distribuible a socios” o se capitalice distribuyéndola en acciones, pero si se reparte en dinero a los socios como dividendo, será tratada en el año declarado, como renta gravable sujeta al pago del impuesto. En el año en que se obtiene la prima, en cumplimiento de la depuración ordenada por el artículo 26 E.T, se debe declarar como “Ingreso no operacional” incrementando el renglón de los “Ingresos Brutos”, y posteriormente restarlos como “ingreso no constitutivo de renta”, siempre que cumpla las condiciones legales para tratarla como tal. De lo expuesto se colige que al constituir tributariamente un ingreso, es obligatorio declarar el valor de la prima por colocación de acciones como ingreso y darle el tratamiento de ingreso no constitutivo de renta cuando se mantenga en el superávit, o cuando es capitalizada con el cumplimiento de todos los requisitos legales, de lo contrario tendrá el carácter de renta gravable, sujeta al pago del correspondiente impuesto.

PRIMA EN COLOCACION – Está ligada al incremento del capital suscrito. Requisitos para que sea un ingreso no constitutivo de renta / CAPITALIZACION DE PRIMA EN COLOCACION DE ACCIONES – Procedimiento / CUENTA SUPERAVIT DE CAPITAL – En ella debe registrarse la prima por colocación para que constituya un ingreso no gravado / PRIMA EN COLOCACION – El efectivo puede destinarse al pago de pasivos o gastos relacionados con el objeto social de la empresa / DIFERENCIA PATRIMONIAL – Se presenta por la prima en colocación de acciones

La prima en colocación, una vez capitalizada, está ligada al incremento del capital suscrito y sería susceptible de que con dicho valor se pudieran cancelar pasivos y gastos, no obstante, si dicha capitalización se realiza sin agotar el procedimiento legal indicado para efectos tributarios, constituirá renta gravable. No obstante, esta no es la situación para el evento que nos ocupa, por cuanto no existe demostración alguna que permita inferir que dicha prima fue capitalizada. La otra condición para que la prima por colocación sea un ingreso no constitutivo de renta para la sociedad, consiste en mantenerla contabilizada como “Superávit de Capital” no distribuible como dividendo a los accionistas (Cuenta PUC 32.05.05). Verificado lo anterior, es pertinente aclarar que si bien para que la Prima por Colocación conserve fiscalmente su condición de ingreso no gravado es necesario probar que se mantiene registrada en la Cuenta “Superávit de Capital”, no existe norma legal alguna que impida que el efectivo que ella representa sea destinado a pagar pasivos o gastos relacionados con el objeto social de la empresa, ya que lo único vedado, so pena de gravarlo en renta, es enjugar pérdidas sin haberse capitalizado, o distribuirlo en calidad de dividendos en dinero. Como ya se estudió, la sociedad no capitalizó ni total ni parcialmente la citada prima y tampoco decretó dividendos, entre otras cosas porque solo a partir del 12 de abril de 1999 se convirtió en sociedad anónima y para dicha vigencia fiscal, el resultado operacional arrojó pérdida como consta en el denuncia rentístico (R-53). Luego, a pesar de no haber incluido la prima cuestionada dentro de los ingresos brutos para dar cumplimiento a la depuración consagrada en el artículo 26 E.T. dentro del

formulario de la Declaración de Renta y Complementarios, en aras de la aplicación del principio de la verdad real sobre la formal, y dado el efecto neutro de proceder a su adición, es pertinente aceptar la suma correspondiente a la citada prima por colocación de acciones (\$811.998.300) como incremento de capital justificante de la diferencia patrimonial, sin perjuicio de las obligaciones y efectos fiscales que surjan de dicha adición de ingreso, como la obligación de presentar información exógena o declaraciones por otros tributos derivadas del ingreso generado por dicha prima.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., diecisiete (17) de junio de dos mil diez (2010).

Radicación número: 25000-23-27-000-2004-01680-01(16731)

Actor: TELANA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada, contra la sentencia de 30 de mayo del 2007 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección "A", que anuló parcialmente los actos administrativos que modificaron la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios por el año gravable 1999 presentada por la empresa TELANA S.A, en los siguientes términos:

1)ANÚLANSE parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión N° 900003 de 7 de abril de 2003 y la Resolución N° 320662004000006 de 4 de mayo de 2004, proferidas por la División de Liquidación y la División Jurídica Tributaria, de la Administración Local de Impuestos Nacionales Personas Naturales de Bogotá, respectivamente, mediante las cuales determinó oficialmente a TELANA S.A. NIT: 800.197.137-8 el

impuesto de renta y complementarios por el año gravable 1999.

2)DECLÁRASE que TELANA S.A. NIT: 800.197.137-8 no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción por inexactitud que le fue impuesta mediante los actos que se anulan.

3)RECONÓCESE personería a la doctora Sandra Bibiana Zorro Rodríguez como apoderada de la parte demandada, en los términos y para los efectos del poder conferido.

4)No se condena en costas por cuanto no aparecen probadas”.

ANTECEDENTES

El 5 de mayo del 2000, la actora presentó declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable 1999, en la que determinó una pérdida líquida de \$51.554.000 y un saldo a favor de \$12.206.000, devuelto mediante Resolución 6080930 de diciembre 14 del 2000.

El 1° de abril del 2002, mediante Requerimiento Especial No. 320632002900005, la Administración Tributaria propuso el desconocimiento en el costo de ventas del pago de arrendamiento de una maquinaria, por estar soportado en notas contables y no en facturas o documentos equivalentes¹. La sociedad demandante aceptó la modificación propuesta y presentó declaración de corrección el 24 de junio del 2002.

Previa inspección tributaria, el 2 de octubre del 2002, la Administración profirió ampliación al requerimiento especial para proponer la determinación de la renta gravable por el sistema de comparación patrimonial, al calcular la diferencia entre los patrimonios líquidos de los años 1998 y 1999 y establecer una base gravable de \$1.375.396.000. Subsidiariamente, calcula el impuesto de renta por el sistema de depuración ordinaria.

El 7 de abril del 2003, mediante Liquidación Oficial de Revisión, se aceptan algunos pasivos, pese a lo cual, se determina la renta gravable por el sistema de

¹ Artículos 615, 617 y 771-2 E.T.

comparación patrimonial y se disminuye la base propuesta a \$950.237.000. Como consecuencia, se fija el impuesto a cargo en la suma de \$133.598.000 y se impone sanción por inexactitud por \$530.114.000. La Administración plantea que en el evento en que la diferencia patrimonial se desvirtúe, debe tenerse en cuenta la liquidación realizada oficialmente por el sistema ordinario.

La sociedad actora interpuso recurso de reconsideración decidido con la Resolución 320662004000006 de 5 de mayo del 2004 en la que acepta algunas glosas, pero, mantiene la aplicación del sistema de comparación patrimonial con una diferencia de \$941.568.000, rechaza un pasivo en cuantía de \$125.205.729 e impone sanción por inexactitud por valor de \$525.259.000.

LA DEMANDA

La sociedad TELANA S.A, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, demandó la liquidación oficial de revisión y la resolución que la confirma, y solicitó se deje en firme la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por el año gravable 1999.

Citó como normas violadas los artículos 29 y 84 de la Constitución Política, 36, 236, 647 y 683 del Estatuto Tributario, 86 del Decreto 2649 de 1993, 31 del Código Civil y 176, 178 y 187 del C.P.C.

El concepto de violación se sintetiza así:

La Administración Tributaria transgredió el debido proceso al negarse a reconocer como causa justificativa del incremento patrimonial, el aumento del capital social en virtud del aporte realizado por un nuevo socio en 1999, al rechazar de plano la escritura pública mediante la cual se legalizó tal aporte y se solemnizó la modificación de los estatutos sociales, y las pruebas relativas a los trámites y formalidades del ingreso de capital extranjero por la compra de las nuevas acciones emitidas.

La demandada condiciona, sin fundamento legal, el uso de los nuevos aportes, cuando objeta que la sociedad los utilizó para cancelar gastos y deudas de la sociedad, sin que la ley o los reglamentos establezcan que tales dineros deban permanecer intocables o destinarse a determinadas inversiones. Además, afirma que los nuevos aportes no pueden ser repartidos a título de dividendos, ni utilizados para enjugar pérdidas con cargo a la prima de colocación de acciones.

Sostiene que la sociedad no ha utilizado el aumento de capital para ninguna de las finalidades antes indicadas, tal como se demuestra con el balance a 31 de diciembre de 1999 firmado por el Contador y Revisor Fiscal.

Si se desconoce el aporte como causa justificativa del aumento patrimonial y determina la renta por comparación de patrimonios, equivale a someter a gravamen la prima por colocación de acciones por valor de \$811.998.300 que, según el artículo 36 del E.T., es un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional y su ocurrencia solamente incrementa el patrimonio.

El artículo 86 del Decreto 2649 de 1993, norma contable que reglamenta la prima por colocación de acciones, no prohíbe que los aportes que dan origen a ella sean destinados al uso que les dio la empresa.

En el año 1999, la sociedad panameña ELAM S.A. aportó la suma de \$867.398.300 con la cual pagó las acciones por un mayor valor al nominal lo que dio lugar a contabilizar la prima por colocación de acciones.

La Administración para aplicar el sistema de comparación patrimonial confrontó los pasivos de 1998 y 1999 y estableció su diferencia como punto de partida, cuando debió comparar los patrimonios líquidos. Además, la DIAN sostiene que al haber pagado una deuda con los aportes recibidos y luego tratar de justificar con éstos el incremento patrimonial, es hacer valer doblemente una misma partida. Sin embargo, aclara, que si se paga la deuda con los recursos de fuente extranjera se disminuye el pasivo y forzosamente tiene que incrementarse el patrimonio líquido.

Con fundamento en los artículos 176 del C.P.C., 236 y 237 del E.T., señala que las autoridades tributarias no admiten prueba en contrario para desvirtuar la presunción de la capitalización de la renta, pues desestiman el aumento de patrimonio con argumentos que contradicen las disposiciones legales, tales como el uso o destinación de los nuevos aportes y la doble justificación dada a la prima por colocación de acciones, es decir, disminuir pasivos e incrementar el patrimonio líquido.

En cuanto al pasivo rechazado por la suma de \$125.205.729 se demostró que se trataba de un saldo de la cuenta de acreedores varios, lo cual se constató en la inspección tributaria. Indica que en vía gubernativa se explicó que tal valor hacía parte de una deuda por mayor valor, saldo cedido en 1998 a la cuenta de acreedores varios que en la cuenta corriente mantenían los socios y que en la sociedad figuraba en las cuentas por pagar a socios, quienes habían realizado sucesivas financiaciones a la empresa, todo lo cual no fue desvirtuado y, por tanto, carece de fundamento la sanción por inexactitud al no haberse configurado ninguna de las conductas previstas en el artículo 647 del E.T.

Indica que con violación del artículo 178 del C.P.C. la demandada invocó como sustento del rechazo de pasivos, las sentencias de 23 de agosto de 1996, Expediente 7800 y de 21 de septiembre del 2001, Expediente 12173, las cuales no hacen referencia a la materia cuestionada en el presente proceso, y por esto carecen de eficacia como medio de convencimiento.

Finalmente, afirma que los funcionarios que expidieron los actos demandados desconocieron el espíritu de justicia que debe regir sus actuaciones de conformidad con el artículo 683 E.T. porque no apreciaron la sentencia de 11 de junio de 1993, Expediente 4680, invocada por la actora, en la que se hace referencia a la imposibilidad de dar a una suma el carácter de pasivo en un ejercicio fiscal y desconocer tal carácter en el siguiente para configurar el incremento patrimonial.

LA OPOSICIÓN

La apoderada de la parte demandada se opone a las pretensiones de la actora con fundamento en los siguientes argumentos:

Al contribuyente se le respetó su derecho de defensa y en ejercicio de este tuvo la oportunidad de presentar sus respuestas tanto al requerimiento especial como a la ampliación e interponer el recurso de reconsideración.

En relación con la determinación de la renta gravable por el sistema de comparación patrimonial, la actora presentó argumentos incorrectos que en su oportunidad fueron desvirtuados por la Administración, pues, en ningún momento se desconoció la inversión extranjera que estaba debidamente acreditada, lo que se cuestionó fue el destino final de la suma recibida por concepto de prima por colocación de acciones por ausencia probatoria, toda vez, que los recibos de caja no constituyen prueba idónea para demostrar la realidad del pasivo.

La Administración no desobedeció el espíritu de justicia, por cuanto en el recurso de reconsideración se valoraron las pruebas allegadas por la actora y, con base en ellas, se aceptaron los argumentos esgrimidos por la contribuyente y se desestimaron las glosas que habían sido planteadas.

La entidad fiscal determinó que de acuerdo con el estado de flujo de efectivo presentado por la sociedad a 31 de diciembre de 1999 en el que se registran como disminución de pasivos los valores anotados por concepto de “disminución deudas de socios” (\$469.528.570) y “disminución cuenta a pagar a terceros” (\$349.394.271), éstos no fueron soportados con los documentos idóneos requeridos y, además, el representante legal en la inspección contable expresó respecto de la cuenta por pagar a socios que el documento soporte eran los comprobantes de egreso y los recibos de caja y que no existía ningún documento como pagaré o letra.

El representante legal también explicó que en la cuenta de anticipos recibidos de otros futuros accionistas, al no haberse podido concretar fue necesario efectuar la respectiva devolución en el año 1999 sin que se hubiera aportado documento alguno.

Finalmente aclaró que, la jurisprudencia no constituye prueba sino un instrumento del derecho. Frente a la sanción por inexactitud esta se encuentra fundamentada en el hecho que no se acreditaron los pasivos que la sociedad afirmó haber cancelado con el producto de la prima por colocación de acciones.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante sentencia del 30 de mayo del 2007, anuló parcialmente los actos administrativos demandados.

Con fundamento en el artículo 36 del E.T. estima que la “prima por colocación de acciones” no puede ser considerada fiscalmente como ingreso gravado, siempre y cuando se cumplan los requisitos previstos en la norma como son, estar contabilizados como superávit de capital y que no sean distribuidos como dividendos. En el año que se distribuya total o parcialmente este superávit, los valores distribuidos configuran renta gravable para la sociedad, sin perjuicio de las disposiciones aplicables a los dividendos.

Agrega que, con el precepto en mención, el Legislador pretende fortalecer patrimonialmente a las empresas al tratarlos como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, previo el cumplimiento de las exigencias legales.

Explica que de la revisión de los antecedentes administrativos se establece que la sociedad recibió la inversión extranjera en el año 1999, parte de la cual se contabilizó en el superávit denominado “prima en colocación de acciones” y en el acta de visita de inspección contable el Gerente Suplente de la actora manifestó que la suma recibida fue utilizada para cancelar pasivos, devolución a socios y gastos operativos, y al no haber sido capitalizada, constituye renta gravable para la sociedad y, por tanto, no se configuraba la alegada violación de normas legales y constitucionales.

En relación con el desconocimiento de pasivos del renglón 17 (OI) por la suma de \$125.205.729, sostiene que según el artículo 283 E.T. para el reconocimiento fiscal de las deudas deben conservarse los documentos correspondientes a su cancelación y respecto de los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad, deben estar respaldadas con documentos idóneos y con el lleno de las formalidades exigidas para la contabilidad.

Afirma que, en el caso, la sociedad acreditó la existencia de los pasivos con el saldo de la cuenta "acreedores varios" a diciembre 31 de 1999, certificada por revisor fiscal, nota contable de 18 de septiembre de 1998, cuenta de COLEL Ltda., fotocopia de comprobante de ajustes contables de noviembre y diciembre del mismo año, firmado por revisor fiscal, fotocopias del libro diario de diciembre de 1998 y cartas en las que los señores David Wiznitzer y Mordechai Wiznitzer ceden a favor de tres menores algunos valores y otros para que se abonen sumas a cuentas de otras dos personas.

Al respecto expone que la sociedad está obligada a llevar libros de contabilidad, que el certificado del revisor fiscal es ineficaz para controvertir la glosa por la generalidad de sus afirmaciones y que los comprobantes de ajuste contable y de libro diario no demuestran la existencia y vigencia de las deudas a la fecha de corte de un determinado ejercicio fiscal como tampoco el origen y extinción de las mismas, lo cual se predica igualmente de las cartas.

Con fundamento en lo anterior concluye que los documentos aportados no tienen las características que la ley exige para que la existencia de los pasivos sea reconocida, deficiencia probatoria que no fue subsanada ante la jurisdicción por cuanto la actora no mejoró la prueba.

En cuanto a la sanción por inexactitud, estima que el motivo de rechazo de los pasivos solicitados no fue su inexistencia o falsedad sino la carencia de medios probatorios idóneos para su demostración por lo que en este aspecto deben ser anulados los actos administrativos.

LOS RECURSOS DE APELACION

La **parte demandante** reitera los argumentos expuestos en la demanda y afirma que el Tribunal no hizo pronunciamiento alguno sobre la institución de la comparación patrimonial lo que resulta indispensable para la decisión de la controversia. Insiste en que el mencionado sistema de determinación de la renta es una presunción que admite prueba en contrario y en el caso la justificación del incremento patrimonial está dada por la inversión extranjera, independientemente de la forma como la sociedad receptora invierta sus recursos, además que pagar deudas es capitalizarse.

La contabilidad y los balances son los que garantizan la intangibilidad de la prima por colocación de acciones, con la obligación de mantenerla en la cuenta del superávit y su condición de ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional se perdería si se distribuye como dividendos o se enjugan con ella pérdidas.

La **parte demandada** resalta el hecho que la actora no demostró la existencia del pasivo tal como lo estableció el a quo, por lo que manifiesta que la sanción de inexactitud es procedente.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La parte actora arguye que el Tribunal no aplicó en debida forma el artículo 36 del E.T. por cuanto le da el carácter de imperativo a lo que es permisivo. Explica que la mencionada disposición establece las condiciones para que la prima por colocación de acciones no constituya ingreso ni ganancia ocasional, pero el mismo Estatuto contempla otras posibilidades previstas en el artículo 36-3 y en el artículo 1° del Decreto 1000 de 1989, el primero, en cuanto extiende el beneficio a los socios si la distribución se hace en acciones y, el segundo, porque aclara que el traslado de la prima por colocación de acciones de la cuenta del superávit a la cuenta del capital no es distribución de dividendos.

Reitera que la sociedad no ha decretado ni repartido dividendos a cargo de la prima por colocación de acciones, por el contrario, de acuerdo con el balance a 31 de diciembre de 1999 certificado por el representante legal, el contador y el revisor fiscal², el cual no ha sido controvertido, demuestra que la prima por colocación de acciones hace parte de los activos sociales en la cuenta del superávit que permanece intacta.

En relación con el pasivo rechazado, insiste en que la suma de \$125.205.729 es un saldo de otra deuda de mayor cuantía el cual incide en la determinación del patrimonio líquido del año anterior (1998), razón por la cual no puede tenerse una suma como pasivo en un ejercicio fiscal y desconocer tal carácter en el siguiente para configurar el incremento patrimonial, como se señaló en la sentencia de junio 11 de 1993, Expediente 4680, criterio jurisprudencial que suple cualquier deficiencia probatoria aunque los comprobantes de ingreso y los recibos de pago que obran en el expediente son prueba idónea para sustentar el pasivo.

Manifiesta que tanto la Administración como el Tribunal se fundamentaron en la mal llamada confesión del representante legal que informó el normal destino de la inversión extranjera y aclaró que los soportes de las deudas no eran letras o pagarés, sino comprobantes de ingresos y egresos los que respaldaban los

² Folios 17 a 20 c.a. 1

movimientos de la cuenta corriente que la sociedad maneja a sus socios, tal como lo testificó el revisor fiscal quien indica el origen y razones que justifican los traslados y se acompañan las órdenes impartidas por escrito en cumplimiento de las exigencias previstas en el Código Civil y en el Código de Comercio sobre cesión de créditos.

Señala que en la liquidación oficial el funcionario negó la justificación del incremento patrimonial con fundamento en que se pretendía que la inversión extranjera tuviera un doble efecto, es decir, incrementar el patrimonio y disminuir el pasivo, pero al resolver el recurso de reconsideración se cuestionó la destinación de la suma recibida por prima en colocación de acciones.

La **parte demandada** explica que si bien es cierto el artículo 91 del Decreto 187 de 1975 señala que la diferencia patrimonial se determina con base en los patrimonios líquidos declarados, también es cierto que el artículo 116 ibídem dispone que no hay lugar a determinar la renta por diferencia patrimonial cuando se demuestre la existencia del pasivo, por lo que debe entenderse que cuando la Administración cuestione los pasivos, la comparación patrimonial no necesariamente se presenta entre los patrimonios declarados sino sobre los patrimonios líquidos determinados por la Administración en desarrollo de su función fiscalizadora. Indica que el artículo 116 citado debe aplicarse con preferencia del 91 por ser posterior dentro de las normas fiscales con base en la regla del numeral 2° del artículo 45 de la Ley 57 de 1887.

Con fundamento en lo anterior sostiene que la Administración rechazó los pasivos por concepto de disminución de deudas a socios y cuentas por pagar por valor de \$469.528.579 y \$349.394.271, respectivamente, por no haber sido soportados con documentos idóneos, situación que dio origen a la comparación de los patrimonios líquidos determinados y ajustados por la administración correspondientes al año gravable de 1999 respecto del declarado en el año 1998.

En relación con la inversión extranjera precisa que fue soportada por la actora pero no probó los pasivos que fueron cancelados con aquella con documentos idóneos como lo prevé el artículo 770 del E.T. y se señaló en las sentencias de 23 de agosto de 1996, Expediente 7800 y de 21 de septiembre del 2001, Expediente 12173, en el sentido de que los recibos de caja que soportan la contabilización de pasivos no son pruebas pertinentes por cuanto con ellos no se refleja la operación de crédito celebrado con un tercero.

Respecto de la prima por colocación de acciones, manifiesta que de conformidad con los artículos 36 y 36-3 del E.T. para que tal partida no sea un ingreso que genere impuesto de renta ni para la sociedad ni para sus socios, debe capitalizarse durante la existencia de la sociedad.

Indica que en el caso la capitalización de la prima por colocación de acciones y la posterior disminución del capital de la sociedad en un monto que afecte el valor inicialmente calculado de dicha prima, genera un ingreso gravado para la sociedad, sin perjuicio de la aplicación de las normas relativas a los dividendos, es decir, **que se trata de un ingreso gravado para la empresa pero no constituye renta para los socios.**

Reitera en cuanto al desconocimiento del pasivo por la suma de \$125.205.729 correspondiente a “acreedores varios”, que tampoco fue demostrado por lo que se presenta una diferencia patrimonial no justificada.

Finalmente precisa que al haberse incluido pasivos no soportados resulta procedente la sanción por inexactitud.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación solicita que se revoque la sentencia apelada.

En relación con el pasivo rechazado por la suma de \$125.205.729 manifiesta que en el acta de inspección contable y en el anexo de la liquidación oficial de revisión, la demandada encontró que la cuenta 2380 “acreedores varios”, inició el 1° de enero de 1999 con un saldo de \$474.600.000 y que durante ese mismo año la sociedad procedió a devolver préstamos a los socios por un valor de \$349.394.271 y quedó un saldo por cancelar a 31 de diciembre de 1999 de \$125.205.729, desconocido por la Administración porque a los socios a quienes se les adeuda tal suma, no aparecen en el libro auxiliar 2380 subcuenta 238095³ y, además porque no existe título que le permita a cada uno de los acreedores cobrar tal valor.

Indica que en el mencionado folio no es posible establecer la relación de los socios a quienes se les adeuda por cuanto en tal hoja del libro auxiliar solo se refleja el movimiento correspondiente al año 1999 y las deudas fueron registradas en 1998. Concluye que así como la DIAN reconoce los pagos que la sociedad ha realizado a los socios para efectos de determinar la diferencia patrimonial, así mismo debe reconocer el pasivo que quedó sin cancelar, pues de lo contrario haría mayor la diferencia patrimonial del contribuyente. Sobre este punto cita y transcribe apartes de la sentencia de 11 de junio de 1993, Exp. 4680, C.P. Dra. Consuelo Sarria Olcos.

³ Folio 443 c.a. # 3

Por lo anterior, señala que debe proceder en tal sentido el cargo contra la sentencia recurrida y, en consecuencia, la diferencia patrimonial a justificar es la determinada por la contribuyente y no la calculada por la demandada, afectada por la disminución del pasivo rechazado.

En relación con la inversión extranjera sostiene que no son de recibo las razones expuestas por el *a quo*, toda vez que está probada la compra de acciones por parte de la sociedad panameña ELAN S.A. y su contabilización como capital y superávit – prima por colocación de acciones, cuentas que son las que deben afectarse con la nueva inversión y que inciden en el incremento patrimonial el cual se encuentra así justificado.

Con fundamento en los artículos 236 y 237 del E.T. y la sentencia de 4 diciembre del 2003, Expediente 13295, C.P. Dra. Ligia López Díaz expresa que contablemente la revalorización del patrimonio tiene igual tratamiento que la prima por colocación de acciones, por cuanto dichas cuentas aumentan el patrimonio de la sociedad y por tal motivo pueden ser capitalizadas.

Explica que el aporte de un nuevo socio es una forma de capitalización y por tanto de incremento de capital, este último no sólo se encuentra conformado por los aportes de los asociados al momento de la constitución del ente social o posteriores aumentos del mismo, sino también por la prima por colocación de acciones. Al respecto cita la descripción para la cuenta 3 patrimonio – 32 superávit de capital del PUC para comerciantes.

Argumenta que es de recibo el planteamiento de la parte actora en cuanto a que la demandada ha sostenido que lo que se discute no es la inversión extranjera sino el uso de la prima por colocación de acciones, cuando no existe norma que le prohíba a la demandante utilizar el dinero de la inversión en la forma que lo hizo pues las únicas normas que se refieren a la mencionada prima como son los artículos 36 E.T. y 84, 85 y 86 del PUC sin que se haga referencia a su destinación.

Por lo anterior concluye que en el caso está justificado el incremento patrimonial razón por la cual la sentencia apelada debe revocarse y en consecuencia acceder a las súplicas de la demanda.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De acuerdo con los recursos de apelación interpuestos, corresponde a la Sala analizar la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión mediante la cual la Administración modificó la declaración privada del impuesto de renta y complementarios año gravable 1999, y de la Resolución que decidió el recurso

interpuesto contra ella, para determinar si los enunciados actos se ajustan a derecho, o si, por el contrario, le asiste razón al demandante y es procedente aceptar las peticiones de la demanda.

Reitera el actor en su apelación y en los alegatos de conclusión, la solicitud para que se tenga en cuenta la naturaleza jurídica del sistema de “Comparación Patrimonial” como mecanismo especial de liquidación del impuesto sobre la renta.

El citado método especial para establecer la renta gravable, consagrado por el artículo 236 del Estatuto Tributario⁴ como excepción a la depuración ordinaria contenida en el artículo 26 *ibídem*, posee su fundamento en la premisa lógica de que a ningún declarante le es dable legalmente incrementar el patrimonio poseído al cierre de una determinada vigencia fiscal, durante el período siguiente, en una suma superior a la de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en este último, una vez deducidas las erogaciones - efectivas no teóricas - que haya realizado durante la anualidad de que se trate.

De esta forma se autoriza capitalizar no solo la renta gravable, sino las rentas exentas, los ingresos no constitutivos de renta y las ganancias ocasionales, así como, las valorizaciones nominales del año gravable, y tomar como renta del año la diferencia restante no justificada.

El fundamento jurídico de dicho sistema es evitar la evasión del tributo derivada de la omisión de ingresos percibidos y no declarados por el contribuyente, ya que la única razón posible para que resulte superior el incremento en el patrimonio de un año frente al ingreso declarado, es que éste no se haya incluido en la declaración, no obstante lo cual, dicha situación admite prueba en contrario.

En lo que hace a los pasivos adquiridos por tratarse de obligaciones a cargo del declarante cuando se incrementan en un período disminuyen su patrimonio neto. *Contrario sensu*, si en la anualidad discutida se disminuyen, ese decremento deviene de un ingreso obtenido en la misma vigencia con el cual se paga una deuda o parte de ella, o, en su defecto, de haber adquirido un nuevo pasivo que lo sustituya.

El actor demuestra por medio de la Escritura Pública N° 488 del 12 de abril de 1999⁵ la transformación de la sociedad de limitada a anónima y a su vez, el ingreso a TELANA S.A. como accionista, de la sociedad panameña ELECTRONICS OF AMERICA “ELAM S.A”, con una inversión que asciende a

⁴ Artículo 236 E.T. “**Renta por Comparación Patrimonial**: Cuando la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta resultare inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido el último período gravable y el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, **dicha diferencia se considera renta gravable**, a menos que el contribuyente demuestre que el aumento patrimonial obedece a causas justificativas”.

⁵ Folios 700 a 715 c.a. #4.

\$867.998.300 por medio de la cual se adquirieron 5.600 acciones con un valor nominal de \$10.000 cada una para un total nominal de \$56.000.000 de valor de las acciones y la diferencia entre el valor nominal y el aporte total de la compañía extranjera por \$811.998.300, suma que fue contabilizada por TELANA en la cuenta 32.05.05 de “Superávit de Capital” como “Prima en colocación de Acciones”.

El movimiento anteriormente descrito se acredita plenamente con tres (3) certificados suscritos por el Representante Legal y el Revisor Fiscal de la actora, acompañados de sus correspondientes soportes sobre el ingreso del capital extranjero a la sociedad y su correspondiente contabilización⁶. Además, obran la hoja 117 del Libro “Mayor y Balances” y la del “Auxiliar de Contabilidad por fecha” en los que consta que a 31 de diciembre de 1999 la Prima por colocación de Acciones incluida en la cuenta PUC 32.05.05 ascendía a \$811.998.300⁷.

Al respecto, es pertinente tener en cuenta que la “prima en colocación de acciones” es un sobreprecio que se paga cuando estas son colocadas en el mercado por un valor superior al nominal. La “prima” forma parte del patrimonio de la sociedad pero en calidad de “Superávit”, no como capital social. La empresa debe registrar como capital las acciones vendidas por su valor nominal que será el porcentaje del accionista que las adquiere y el exceso que corresponde a la prima, será contabilizado como superávit, que no es propiedad del accionista sino de la sociedad.

Luego, si bien para efectos contables dicha prima se registra directamente en las cuentas del patrimonio neto (PUC-32.05.05), sin pasar por los ingresos del estado de resultados, fiscalmente sí constituye **un ingreso** por cuanto produce “*un incremento neto en el patrimonio de la entidad*”. Sin embargo, dicha prima será tratada como “Ingreso no constitutivo de renta” siempre que permanezca en el patrimonio como “Superávit no distribuible a socios” o se capitalice distribuyéndola en acciones⁸, pero si se reparte en dinero a los socios como dividendo, será tratada en el año declarado, como renta gravable sujeta al pago del impuesto⁹.

⁶ Folios 732 a 751 c.a. #4.

⁷ Folios 446 y 570 c.a. #3.

⁸ Decreto 1000 de 1989 artículo 1°

⁹ Artículo 36 E.T. “La prima por colocación de acciones no constituye renta ni ganancia ocasional **si se contabiliza como superávit de capital no susceptible de distribuirse como dividendo**. En el año en que se distribuya total o parcialmente este superávit, los valores distribuidos configuran renta gravable para la sociedad, sin perjuicio de las normas aplicables a los dividendos”

En el año en que se obtiene la prima, en cumplimiento de la depuración ordenada por el artículo 26 E.T¹⁰, se debe declarar como “Ingreso no operacional” incrementando el renglón de los “Ingresos Brutos”, y posteriormente restarlos como “ingreso no constitutivo de renta”¹¹, siempre que cumpla las condiciones legales para tratarla como tal.

De lo expuesto se colige que al constituir tributariamente un ingreso, es obligatorio declarar el valor de la prima por colocación de acciones como ingreso y darle el tratamiento de ingreso no constitutivo de renta cuando **se mantenga en el superávit**, o cuando es capitalizada con el cumplimiento de todos los requisitos legales, de lo contrario tendrá el carácter de renta gravable, sujeta al pago del correspondiente impuesto.

No obstante, en el caso que nos ocupa, verificadas tanto la declaración inicial de la sociedad por el año gravable 1999 como la corrección fechada el 24 de junio de 2002, se observa que no se incluye en ninguna de ellas la cifra del ingreso por aportes recibidos del exterior por la venta de acciones (parte de lo cual corresponde a la prima por colocación), por cuanto en el renglón 25 (IE) “Otros Ingresos” solamente figuran \$148.814.000, en tanto dentro de los renglones 28 a 30 no se declara valor alguno como ingreso no gravado y, en el Anexo que discrimina los Ingresos de 1999¹², no aparece relacionada la cifra en cuestión, por tanto, tributariamente en su parte formal, no se da cumplimiento por parte de la contribuyente.

En el aspecto de fondo, el ente fiscal le practica a la actora por el año gravable 1999 liquidación de revisión, en la que aplica el sistema descrito en los *ítems* anteriores, por medio del cual le determinó una renta gravable de \$950.237.000, rubro que fue disminuido a \$941.568.000 al ser decidido el recurso de reconsideración interpuesto contra la primera, obtenido de la diferencia neta entre los patrimonios líquidos de 1998 y 1999, dado que por este último año no declara valor alguno por renta gravable (declara pérdida líquida por \$ 26.484.000), ingreso no constitutivo de renta, ganancia ocasional ni renta exenta y tampoco demuestra ningún incremento teórico de sus activos.

Con el objeto de desvirtuar la diferencia establecida, el contribuyente informa que en el año 1999 se pagaron pasivos a socios (\$349.394.271), además de otras

¹⁰ Artículo 26 E.T. “La renta líquida gravable se determina así: de la suma **de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción** y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan: (...)

¹¹ Artículo 36 E.T. “La prima por colocación de acciones no constituye renta ni ganancia ocasional **si se contabiliza como superávit de capital no susceptible de distribuirse como dividendo**. En el año en que se distribuya total o parcialmente este superávit, los valores distribuidos configuran renta gravable, sin perjuicio de las normas aplicables a los dividendos”

¹² Folio 16 c.a. 1

cuentas por pagar y cubrir gastos operativos por \$469.528.570, pagos que se efectuaron con el producto de la inversión extranjera aportada por ELAM S.A, además de \$125.205.729 correspondientes a pasivos solicitados como “deudas con socios” que fueron desestimados por parte de la Administración Tributaria.

Verificados los documentos probatorios al respecto, se constata la veracidad de las citadas afirmaciones, al encontrar que en el “Estado de Cambios en la situación Financiera” entre el 31 de diciembre de 1998 y de 1999¹³, dentro del rubro denominado “Pasivo Corriente” en la última fecha, se registran disminuciones así: “Cuentas por pagar a Terceros” \$349.394.271 y “Deudas con Socios” \$469.528.570, y en las cuentas de “Patrimonio” existe variación de \$0 en 1988 a \$811.998.300 a diciembre de 1999, cifras confirmadas en el “Estado de Flujo de Efectivo”¹⁴

La sociedad a lo largo del proceso aduce que la Administración no tiene en cuenta la suma recibida como inversión extranjera para justificar la diferencia patrimonial, en tanto el ente fiscal explica que no desconoce el valor de dicha inversión, pero que *“lo que se está cuestionando es el destino final de la suma recibida por concepto de la prima por colocación de acciones”*, con el objeto de establecer si esta puede ser tratada como “Ingreso no constitutivo de Renta”, o como “Renta Gravable”.

Esto porque si bien la suma que ingresó como aporte del extranjero (\$867.998.300), en principio justifica la diferencia patrimonial establecida, es claro que de dicho valor \$811.998.300 fueron contabilizados en la cuenta patrimonial del superávit como “Prima en colocación de Acciones”, de donde, es indispensable dilucidar si la enunciada prima puede calificarse fiscalmente como “Ingreso no constitutivo de Renta” y por ende capitalizarse sin pagar sobre ella impuesto, o constituya renta gravable, la cual solo podría justificar el incremento patrimonial una vez se liquidara y pagara sobre ella el tributo correspondiente.

Como lo aclara el *a quo*: “contablemente, la prima por colocación de acciones y la revalorización del patrimonio tienen igual tratamiento, por cuanto dichas cuentas **aumentan el patrimonio de la sociedad y por tal motivo pueden ser capitalizadas**”. Sin embargo, es muy diferente mantener la prima en colocación de acciones como “superávit de capital”, registrada en el Patrimonio, que capitalizarla variando su naturaleza y llevándola a la cuenta de Capital¹⁵.

¹³ Folios 20 y 21

¹⁴ Folio 23.

¹⁵ Artículo 36-3 E.T. “La distribución de utilidades en acciones o cuotas de interés social, **o su traslado a la cuenta de capital**, producto de la capitalización de la cuenta de revalorización de patrimonio, de la reserva de que trata el artículo 130 y **de la prima de colocación de acciones es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional**”.

La prima en colocación, una vez capitalizada, está ligada al incremento del capital suscrito¹⁶ y sería susceptible de que con dicho valor se pudieran cancelar pasivos y gastos, no obstante, si dicha capitalización se realiza sin agotar el procedimiento legal indicado¹⁷ para efectos tributarios, constituirá renta gravable. No obstante, esta no es la situación para el evento que nos ocupa, por cuanto no existe demostración alguna que permita inferir que dicha prima fue capitalizada.

La otra condición para que la prima por colocación sea un ingreso no constitutivo de renta para la sociedad, consiste **en mantenerla contabilizada** como “Superávit de Capital” no distribuible como dividendo a los accionistas (Cuenta PUC 32.05.05).

No es de recibo por la Sala, al tenor de lo expuesto, la conclusión de la sentencia apelada cuando dice: *“que la suma recibida por concepto de prima de colocación de acciones de la inversión extranjera fue utilizada para cancelar pasivos, devolución a socios y gastos operativos, por lo tanto al no haber sido capitalizada, constituye renta gravable para la sociedad”*, expresión que contraviene abiertamente lo ordenado en el artículo 36 E.T. que le otorga a dicha prima el carácter de “Ingreso no constitutivo de Renta” condicionada a que se contabilice **“como superávit de capital no susceptible de distribuirse como dividendo”**, y cuyo texto aclara que cuando se distribuya (en dividendos), las sumas que sean distribuidas configuran renta gravable para la sociedad”, luego, en tanto se mantengan en la cuenta del superávit, conservarán su calificación de ingreso no gravado.

El actor argumenta en todas las etapas del proceso, que a 31 de diciembre de 1999 la cuenta “Superávit de Capital” permanece intacta, esto es, que en dicha cuenta patrimonial a la fecha sigue contabilizada la “Prima en Colocación de Acciones”. La veracidad de su aseveración fue confirmada por la Sala, encontrando que, en efecto, en la Cuenta PUC 32.0505 (Superávit de Capital.- Prima en colocación de Acciones), se contabilizaron las siguientes sumas, y que al cierre de la anualidad gravable la cuenta no registraba ningún movimiento¹⁸:

ORIGEN	N° COMPROBANTE	FECHA CONTAB.	VALOR
ELAM S.A.	990412	15-07-1999	\$ 538.006.300
ELAM S.A.	990818	20-07-1999	\$ 151.490.000

¹⁶ Artículos 385 y 386 Código de Comercio.

¹⁷ **“PROCEDIMIENTO PARA CAPITALIZAR LA PRIMA EN COLOCACIÓN DE ACCIONES-** 1) Aprobación por parte del máximo órgano social (Asamblea de Accionistas). 2) Distribución de las acciones que correspondan en cabeza de cada socio. 3) Expedición de títulos y registro en el libro de accionistas”. (Oficio N°220-38733 del 6 de septiembre de 1996- Superintendencia de Sociedades.)

¹⁸ Folios 17, 446, 570 y 732 a 751 Antecedentes Administrativos.

ELAM S.A.	990911	27-07-1999	\$ 122.502.000
TOTAL PRIMA C. A.			\$ 811.998.300

Verificado lo anterior, es pertinente aclarar que si bien para que la Prima por Colocación conserve fiscalmente su condición de ingreso no gravado es necesario probar que se mantiene registrada en la Cuenta “Superávit de Capital”, no existe norma legal alguna que impida que el efectivo que ella representa sea destinado a pagar pasivos o gastos relacionados con el objeto social de la empresa, ya que lo único vedado, so pena de gravarlo en renta, es enjugar pérdidas sin haberse capitalizado, o distribuirlo en calidad de dividendos en dinero.

Como ya se estudió, la sociedad no capitalizó ni total ni parcialmente la citada prima y tampoco decretó dividendos, entre otras cosas porque solo a partir del 12 de abril de 1999 se convirtió en sociedad anónima y para dicha vigencia fiscal, el resultado operacional arrojó pérdida como consta en el denuncia rentístico (R-53)¹⁹.

No se puede interpretar tampoco que cuando el *a quo* manifiesta que la sociedad utilizó la prima por colocación para “cancelar pasivos”, “devolución a socios” y “gastos operacionales”, la segunda de las expresiones tenga que ver algo con distribución de dividendos, ya que, como se encuentra demostrado en el “Estado de cambios en la situación Financiera 1998-1999” y el “estado de Flujo de Efectivo” a diciembre 31 de 1999 suscritos por el Contador, el Revisor Fiscal y el Representante Legal de TELANA²⁰, las “deudas con socios” cuyo saldo en 1998 era de \$469.528.570, para 1999 registra un saldo de \$0, y, las “Cuentas por Pagar a Terceros” que figuraban con \$474.600.000 en 1998, descienden a \$125.205.729 en 1999, con una disminución de \$349.394.271.

Lo expuesto evidencia una aplicación de fondos en el año gravable 1999 por un total de \$ 818.922.841, cantidad superior a la de la “Prima por Colocación de Acciones”, lo que lleva a concluir que esta fue utilizada para pagar deudas adquiridas en años anteriores con socios y terceros, no a distribución alguna de dividendos.

Por último, no resulta acertada la posición de la DIAN al decidir el recurso de reconsideración, cuando cuestiona *“el destino final de la suma recibida por concepto de la prima por colocación de acciones por ausencia probatoria de la parte recurrente, toda vez que los recibos de caja no constituyen prueba idónea para demostrar la realidad del pasivo”*, en primer lugar, porque cita como contenido de la prueba a que alude el “folio 537 antecedentes administrativos”, el

¹⁹ Folio 54 c.p.

²⁰ Folios 19 a 21 c.a. # 1.

cual nada tiene que ver con el tema, pues contiene la relación de la “compra de materiales” por el mes de diciembre de 1999, y en segundo lugar, no es razonable que pretenda demostración sobre “la realidad de los pasivos”, ya que precisamente lo que sucedió en 1999, fue que se pagaron, es decir, desaparecieron pasivos que figuraban en 1998, de donde mal se puede pedir prueba sobre la viabilidad de unos pasivos que ya no existen.

Tampoco es válido argumentar, como lo hace el funcionario liquidador, que *“el valor de la inversión extranjera fue utilizado para cancelar pasivos y por lo tanto esta suma ya está reflejada en la liquidación privada de 1999, circunstancia bajo la cual no es procedente como lo pretende la sociedad tomar **nuevamente** esa partida (inversión extranjera) para desvirtuar la diferencia patrimonial planteada”*. Carece de toda lógica la anterior afirmación, por cuanto es obvio que al pagar pasivos el patrimonio líquido se incrementa ocasionando la diferencia que se cuestiona respecto del periodo en que estos pasivos figuraban declarados. Sin embargo, el demostrar que en el año gravable cuestionado ingresó el dinero con el cual se pagaron esas deudas no resulta de forma alguna una doble utilización de la partida, sino una justificante legalmente satisfactoria de la adición patrimonial. Además, en la Conciliación Patrimonial suscrita por el Revisor Fiscal²¹ se incluye, solo una vez, como partida justificante el valor de la inversión extranjera

Por tanto, para el evento en estudio queda plenamente demostrado que la suma correspondiente a la “Prima en Colocación de Acciones” cumple los requisitos exigidos por la norma para ser tratada como “Ingreso no constitutivo de Renta” y por ende no sujeta a impuesto, pero que, en su calidad de ingreso fiscal es justificante viable para desvirtuar la diferencia patrimonial de que fue objeto la sociedad TELANA S.A. por el año gravable 1999.

Luego, a pesar de no haber incluido la prima cuestionada dentro de los ingresos brutos para dar cumplimiento a la depuración consagrada en el artículo 26 E.T. dentro del formulario de la Declaración de Renta y Complementarios, en aras de la aplicación del principio de la verdad real sobre la formal, y dado el efecto neutro de proceder a su adición, es pertinente aceptar la suma correspondiente a la citada prima por colocación de acciones (\$811.998.300) como incremento de capital justificante de la diferencia patrimonial, sin perjuicio de las obligaciones y efectos fiscales que surjan de dicha adición de ingreso, como la obligación de presentar información exógena o declaraciones por otros tributos derivadas del ingreso generado por dicha prima.

En lo que hace al desconocimiento de \$125.205.729, sobre los cuales el actor afirma que se trata de *“deudas con socios”*, y que según la Administración *“los pasivos en mención no fueron demostrados”*, se considera procedente el

²¹ Folio 1019.

argumento del ente fiscal. La sociedad discrimina los enunciados pasivos como sigue:

ACREEDOR	NIT o CC	VALOR DEL PASIVO
URI SHNEIDERMAN	2.860.471	\$ 35.000.000
JETTI AIDA WIZTNITZER	41.674.586	26.600.000
JESSICA WIZTNITZER	920629501-5	35.605.729
JOHANA WIZTNITZER	950813236-5	25.000.000
COLEL LIMITADA	860.078.132-1	3.000.000
TOTAL SALDO CUENTA		125.205.729

Sin embargo, en el “Estado de cambios en la situación Financiera” y el “Estado de Flujo de Efectivo”²² se registra una cuenta de “Deudas con Socios” por \$0 a diciembre de 1999, en tanto los \$125.205.729 aparecen como saldo en las “Cuentas por Pagar a Terceros”, lo que evidencia que los pasivos solicitados no pertenecen a la “Cuenta Socios”.

Por otra parte, revisada la cuenta “Acreedores Varios” en la cuenta 2380 del libro auxiliar, subcuenta 2380.95 Otros²³ se observa un saldo a 1° de enero de 1999 por valor de \$474.600.000, luego habiéndose pagado \$349.394.271 con dinero de la inversión extranjera en 1999, restaría un saldo por el valor anotado. No obstante, en la subcuenta revisada no aparece registrado pasivo alguno con los dos primeros y el último de los accionistas incluidos en el cuadro anterior y sobre los dos restantes no se aporta documento soporte que respalde dichas acreencias, aparte del certificado de revisor fiscal²⁴ que no es prueba fehaciente por haberse efectuado previamente una inspección contable donde no se soportaron los citados pasivos.

Como lo establece el *a quo*, el aludido certificado “*es ineficaz para controvertir la glosa por la generalidad de sus afirmaciones, sin referencia precisa a la razón de su atestación*”. Lo anterior por cuanto la constancia en cuestión debe ceñirse a determinados parámetros²⁵ que lleven al fallador a un convencimiento absoluto de los hechos que se pretenden probar, aplicando las reglas de la sana crítica.

Además habiendo realizado la DIAN inspección a la contabilidad y verificación directa a la cuenta de acreedores por parte de los funcionarios, la constancia

²² Folios 19 y 21 c.a. # 1.

²³ Folio 443 c.a. # 4

²⁴ Folio 784 c.a. 5

²⁵ “**Requisitos Certificado de Revisor Fiscal**- Para que una constancia en materia contable sea estimable como prueba, en ella debe constar: 1) Que la empresa lleva la contabilidad de acuerdo con las prescripciones legales. 2) Que los libros se encuentran debidamente registrados en la Cámara de Comercio. 3) Que las operaciones sobre las que informa están respaldadas por comprobantes internos y externos. 4) Que los libros reflejan la situación financiera del ente económico y 6) Contener el detalle de libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que se pretenden demostrar”. (Sentencia Consejo de Estado de septiembre 25 de 2008).

aludida no es prueba fehaciente para desvirtuar la constatación directa por parte de la entidad fiscal.

Aunado a lo anterior hay que tener en cuenta que el impuesto sobre la renta es un gravamen de período, por lo que no es válido el argumento según el cual, el pasivo rechazado formaba parte del incluido en la declaración del año anterior, ya que, una vez cuestionada la presunción de veracidad de la declaración tributaria respecto de un determinado valor, es indispensable demostrar mediante pruebas fehacientes, pertinentes y útiles, el cumplimiento de los requisitos para su aceptación.

Ahora, las deficiencias probatorias a que se hizo referencia expresa en la vía gubernativa, no fueron subsanadas en la contenciosa, por lo que el rechazo del pasivo se ajusta a derecho.

Por lo anterior y, al ser procedente la aceptación de la “Prima en Colocación de Acciones” en cuantía de \$811.998.300 como justificación del incremento patrimonial, se detraerá dicha suma de la Renta Gravable determinada en la Resolución que desató el recurso de reconsideración contra la Liquidación de Revisión, la cual fue cuantificada en \$941.568.000. No obstante, se determina aún la Renta Gravable por el sistema de Comparación de Patrimonios, dado el hecho de que en su declaración de Renta, la sociedad incluyó una pérdida de \$26.484.000 y liquidó su impuesto sobre una Renta Presuntiva de \$3.605.000, en tanto la diferencia de patrimonios entre los años gravables 1998 y 1999 sin justificar, ya restada la cantidad que ahora se acepta, asciende a \$129.570.000, valor que representa la Renta Gravable determinada.

La Sanción por inexactitud se mantiene, liquidada sobre el valor resultante una vez sustraída la cifra que fue justificada correspondiente a la prima por colocación de acciones.

Teniendo en cuenta las consideraciones expuestas, la Sala procede a efectuar una nueva liquidación del impuesto sobre la Renta y Complementarios a cargo de la sociedad TELANA S.A. correspondiente a la vigencia gravable 1999, en los siguientes términos:

REGLÓ N	CONCEPTOS	LIQUIDACIÓ N PRIVADA	RESOLUCIÓ N RECURSO	VALORES DETERMINADO S
13 PG	Total patrimonio Bruto	1.940.279.000	1.940.556.000	1.940.556.000
14 OA	Cuentas por pagar	502.915.000	502.915.000	502.915.000

	proveedores			
15 OB	Cuentas por pagar accionistas y socios	0	0	0
16 OC	Préstamos Sector Financiero	7.712.000	0	0
17 OI	Otros pasivos	541.181.000	415.295.000	415.295.000
18 PH	Total Pasivo	1.051.808.000	918.210.000	918.210.000
19 PI	Total Patrimonio Líquido	888.471.000	1.022.346.000	1.022.346.000
52 RA	Renta Líquida	0	0	0
53 RB	o Pérdida Líquida	26.484.000	0	0
59 RE	Total renta líquida gravable	3.605.000	941.568.000	129.570.000
60 GA	Ingresos suscept. de constituir ganancia ocasional	0	0	0
61 LA	Impuesto sobre la renta gravable	1.262.000	329.549.000	45.349.000
62 DI	Menos: descuento IVA por bienes de capital	1.262.000	1.262.000	1.262.000
63 DK	Menos: beneficio zona Río Páez	0	0	0
64 LO	Generación del empleo	0	0	0
65 LR	Donaciones	0	0	0
66 LB	Menos: otros descuentos tributarios	0	0	0
67 LC	Impuesto neto de renta	0	328.287.000	44.087.000
68 LL	Impuesto	0	0	0

	recuperado (artículo 258-1 ET)			
69 LN	Total impuesto neto de renta	0	328.287.000	44.087.000
70 LD	Más: impuesto de ganancias ocasionales	0	0	0
71 LF	Más impuesto de remesas	0	0	0
72 FU	Total impuesto el cargo	0	328.287.000	44.087.000
73 MA	Remesas y pagos al exterior	0	0	0
74 MC	Rendimientos financieros recibidos	0	0	0
75 MY	Honorarios, comisiones y servicios	12.336.000	12.336.000	12.336.000
76 MG	Arrendamientos (muebles e inmuebles)	0	0	0
77 MH	Ventas	0	0	0
78 MJ	Autorretencione s	0	0	0
79 MI	Otras retenciones	0	0	0
80 GR	Total retenciones año gravable 1999	12.336.000	12.336.000	12.336.000
81 GN	Menos saldo a favor año 1998 sin solicitud devolución.	0	0	0
82 GX	Menos anticipo año gravable 1999	0	0	0
83 FX	Más anticipo año gravable siguiente	0	0	0
84 VS	Más sanciones	130.000	525.389.000	70.539.000
85 HA	Total saldo a pagar	0	841.340.000	102.290.000

86 HB	Total saldo a favor	12.206.000	0	0
-------	---------------------	------------	---	---

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA

REVÓCASE la sentencia de fecha 30 de mayo de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", y en su lugar **ANÚLANSE** parcialmente los actos demandados.

Como consecuencia de lo anterior y a título de Restablecimiento del Derecho, téngase como liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios, año gravable 1999 a cargo de la sociedad TELANA S.A., la inserta en la parte motiva de ésta providencia.

RECONÓCESE personería para actuar a nombre de DIAN al doctor ENRIQUE GUERRERO RAMÍREZ, en los términos del poder que obra en el informativo.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudio y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTÍZ DE RODRÍGUEZ.