

OBLIGADOS A LLEVAR LIBROS DE CONTABILIDAD - Reconocimiento de pasivos. Deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de las formalidades exigidas para la contabilidad / NO OBLIGADOS A LLEVAR LIBROS DE CONTABILIDAD - Reconocimiento de pasivos. Deben estar respaldados por documentos de fecha cierta / DESCONOCIMIENTO DE PASIVOS - Lo acarrea el incumplimiento del artículo 770 del Estatuto Tributario / PASIVOS - Forma de probarlos / ACUERDO DE REESTRUCTURACION - Propósito. Definición. Desarrollo de la negociación. Objeto del Acuerdo. Efectos.

Conforme con el párrafo del artículo 283 del Estatuto Tributario para reconocer las deudas de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad. Por su parte, el artículo 770 del mismo estatuto, dispone que los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad, sólo podrán solicitar pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta. En los demás casos, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad. A su turno, el artículo 771 ibídem establece que el incumplimiento a la norma anterior, acarreará el desconocimiento del pasivo. Respecto de la prueba de pasivos, precisó la Sala, en el fallo del 17 de junio de 2010, con ponencia de la Consejera Doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Expediente 16604, que: *"(...) De otra parte, procedía el rechazo de pasivos declarados en el renglón OI "otros pasivos" dado que estos carecen de respaldo probatorio, pues, los documentos que el actor allegó en virtud del requerimiento ordinario de información de 23 de noviembre de 2001, no son pruebas idóneas para tal efecto, de acuerdo con el artículo 770 del Estatuto Tributario, según el cual, los contribuyentes que no están obligados a llevar libros de contabilidad, sólo pueden solicitar pasivos debidamente respaldados por documentos de fecha cierta. Y, en los demás casos, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad. (...)"*. Para la Sala, ante el cuestionamiento de la Administración Tributaria, la demandante debió desvirtuar las inconsistencias advertidas con pruebas idóneas, sin embargo, pretende demostrar los pasivos mediante el acuerdo de reestructuración suscrito el 11 de mayo de 2001, en los términos y formalidades contempladas en la Ley 550 de 1999. Pues bien, la Ley 550 de diciembre 30 de 1999, conocida como Ley de Intervención Económica y Reestructuración Empresarial, se expidió con el propósito de lograr que las empresas (*publicas o privadas, con excepción de las vigiladas por la Superintendencia Financiera*) que tuvieran dificultad para el cumplimiento de sus acreencias, en lugar de llegar al concordato o a la liquidación obligatoria, pudieran lograr un acuerdo con los titulares de tales acreencias, reestructurando los plazos para la cancelación de sus pasivos y de esa forma, conseguir un alivio en el cumplimiento de sus deudas. El artículo 5° de la mencionada ley definió el acuerdo de reestructuración como la convención que se celebra a favor de una o varias empresas con el objeto de corregir deficiencias que presenten en su capacidad de operación y para atender obligaciones pecuniarias, de manera que tales empresas puedan recuperarse dentro del plazo y en las condiciones que se hayan previsto en el mismo. Para el desarrollo de la negociación y, en particular, para la determinación de los derechos de voto de los acreedores externos e internos y de las correspondientes acreencias, el representante legal del empresario entregará al promotor un estado de inventario elaborado con base en los estados financieros ordinarios o extraordinarios del empresario o ente económico respectivo, cortados al último día calendario del mes inmediatamente anterior a la fecha de solicitud de la promoción por parte del empresario, o de la iniciación de la negociación en los

demás casos, y pondrá a su disposición todos los libros, papeles y documentos que le sirvan de soporte. La negociación de un acuerdo de reestructuración constituye un mecanismo por medio del cual se pretende normalizar el pasivo de la entidad deudora mediante la celebración de un acuerdo con sus acreedores. Lo anterior, significa que todas las obligaciones causadas con anterioridad a la fecha en que comenzó la negociación serán objeto del arreglo y en el acuerdo, que finalmente se suscriba, se debe estipular la forma cómo se pagarán todos y cada uno de los créditos a cargo de la deudora. Es obligatorio que en los referidos acuerdos se establezca la prelación, plazos y condiciones en los que se pagarán la totalidad de las acreencias anteriores a la iniciación de su negociación, así como las que surjan con base en lo pactado en el mismo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 283, ARTICULO 770, ARTICULO 771 / LEY 550 DE 1999 - ARTICULO 5

ACUERDO DE REESTRUCTURACION - No es el elemento probatorio idóneo para demostrar los pasivos / RECHAZO DE PASIVOS - Procedencia. Si no están demostrados o la prueba es insuficiente la deuda se tiene por no acreditada / ACUERDO DE REESTRUCTURACION - Efectos. Es obligatorio respecto de las partes que lo suscriben y por las acreencias relacionadas en él. No impide la actividad fiscalizadora de la DIAN para establecer la realidad de las acreencias / ACUERDO DE REESTRUCTURACION - Obligaciones de la DIAN respecto del mismo. La única es la imposibilidad de iniciar proceso de cobro coactivo frente a las acreencias presentadas y aprobadas en el acuerdo / RENTA GRAVABLE / SISTEMA DE RENTA POR COMPARACION PATRIMONIAL - Procede para determinar el impuesto ante la falta de prueba de los pasivos

El contribuyente aportó el acuerdo de reestructuración de fecha 11 de mayo de 2001, del cual no se puede determinar el origen y la existencia de los pasivos para el año gravable 2001, como lo exige la normativa tributaria, pues solo se advierte lo siguiente: *“CLASE Y NOMBRE DEL ACREEDOR, VALOR DE LA ACREENCIA, NUMERO DE VOTOS, % DEL TOTAL (...)*”; además, no se aportan los comprobantes externos que respalden las acreencias, así como tampoco el inventario, los libros, los papeles y documentos que le sirvieron de soporte, como lo exige la Ley 550 de 1999, por lo tanto, no es el elemento probatorio idóneo para demostrar los pasivos. Para la Sala, el rechazo de los pasivos por parte de la DIAN se ajustó a derecho, toda vez que conforme con el artículo 770 del Estatuto Tributario, cuando los contribuyentes estén obligados a llevar libros de contabilidad deben respaldar los pasivos con documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad, es decir, deben estar respaldados con comprobantes internos y externos con los cuales se pueda determinar el tipo de pasivo y la existencia del mismo para el periodo gravable investigado. Teniendo en cuenta la obligación del contribuyente de llevar contabilidad, de conformidad con los artículos 10, 13 y 20 del Código de Comercio, era necesario acreditar la existencia de los pasivos declarados con documentos idóneos y que hicieron parte del acuerdo de reestructuración, como así no lo hizo, procedía su rechazo ya que para la acreditación de los mismos, el legislador estableció una prueba específica como es la documental, de tal suerte que si ésta no existe o es insuficiente, no puede ser apreciada y, por tanto, la deuda se tendrá como no demostrada. En cuanto a la afirmación de la demandante en el sentido de que el acuerdo de reestructuración es conocido por todos los acreedores y obligatorio para las partes, de conformidad con el artículo 34 de la Ley 550 de 1999, la Sala precisa que el acuerdo es obligatorio respecto de las partes que lo suscriben y por las acreencias relacionadas en él; lo anterior no impide que la

DIAN establezca la realidad de dichas acreencias, actividad propia de su función fiscalizadora, en relación con la declaración tributaria presentada por la actora, con posterioridad al acuerdo, por el ejercicio fiscal 2001. De otra parte, y de conformidad con lo previsto en el inciso primero del artículo 14 de la Ley 550, a partir de la fecha de iniciación de la negociación, y hasta que hayan transcurrido los cuatro (4) meses previstos en el artículo 27 de la referida ley, no podrá iniciarse ningún proceso de ejecución contra el empresario y se suspenderán los que se encuentren en curso, por lo tanto, ningún acreedor puede llegar a satisfacer sus acreencias por fuera del escenario del acuerdo de reorganización. En ese contexto, la única obligación de la DIAN, respecto del acuerdo, es la imposibilidad de iniciar proceso de cobro coactivo frente a las acreencias presentadas y aprobadas en el mismo, en ningún caso será la de suspender su función fiscalizadora; es decir, sólo obliga para los efectos de cobro y prelación de los créditos, mas no para el reconocimiento o no de la existencia de pasivos como tales. Y esto tiene pleno sentido si observamos cual es la finalidad del acuerdo de reestructuración: corregir deficiencias operativas y atender obligaciones financieras con el fin de lograr la recuperación en un plazo determinado. Este restrictivo alcance del acuerdo, no excluye en absoluto, las atribuciones de fiscalización de la DIAN, la cual a su vez, participa en el acuerdo en calidad de acreedor, pero conserva, para todos los efectos, su condición de ente fiscalizador tributario para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Señala el artículo 236 del Estatuto Tributario que cuando la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta, resultare inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del 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. El patrimonio líquido es el resultado de restar del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o período gravable el monto de las deudas a cargo del mismo, vigente en esa fecha. Según el artículo 116 del Decreto 187 de 1975 hay lugar a determinar la renta por el sistema de renta de comparación de patrimonios cuando el pasivo no reúna los requisitos exigidos por el artículo 12 del Decreto 2053 de 1974 siempre que el contribuyente demuestre su existencia. De las anteriores premisas se desprende que si un contribuyente incluye en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, pasivos no demostrados los mismos deben rechazarse y como consecuencia aumentar el patrimonio líquido del contribuyente. En ese contexto, resulta claro para la Sala que ante la falta de prueba de los pasivos por valor de \$633.723.000, por parte de la demandante era procedente determinar el impuesto sobre la renta por el sistema de comparación patrimonial.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 238 -ARTICULO 770 / DECRETO 187 DE 1975 – ARTICULO 116 / LEY 550 DE 1999 - ARTICULO 14, INCISO 1 – ARTICULO 34 – ARTICULO 27 / CODIGO DE COMERCIO - ARTICULO 10, ARTICULO 13, ARTICULO 20

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., primero (1) de noviembre de dos mil doce (2012)

Radicación: 66001-23-31-000-2008-00340-01(18541)

Actor: CORPORACION DEL MEDIO AMBIENTE S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 15 de julio de 2010 proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, que negó las súplicas de la demanda¹.

ANTECEDENTES

El 6 de marzo de 2002, la sociedad actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondiente al año gravable 2001.

El 2 de abril de 2004, la Administración de Impuestos y Aduanas de Pereira profirió el Auto Declarativo N°160762004000005, mediante el cual consideró no presentada la declaración tributaria antes mencionada de conformidad con el artículo 580 del Estatuto Tributario².

El 25 de octubre de 2004, la Corporación del Medio Ambiente S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, subsanando la inconsistencia, en la que liquidó un saldo a favor de \$14.625.000³.

El 23 de enero de 2006, la División de Fiscalización profirió el Auto de Apertura N° 160762006000172⁴, por el programa *DT denuncias de terceros*. Como resultado de la investigación adelantada, el 9 de noviembre de 2006, la división antes mencionada, profirió el Requerimiento Especial N° 160762006000044⁵, en el que propone el desconocimiento de pasivos, la determinación de la renta por el sistema de comparación patrimonial, adición de ingresos, el rechazo de costos y deducciones y la imposición de sanción por libros de contabilidad y por inexactitud. La sociedad no dio respuesta al requerimiento citado.

¹ Folios 121 a 146 del cuaderno principal

² Folios 258 a 260 del anexo N° 8

³ Folio 8 del anexo No. 1

⁴ Folio 9 del anexo No.1

⁵ Folios 374 a 392 del anexo No.3

El 30 de julio de 2007, la División de Liquidación profirió la Liquidación Oficial de Revisión N° 160642007000024 mediante la cual modificó la declaración privada en la forma propuesta en el requerimiento especial⁶.

El 28 de septiembre de 2007, la sociedad demandante interpuso recurso de reconsideración⁷, que fue resuelto mediante la Resolución No. 1220 del 27 de junio de 2008, por la cual se confirmó la liquidación oficial impugnada⁸.

LA DEMANDA

La sociedad demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones⁹:

“Se demanda la nulidad de los actos administrativos que a continuación se individualizan:

- 1. Resolución que resuelve el recurso de reconsideración que confirma N° acto 1220 (sic) que se notifica de 27 de junio de 2008. Fijado por edicto el día 15 de julio de 2008 y desfijado el 28 de julio del mismo año.*
- 2. Liquidación Oficial en materia de impuesto sobre la renta N° 160642007000024 por el año gravable 2001 del 30 de julio de 2007, proferida por la Jefa División (sic) de Liquidación DIAN PEREIRA.*

Como consecuencia de la declaratoria de nulidad solicitada, se restablezca a mi representado en su derecho”.

Invocó como normas violadas el artículo 29 de la Constitución Política y la Ley 550 de 1999.

Para desarrollar el concepto de violación propuso los siguientes cargos:

Ley 550 de 1999, acuerdo de reestructuración y prueba de pasivos

Según la Ley 550 de 1999, los acuerdos de reestructuración son de obligatorio cumplimiento para el empresario y para todos los acreedores, incluyendo a

⁶ Folios 11 a 21 del cuaderno principal

⁷ Folios 416 a 418 del anexo N° 3

⁸ Folios 428 a 436 del anexo N° 3

⁹ Folios 2 a 24 del cuaderno principal

quienes no hayan participado en la negociación o que, habiéndolo hecho, no hayan consentido en ella.

Indicó que mediante la Resolución N° 254 del 22 de septiembre de 2000, expedida por la Cámara de Comercio de Pereira, a la sociedad Corporación del Medio Ambiente S.A. le fue aceptada la promoción de un acuerdo de reestructuración, en los términos y formalidades previstas en la ley antes mencionada; acuerdo que fue firmado el 11 de mayo de 2001¹⁰.

Las acreencias incluidas en el acuerdo corresponden a las declaradas en el año gravable 2001, que ascienden a la suma de \$1.319.236.447, dentro de los cuales \$20.161.545, pertenecen a la DIAN, por lo tanto, no pueden ser desconocidas por dicha entidad, para establecer la renta por el sistema de comparación patrimonial.

Manifestó que la entidad demandada rechazó los pasivos con el argumento de que no se presentaron los soportes, hecho que no corresponde a la realidad procesal si se tiene en cuenta que la prueba es el acuerdo de reestructuración, documento público, conocido por todos los acreedores y obligatorio para la sociedad, de conformidad con el artículo 33 de la Ley 550 de 1999.

Sanción por libros

Precisó que la DIAN no demostró que el contribuyente se negara a presentar los libros y menos que se encontraran atrasados.

Adición de la demanda

Dentro de la oportunidad legal, contemplada en el artículo 208 del Código Contencioso Administrativo, la actora adicionó el acápite de la demanda en el sentido de aportar el acuerdo de reestructuración celebrado entre la Corporación del Medio Ambiente S.A. y sus acreedores de fecha 11 de mayo de 2001¹¹.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

¹⁰ Folio 23 del cuaderno principal

¹¹ Folios 48 a 72 del cuaderno principal

La apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en escrito de contestación a la demanda, se opuso a las pretensiones de la misma y solicitó se denieguen las súplicas de la demanda y se confirmen los siguientes actos administrativos: Liquidación Oficial de Revisión N°160642007000024 del 30 de julio de 2007 y la Resolución que Confirma N° 1220 del 27 de junio de 2008¹².

Propuso las siguientes excepciones:

Inepta demanda por falta de requisitos formales

La demanda es inepta por que la actora cita como norma violada el artículo 29 de la Constitución Política, sin explicar las razones por las cuales considera que los funcionarios públicos violaron o desconocieron el artículo aludido.

Excepción genérica

Solicitó que se reconozca de manera oficiosa cualquier hecho exceptivo que resulte probado dentro del proceso y que enerve las pretensiones de la parte actora.

Sobre el debido proceso indicó que los actos administrativos demandados se ajustan a los correspondientes principios constitucionales:

Como argumentos de fondo precisó:

Falta de aplicación de la Ley 550 de 1999

La Ley 550 de 1999 se expidió con el fin de promover y facilitar la reactivación de las empresas que no pudieran cumplir con sus acreencias, mediante un acuerdo para reestructurar los plazos para la cancelación de los pasivos.

Según los artículos 52, 53, 54, 55 y 56 de la referida ley, el legislador no estableció exclusión o suspensión de la facultad que tiene la DIAN de revisar las declaraciones tributarias y, menos que los contribuyentes no tengan que cumplir con sus obligaciones tributarias.

¹² Folios 73 a 81 del cuaderno principal

Que basada en dicha facultad, la administración tributaria, así se hubiera presentado como acreedora en el acuerdo de reestructuración, debía adelantar el proceso de fiscalización por el año gravable 2001.

Por otro lado, se refirió a la investigación a la declaración inicialmente presentada el 6 de marzo de 2002, dentro del expediente DT 2001 2003 001018, que se dio por no presentada mediante auto declarativo, por no estar suscrita por el representante legal ni el revisor fiscal. En dicha investigación, al confrontar los balances de prueba de los años 2001 y 2002 y los estados financieros con la declaración de corrección del impuesto sobre la renta presentada el 25 de octubre de 2004, se estableció: i) ingresos netos por valor de \$368.575.000; ii) una compensación por pérdidas de \$116.642.000; iii) cuentas por pagar compañías vinculadas \$13.843.000; iv) pasivo laboral \$4.112.000; v) cuentas por pagar sector financiero \$656.629.000; vi) impuestos, gravámenes y tasas \$1.974.000; y vii) otros pasivos \$633.723.000.

Expresó que con el fin de verificar las mencionadas diferencias, se expidió el correspondiente auto de inspección tributaria, diligencia que no pudo realizarse pues la persona que atendió a los funcionarios manifestó que los documentos de la sociedad actora se encontraban en otro lugar.

Renta por comparación patrimonial

Manifestó que, de conformidad con el artículo 236 del Estatuto Tributario, la confrontación de los patrimonios de los años 2000 y 2001, el desconocimiento de algunos pasivos y la no presentación de los libros de contabilidad y los documentos soportes, justifican la determinación de la renta por comparación patrimonial.

Sanción por libros

Afirmó que la sanción por libros es procedente por cuanto la demandante no exhibió los libros de contabilidad y sus soportes.

Contestación a la adición de la demanda

Se opuso a la prueba aportada, el acuerdo de reestructuración celebrado entre la Corporación del Medio Ambiente S.A. y sus acreedores de fecha 11 de mayo de 2001. Manifestó que es inconducente e impertinente, pues no es el medio probatorio idóneo para demostrar los pasivos; que el contribuyente no solo no aportó los libros de contabilidad, sino que en ninguna de las etapas del proceso de determinación y discusión presentó las pruebas sobre la existencia de los mismos.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 15 de julio de 2010, el Tribunal Administrativo de Risaralda negó las súplicas de la demanda ¹³.

Las razones aducidas en la decisión son las siguientes:

Sobre las excepciones de inepta demanda, manifestó que el apoderado de la Corporación del Medio Ambiente S.A., considera violado el artículo 29 de la Constitución Política, esto es, el debido proceso, por cuanto, según él, la DIAN carecía de facultad de fiscalización porque la sociedad se encontraba en proceso de reestructuración, conforme con la Ley 550 de 1999, y los pasivos fueron aceptados sin objeción; que en ese orden, la excepción propuesta no tiene vocación de prosperidad.

Violación de los artículos 20, 23, 26, 33 y 34 de la Ley 550 de 1999

Después de transcribir la sentencia del Consejo de Estado 8720 del 12 de abril de 2007 y de hacer un análisis de los artículos 20, 23, 26, 33 y 34 de la Ley 550 de 1999, precisó el *a-quo*, que dichas normas aluden a la suspensión de procesos de ejecución, de exigibilidad de gravámenes, garantías, plazos para el pago de las acreencias, etc., situaciones que no se discuten en el caso *sub examine*.

La actora se limitó a insistir en que el documento contentivo del acuerdo de reestructuración constituye plena prueba de los pasivos; no atendió el requerimiento hecho por la Administración para soportar los pasivos declarados por el ejercicio fiscal 2001.

¹³ Folios 121 a 146 del cuaderno principal

Advirtió que la DIAN no puede actuar dentro del proceso de reestructuración, en su doble condición, acreedora y, a la vez, ente fiscalizador; el hecho de aceptar el pasivo a su favor y el plazo establecido no presupone que no pueda ejercitar la función de fiscalización que la ley le atribuye respecto de la declaración privada presentada por la actora, por fuera del acuerdo.

En las normas analizadas no se dispone que la DIAN, una vez suscrito un acuerdo de reestructuración, no pueda ejercer la facultad de fiscalización, ni que el actuar en calidad de acreedora comprometa su atribución legal de fiscalización; la obligatoriedad del acuerdo no exime al empresario de nuevas obligaciones o de la revisión de las obligaciones fiscales.

Por último, manifestó que los actos administrativos demandados gozan de presunción de legalidad, que no fue desvirtuada por la actora.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la demandante interpuso recurso de apelación en el que solicitó revocar la sentencia impugnada y, que, en su lugar, se acceda a las súplicas de la demanda¹⁴. Reiteró los argumentos expuestos en la demanda relacionados con el acuerdo de reestructuración y advirtió que el pasivo rechazado por la DIAN por valor de \$633.723.000, es real y su comprobación es el acuerdo de reestructuración, celebrado de conformidad con la Ley 550 de 1999, que goza de presunción de legalidad.

En cuanto a la determinación de la renta por el sistema de comparación patrimonial manifestó que ésta se aplica cuando el contribuyente no demuestra que el aumento patrimonial obedece a causas justificativas. A su vez, el artículo 116 del Decreto 187 de 1975 establece que la liquidación por el sistema de comparación de patrimonio no se efectuará cuando se demuestre la existencia del pasivo, lo que sucedió en el caso.

¹⁴ Folios 148 a 152 del cuaderno principal

Advierte la Sala que sobre la sanción por inexactitud y por libros, la actora no manifestó inconformidad.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no intervino en esta etapa procesal.

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en el escrito de contestación de demanda¹⁵.

MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicitó que se revoque la sentencia apelada y, en su lugar, acceder a las pretensiones de la demanda¹⁶.

Después de hacer un recuento normativo, expresó que la Ley 550 de 1999 no otorgó ningún privilegio a la DIAN en relación con sus facultades de fiscalización, que le permitiera enmendar el hecho de no haber objetado, en la oportunidad legal, los pasivos presentados dentro del trámite del acuerdo de reestructuración, y posteriormente, proceder a desconocerlos al revisar la declaración del impuesto sobre la renta donde se registraron, pese a que se encontraban debidamente reconocidos y aprobados.

Agregó que de aceptarse que la DIAN puede ejercer su labor fiscalizadora para desconocer acreencias reconocidas en el acuerdo de reestructuración, no sólo conlleva el otorgamiento de una prerrogativa no consagrada en la ley, sino la vulneración del derecho de igualdad de los demás acreedores, quienes no tendrían una oportunidad para tal fin, con el agravante de generar inseguridad jurídica sobre los pasivos debidamente reconocidos, por virtud del artículo 34 de la Ley 550, que obliga a cumplir el acuerdo.

¹⁵ Folios 166 a 170 del cuaderno principal

¹⁶ Folios 161 a 165 del cuaderno principal

Para la procedencia del acuerdo de reestructuración es necesario allegar con el inventario todas las especificaciones y soportes de las acreencias, y que todos los acreedores, incluida la DIAN, tengan la oportunidad de examinarlos y objetarlos.

La legislación tributaria no establece la contabilidad como prueba única para determinar los pasivos. El acuerdo de reestructuración demuestra las obligaciones a cargo de la entidad reestructurada y su forma de pago; en consecuencia, se deben reconocer los pasivos rechazados con base en lo contenido en él, por la suma de \$633.725.000.

Advirtió que no se trata de obligaciones surgidas con posterioridad al acuerdo, frente a las cuales podía ejercer sus facultades de fiscalización, como tampoco se trata de pasivos que no fueron presentados o aprobados en la negociación y celebración del acuerdo.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala decidirá sobre la legalidad del acto administrativo por medio del cual, la Administración de Impuestos y Aduanas de Pereira modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de la sociedad Corporación del Medio Ambiente S.A., por el año gravable 2001.

Para el efecto, se analizará si el acuerdo de reestructuración constituye prueba idónea de los pasivos. Igualmente se examinará, en caso de prosperar el cargo anterior, si era procedente la determinación de la renta por el sistema de comparación patrimonial.

Comprobación de pasivos \$633.725.000.

La actora controvierte la decisión de primera instancia e insiste en que el acuerdo de reestructuración no sólo constituye plena prueba, sino que se convierte en un documento público que fue aceptado por los acreedores, incluida la DIAN, el cual fue inscrito en la Cámara de Comercio.

La demandada sostiene que la actuación administrativa se ajusta a la normativa tributaria y que rechazó la suma de \$633.725.000, declarados como pasivos, porque el acuerdo de reestructuración no es prueba idónea ni supletoria para acreditar la existencia de los mismos.

La Sala precisa:

En el caso sub examine, según lo previsto en el artículo 28 del Código de Comercio¹⁷, la actora está obligada a llevar libros de contabilidad, pues ejerce actividades turísticas y de hotelería, recreación y conservación de la salud; por lo tanto, la prueba de sus pasivos la constituyen los documentos con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad.

En el requerimiento especial, la DIAN propuso el desconocimiento de pasivos porque la contribuyente no aportó las pruebas sobre su existencia; en la visita realizada el 17 de febrero de 2004, a la Cra. 7 N° 17-75 Piso 2, dirección informada por la actora, los funcionarios comisionados solicitaron los libros de contabilidad y quien atendió la visita informó, en calidad de asesor tributario, que tanto los libros como los comprobantes de contabilidad se encontraban en el Hotel Pueblito Cafetero y que en ese momento no había quien los atendiera.

El 18 del mismo mes y año, los funcionarios comisionados, con el fin de continuar la visita de verificación, se desplazaron al lugar informado en la visita anterior, y requirieron nuevamente los libros y documentos soportes de los pasivos. En esta ocasión fueron atendidos por la representante legal, que no presentó los documentos solicitados.

Posteriormente, el 23 de enero de 2006, los funcionarios se trasladaron nuevamente al domicilio social de la sociedad actora y reiteraron la solicitud de los documentos soporte de los pasivos; el contribuyente guardó silencio. El 15 de marzo de 2006, la Administración Tributaria decretó inspección tributaria, conforme con el Auto 160762006000002.

El 19 de abril del mismo año, a las 9:45 a.m. los funcionarios se trasladaron al domicilio social de la actora, diligencia que no fue posible practicar porque no fueron presentados los libros de contabilidad; la visita fue atendida por el asesor

¹⁷ Modificado por el artículo 17 de la Ley 0019 del 10 de enero de 2012

tributario que manifestó que estos se encontraban ubicados en la Av. Sur vía Mercasa, donde no había personas que los pudieran presentar.

De lo expuesto evidencia la Sala que la sociedad actora no presentó durante el proceso de fiscalización la contabilidad junto con los soportes internos y externos, no obstante habersele solicitado en reiteradas ocasiones.

Conforme con el párrafo del artículo 283 del Estatuto Tributario para reconocer las deudas de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad.

Por su parte, el artículo 770 del mismo estatuto, dispone que los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad, sólo podrán solicitar pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta. En los demás casos, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad.

A su turno, el artículo 771 ibídem establece que el incumplimiento a la norma anterior, acarreará el desconocimiento del pasivo.

Respecto de la prueba de pasivos, precisó la Sala, en el fallo del 17 de junio de 2010, con ponencia de la Consejera Doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Expediente 16604, que:

“(…)

De otra parte, procedía el rechazo de pasivos declarados en el renglón OI “otros pasivos” dado que estos carecen de respaldo probatorio, pues, los documentos que el actor allegó en virtud del requerimiento ordinario de información de 23 de noviembre de 2001¹⁸, no son pruebas idóneas para tal efecto, de acuerdo con el artículo 770 del Estatuto Tributario, según el cual, los contribuyentes que no están obligados a llevar libros de contabilidad, sólo pueden solicitar pasivos debidamente respaldados por documentos de fecha cierta. Y, en los demás casos, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad.

(…)”.

¹⁸ Entre ellos, relación de anexos referentes al patrimonio y declaraciones de renta 1999 y 2000, facturas y movimientos de pasivos de enero a mayo, julio a agosto y octubre de 1999, al igual que los recaudados y exhibidos dentro de la inspección tributaria (libros de contabilidad mayor y balances y auxiliares, y el análisis de los movimientos de pasivos durante los meses señalados).

Para la Sala, ante el cuestionamiento de la Administración Tributaria, la demandante debió desvirtuar las inconsistencias advertidas con pruebas idóneas, sin embargo, pretende demostrar los pasivos mediante el acuerdo de reestructuración suscrito el 11 de mayo de 2001, en los términos y formalidades contempladas en la Ley 550 de 1999.

Pues bien, la Ley 550 de diciembre 30 de 1999¹⁹, conocida como Ley de Intervención Económica y Reestructuración Empresarial, se expidió con el propósito de lograr que las empresas (*publicas o privadas, con excepción de las vigiladas por la Superintendencia Financiera*) que tuvieran dificultad para el cumplimiento de sus acreencias, en lugar de llegar al concordato o a la liquidación obligatoria, pudieran lograr un acuerdo con los titulares de tales acreencias, reestructurando los plazos para la cancelación de sus pasivos y de esa forma, conseguir un alivio en el cumplimiento de sus deudas.

El artículo 5° de la mencionada ley definió el acuerdo de reestructuración como la convención que se celebra a favor de una o varias empresas con el objeto de corregir deficiencias que presenten en su capacidad de operación y para atender obligaciones pecuniarias, de manera que tales empresas puedan recuperarse dentro del plazo y en las condiciones que se hayan previsto en el mismo.

Para el desarrollo de la negociación y, en particular, para la determinación de los derechos de voto de los acreedores externos e internos y de las correspondientes acreencias, el representante legal del empresario entregará al promotor un estado de inventario elaborado con base en los estados financieros ordinarios o extraordinarios del empresario o ente económico respectivo, cortados al último día calendario del mes inmediatamente anterior a la fecha de solicitud de la promoción por parte del empresario, o de la iniciación de la negociación en los demás casos, y pondrá a su disposición todos los libros, papeles y documentos que le sirvan de soporte²⁰.

La negociación de un acuerdo de reestructuración constituye un mecanismo por medio del cual se pretende normalizar el pasivo de la entidad deudora mediante la celebración de un acuerdo con sus acreedores. Lo anterior, significa que todas las obligaciones causadas con anterioridad a la fecha en que comenzó la negociación

¹⁹ Modificada con las leyes 590 de 2000, 922 de 2004 y 1116 de 2006

²⁰ Artículo 20 de la Ley 550 de 1999

serán objeto del arreglo y en el acuerdo, que finalmente se suscriba, se debe estipular la forma cómo se pagarán todos y cada uno de los créditos a cargo de la deudora.

Es obligatorio que en los referidos acuerdos se establezca la prelación, plazos y condiciones en los que se pagarán la totalidad de las acreencias anteriores a la iniciación de su negociación, así como las que surjan con base en lo pactado en el mismo.

Evidencia la Sala que el contribuyente aportó el acuerdo de reestructuración de fecha 11 de mayo de 2001²¹, del cual no se puede determinar el origen y la existencia de los pasivos para el año gravable 2001, como lo exige la normativa tributaria, pues solo se advierte lo siguiente: *“CLASE Y NOMBRE DEL ACREEDOR, VALOR DE LA ACREENCIA, NUMERO DE VOTOS, % DEL TOTAL (...)”*; además, no se aportan los comprobantes externos que respalden las acreencias, así como tampoco el inventario, los libros, los papeles y documentos que le sirvieron de soporte, como lo exige la Ley 550 de 1999, por lo tanto, no es el elemento probatorio idóneo para demostrar los pasivos.

Para la Sala, el rechazo de los pasivos por parte de la DIAN se ajustó a derecho, toda vez que conforme con el artículo 770 del Estatuto Tributario, cuando los contribuyentes estén obligados a llevar libros de contabilidad deben respaldar los pasivos con documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad, es decir, deben estar respaldados con comprobantes internos y externos con los cuales se pueda determinar el tipo de pasivo y la existencia del mismo para el periodo gravable investigado.

Teniendo en cuenta la obligación del contribuyente de llevar contabilidad, de conformidad con los artículos 10, 13 y 20 del Código de Comercio, era necesario acreditar la existencia de los pasivos declarados con documentos idóneos y que hicieron parte del acuerdo de reestructuración, como así no lo hizo, procedía su rechazo ya que para la acreditación de los mismos, el legislador estableció una prueba específica como es la documental, de tal suerte que si ésta no existe o es insuficiente, no puede ser apreciada y, por tanto, la deuda se tendrá como no demostrada.

²¹ Folios 49 a 72

En cuanto a la afirmación de la demandante en el sentido de que el acuerdo de reestructuración es conocido por todos los acreedores y obligatorio para las partes, de conformidad con el artículo 34 de la Ley 550 de 1999, la Sala precisa que el acuerdo es obligatorio respecto de las partes que lo suscriben y por las acreencias relacionadas en él; lo anterior no impide que la DIAN establezca la realidad de dichas acreencias, actividad propia de su función fiscalizadora, en relación con la declaración tributaria presentada por la actora, con posterioridad al acuerdo, por el ejercicio fiscal 2001.

De otra parte, y de conformidad con lo previsto en el inciso primero del artículo 14 de la Ley 550, a partir de la fecha de iniciación de la negociación, y hasta que hayan transcurrido los cuatro (4) meses previstos en el artículo 27 de la referida ley, no podrá iniciarse ningún proceso de ejecución contra el empresario y se suspenderán los que se encuentren en curso, por lo tanto, ningún acreedor puede llegar a satisfacer sus acreencias por fuera del escenario del acuerdo de reorganización.

En ese contexto, la única obligación de la DIAN, respecto del acuerdo, es la imposibilidad de iniciar proceso de cobro coactivo frente a las acreencias presentadas y aprobadas en el mismo, en ningún caso será la de suspender su función fiscalizadora; es decir, sólo obliga para los efectos de cobro y prelación de los créditos, mas no para el reconocimiento o no de la existencia de pasivos como tales.

Y esto tiene pleno sentido si observamos cual es la finalidad del acuerdo de reestructuración: corregir deficiencias operativas y atender obligaciones financieras con el fin de lograr la recuperación en un plazo determinado. Este restrictivo alcance del acuerdo, no excluye en absoluto, las atribuciones de fiscalización de la DIAN, la cual a su vez, participa en el acuerdo en calidad de acreedor, pero conserva, para todos los efectos, su condición de ente fiscalizador tributario para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En consecuencia, se desestima el cargo.

Comparación patrimonial

Señala el artículo 236 del Estatuto Tributario que cuando la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta, resultare inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del 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.

El patrimonio líquido es el resultado de restar del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o período gravable el monto de las deudas a cargo del mismo, vigente en esa fecha.

Según el artículo 116 del Decreto 187 de 1975 hay lugar a determinar la renta por el sistema de renta de comparación de patrimonios cuando el pasivo no reúna los requisitos exigidos por el artículo 12 del Decreto 2053 de 1974²² siempre que el contribuyente demuestre su existencia.

De las anteriores premisas se desprende que si un contribuyente incluye en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, pasivos no demostrados los mismos deben rechazarse y como consecuencia aumentar el patrimonio líquido del contribuyente.

En ese contexto, resulta claro para la Sala que ante la falta de prueba de los pasivos por valor de \$633.723.000, por parte de la demandante era procedente determinar el impuesto sobre la renta por el sistema de comparación patrimonial

Se desestima el cargo propuesto.

En conclusión, dado que la contribuyente no demostró con documentos idóneos los pasivos rechazados por la Administración, lo cual conlleva a hacer procedente la determinación del impuesto por el sistema de comparación patrimonial, desestima la Sala los cargos propuestos en el escrito de apelación y, en consecuencia, encuentra de recibo la decisión del *a quo* de negar las pretensiones de la demanda con base en que los actos administrativos demandados se ajustaron a las disposiciones legales, por lo que se confirmará su decisión.

²² *Compilado por el artículo 238 del Estatuto Tributario*

