

COPIAS - Valor probatorio / AUTENTICIDAD - Noción / FOTOCOPIA AUTENTICA DE TITULO VALOR - Tiene valor probatorio como soporte externo válido de la existencia de pasivos siempre que cumpla los requisitos de autenticidad exigidos por el ordenamiento procesal civil

3.2.6.3. En este caso, la sociedad allegó como soporte externos fotocopias auténticas de títulos valores (letras de cambio), por lo que se debe analizar si las mismas cumplen las condiciones establecidas en la ley para tenerse como prueba en el presente proceso. Al respecto, el artículo 254 del Código de Procedimiento Civil establece que las copias tendrán el mismo valor del original cuando hubieren sido autenticadas por notario, previo cotejo con el original o la copia autenticada que se le presente. Es importante precisar que por autenticidad se entiende la ausencia de duda acerca de la persona que creó el documento o aceptó lo en él expresado, como bien lo resalta el artículo 252 *ibídem*, al indicar que es “la certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado”. La autenticidad es un requisito que debe estar cumplido para que el documento pueda ser apreciado y valorado en lo que intrínsecamente contenga. 3.2.6.4. Estima la Sala que las fotocopias auténticas de las letras de cambio reúnen las condiciones de autenticidad que exige el artículo 252 del Código de Procedimiento Civil, puesto que en las mismas constan sellos de la Notaría Única del Círculo de Dosquebradas que certifica “*que el presente documento es fiel copia de su original que tuvo a la vista*”, así como de la Notaría Quinta del Círculo de Pereira correspondiente a la “*diligencia de reconocimiento*” realizada por el señor Diego Cifuentes García, representante legal de Industrias Zenner S.A. 3.2.6.5. Por consiguiente, resulta procedente que esos documentos sean valorados probatoriamente.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTICULO 252 / CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTICULO 254

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: Se estudió la legalidad de los actos administrativos por los que la DIAN modificó la declaración de renta que Industrias Zenner S.A. presentó por el año gravable 2006, en el sentido de desconocer pasivos y gastos por intereses pagados sobre los mismos, gastos por intereses sobre dividendos y por arrendamientos e intereses sobre éstos, establecer el tributo por la renta líquida y no por la presuntiva y sancionar por inexactitud. La Sala modificó la sentencia del Tribunal Administrativo de Risaralda que anuló parcialmente dichos actos, reconoció la deducción por gastos de arrendamiento y excluyó tales valores de la sanción por inexactitud. En su lugar, la Sala aceptó los pasivos y los gastos por intereses generados sobre los mismos, tras concluir que a las fotocopias auténticas de los títulos valores que la actora aportó con la respuesta al requerimiento especial se les debía conferir pleno valor probatorio, como soporte externo válido de la existencia de los pasivos, porque cumplían los requisitos de autenticidad exigidos por el art. 252 del C. de P. C. Señaló que el hecho de que la fecha de expedición de los títulos sea posterior a la de las obligaciones que respaldan no necesariamente significa que se trate de pruebas preconstituidas para soportar indebidamente los pasivos, además de que se trata de un asunto del resorte de los contratantes, frente a lo cual precisó que la administración no desvirtuó la veracidad de tales documentos ni la presunción de buena fe. Además, consideró procedentes las deducciones por gastos de arrendamiento e intereses sobre éstos y de los intereses pagados sobre dividendos al estimar que cumplían los requisitos que el art. 107 del E.T. prevé para el efecto. En consecuencia, modificó la sanción por inexactitud impuesta sobre los valores que aceptó y fijó una nueva liquidación del tributo a cargo de la demandante.

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO - Oportunidades probatorias / PRUEBAS - Las aportadas con la respuesta al requerimiento especial o su ampliación son oportunas, de modo que no se le puede restar valor a los soportes externos no presentados en la inspección tributaria

3.1.3. En los antecedentes administrativos consta que, el 9 de diciembre de 2005, con posterioridad a la práctica de la inspección tributaria y antes de la expedición del requerimiento especial, la sociedad allegó fotocopias simples de 31 letras de cambio para soportar los pasivos declarados. Posteriormente, en la respuesta al requerimiento especial No. 160762005000056 del 15 de diciembre de 2005, aportó *“fotocopia debidamente autenticada de 31 letras de cambio”* [...] 3.1.4. En cuanto a los pasivos respaldados en las fotocopias auténticas, la Sala considera que el hecho de que esos documentos no se hubieren exhibido durante la visita de verificación realizada en desarrollo de la inspección tributaria, no conduce a que se desconozca su valor probatorio. El contribuyente cuenta con diversas oportunidades para aportar pruebas en el procedimiento administrativo, conforme lo dispone el artículo 744 del Estatuto Tributario, que establece que son oportunas las pruebas que se acompañan con la respuesta al requerimiento especial o su ampliación. 3.1.5. Como en este caso, antes de la expedición del requerimiento especial, la sociedad presentó copias simples de las fotocopias de las letras de cambio y, en la respuesta presentada a esa actuación, aportó copias auténticas de esos títulos valores, resulta claro que la Administración, desde la etapa preparatoria del proceso tributario, tuvo la oportunidad de verificar esos documentos como prueba de los pasivos desconocidos. 3.1.6. Así las cosas, no podía la Administración restarle mérito probatorio a los soportes externos por el hecho de no haberse allegado en el desarrollo de la inspección tributaria.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 744

PRUEBA DE PASIVOS - Requisitos / PRUEBA DE PASIVOS - Valor probatorio de los soportes externos. Presupuestos / VALOR PROBATORIO DE SOPORTES EXTERNOS - Depende de la parte que los aporte y del cumplimiento de los requisitos de ley / TITULO VALOR - Noción / TITULO VALOR - Tiene plena fuerza probatoria para demostrar la existencia del crédito porque goza de presunción de autenticidad

3.2.1. Los artículos 283 y 770 del Estatuto Tributario establecen que los contribuyentes que se encuentren obligados a llevar contabilidad, sólo podrán solicitar los pasivos que estén respaldados en documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad, so pena de su desconocimiento. 3.2.2. En ese sentido, los pasivos deben probarse con soportes internos y externos en los que se precise la obligación, según el origen y naturaleza del crédito y, además, se deben registrar en la contabilidad, de acuerdo con los requerimientos legales. 3.2.6. De acuerdo con lo dicho y respecto de las copias auténticas de las letras de cambio se hacen las siguientes precisiones: 3.2.6.1. El valor probatorio de los soportes externos depende de la parte que los aporte y del cumplimiento de los requisitos de ley. En el evento de que no pueda verificarse esos soportes en la contabilidad del contribuyente, pueden ser considerados los que provienen de terceros, siempre que cumplan con los requisitos que exige la ley y que la contabilidad de estos -terceros- no haya sido controvertida. Esta conclusión se deriva de las normas que regulan su valor probatorio tales como los artículos 268, 271, 276 y 277 del C.P.C. 3.2.6.2. En lo atinente al título valor, la regla es mucho más clara. Como lo ha reconocido la doctrina, no solo es un documento de carácter constitutivo por cuanto de modo

autónomo y originario da vida al derecho que se le incorpora, sino que también posee eficacia probatoria, ya que goza de presunción de autenticidad. Por tanto, su misma forma y naturaleza prueban la existencia de una obligación. 3.2.6.2.1. En efecto, los títulos valores corresponden a una categoría que excede el fin meramente probatorio y supera la forma solemne como condición de nacimiento del acto jurídico para conformar un documento dispositivo necesario para el ejercicio del derecho que viene a compenetrarse en el papel hasta el punto que éste resulta imprescindible para afectarlo de cualquier modo y en él se ubica, como se ha dicho, su sede jurídica. Debido al carácter económico de los derechos que plasman, son documentos necesarios para legitimar el derecho literal y autónomo que en ellos se incorpora, derecho que se deriva de la declaración de voluntad del suscriptor consignada en el documento, que se fusiona con él. 3.2.6.2.2. De esta manera, si el instrumento y derecho se hallan indisolublemente unidos, éste (derecho de crédito) solo se puede acreditar con la exhibición de aquél (título valor). Por tanto, estos documentos constituyen prueba de la prestación cambiaria materializada en ellos, con fuerza demostrativa plena, en atención a la presunción de autenticidad que los acompaña, que da certidumbre de su autoría y origen, presupuesto indispensable atendida su naturaleza, su función económica y el tráfico mercantil. 3.2.6.2.3. Estas características permiten la circulación de estos documentos como canales de movilización rápida y segura de los valores patrimoniales que contienen, sin que para ello haya lugar al examen del derecho de crédito. Es decir, basta con portar el documento conforme a su ley de circulación para que se presuma que el crédito le pertenece y lo pueda hacer exigible. Así las cosas, el título valor tiene plena fuerza probatoria para demostrar la existencia del crédito.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 283 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 770 / CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTICULO 268 / CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTICULO 271 / CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTICULO 276 / CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTICULO 277

PRUEBA DE PASIVOS - Prueba postconstituida. No necesariamente se configura por el hecho de que la fecha de expedición de unos títulos valores sea posterior a la de las obligaciones que respaldan / TITULOS VALORES - Su constitución con posterioridad al nacimiento de la obligación es del resorte de los contratantes / TACHA DE FALSEDAD - Es la forma de controvertir la procedencia y el contenido de los documentos

3.3.1. Según la Administración, las fotocopias auténticas de las letras de cambio no constituyen un soporte externo idóneo para demostrar la existencia del pasivo porque se trata de pruebas postconstituidas, en tanto tienen fecha de expedición del mes de junio y diciembre de los años 2003 y 2004, para obligaciones contraídas en los años 1999, 2000 y 2002, y fueron autenticadas en la misma notaría durante los encargos de ausencia temporal del titular. 3.3.2. La Sala no comparte la calificación que hizo la Administración de las pruebas como postconstituidas, porque el hecho de que las obligaciones hubieran sido contraídas en los años 1999, 2000 y 2002, y las letras se hayan girado en los meses de junio y diciembre de 2003, y junio y diciembre de 2004, no demuestra que las mismas las haya creado el contribuyente para soportar de manera indebida los pasivos, pues en éstas -las copias- consta que fueron elaboradas, antes y durante la causación del impuesto de renta del año 2004. Además, el hecho de que el título valor se hubiera constituido después de haberse originado la obligación es un asunto del resorte de las partes contratantes. 3.3.3. A su vez, independientemente de que la autenticación de las letras de cambio se hubiere realizado en el año

2006, que la diligencia de reconocimiento se haya practicado ante el mismo notario encargado, o que no se haya allegado la factura de la autenticación de los títulos valores, estas circunstancias, por sí mismas, no implican la existencia de una irregularidad en la elaboración de los mismos y de sus copias, pues no se puede desconocer que las letras de cambio fueron giradas por la sociedad y reconocidas ante un notario en los años 2003 y 2004, y que ese funcionario dio fe pública de que esos documentos son fiel copia de su original que tuvo a la vista.

3.3.4. Si la Administración pretendía desconocer el valor probatorio de las letras de cambio debió tener en cuenta que el artículo 289 del Código de Procedimiento Civil, establece la tacha de falsedad como la forma de controvertir la procedencia y contenido de los documentos, ya sean públicos o privados, originales o copias simples.

3.3.5. En el presente caso, consta en los antecedentes administrativos, que las copias auténticas de las letras de cambio fueron puestas en conocimiento de la Administración, en copia simple, antes de la expedición del requerimiento especial y, en copia auténtica, en la respuesta a ese requerimiento. Por consiguiente, le correspondía desvirtuar la veracidad de esos documentos, mediante la tacha de falsedad.

3.3.6. En efecto, los hechos que aduce la Administración para controvertir el valor probatorio de las copias no conllevan necesariamente a considerar que el contribuyente aportó unas pruebas postconstituidas, pues en este caso debe primar la presunción de la buena fe, que no fue desvirtuada por la Administración.

3.3.7. Por las razones expuestas, no resulta procedente que la Administración desconozca las fotocopias auténticas de los títulos valores citados como soportes idóneos de la existencia de los pasivos.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 283 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 770 / CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTICULO 289

GASTO DEDUCIBLE - Requisitos / RELACION DE CAUSALIDAD - Presupuestos / NECESIDAD DEL GASTO - Requisitos. Características. Se debe establecer en relación con el ingreso y no con la actividad que lo genera / EXPENSA NECESARIA - Debe ser comercialmente necesaria según las costumbres mercantiles de la respectiva actividad / EXPENSA - Proporcionalidad. Se debe analizar en cada caso de acuerdo con la actividad y la costumbre comercial para el sector / DEDUCCION POR GASTOS DE ARRENDAMIENTO - Procedencia

5.1. La Administración rechazó como gasto deducible el valor de los cánones de arrendamiento y, los intereses generados sobre los mismos, correspondientes a las bodegas 4A, 4B y 4C, en donde funciona la planta de producción, pagados a José Miguel Tabares Gómez, Norela Sánchez de Cifuentes, y Diego Cifuentes García, respectivamente, socios de Industrias Zenner S.A., por cuanto consideró que no cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, en tanto la sociedad posee otras bodegas situadas en el mismo sector a disposición de Makinplast Ltda. Que no le generarían ingreso por arrendamiento.

5.2. En la disposición legal citada se establecen como presupuestos para que los gastos sean deducibles: (i) la relación de causalidad (ii) la necesidad y (iii) la proporcionalidad. La relación de causalidad atiende a que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal, de origen - efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce la renta, de manera que sin aquélla no es posible obtenerla y que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa - efecto. Ahora, el gasto es necesario cuando

es el normal para producir o facilitar la obtención de la renta bruta, y el acostumbrado en la respectiva actividad comercial. Bajo el criterio de necesidad, las expensas son las normales y estrictamente requeridas para comercializar o prestar un servicio, por lo que sin ellas los bienes o servicios no quedan listos para su enajenación o prestación, ni se conservan en condiciones de comercialización. El requisito de la necesidad del gasto debe establecerse en relación con el ingreso y no con la actividad que lo genera, basta con que sea susceptible de generarlo o de ayudar a generarlo. La expensa normal o necesaria no siempre requiere regularidad en el tiempo, es decir, se puede realizar en forma esporádica pero debe estar vinculada a la producción de la renta, y lo que importa es que sea "comercialmente necesaria", según las costumbres mercantiles de la actividad respectiva. De esta forma, el gasto necesario se opone al meramente extraordinario. La proporcionalidad de las expensas, es decir la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) deberá medirse y analizarse en cada caso, de conformidad con la actividad lucrativa que se lleve a cabo y con la costumbre comercial para el sector, de manera que para fijar el alcance de la norma en estudio debe tenerse en cuenta que los gastos sean reiterados, uniformes y comunes, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también los debe caracterizar. 5.3. En el caso *sub examine*, consta en el Acta No. 5 del 12 de octubre de 2000, que la asamblea general de accionistas, decidió transferir la propiedad de las bodegas 4A, 4B y 4C a algunos accionistas, a título de dación en pago, por concepto de las deudas que la empresa tenía con los mismos. 5.4. Al respecto, la Administración informó que el contrato de dación en pago celebrado en el año 2000 no fue objeto de cuestionamiento ante la justicia ordinaria. A su vez, es importante precisar que no se encuentra desvirtuada la realidad del contrato de arrendamiento que celebró la sociedad con sus socios. Por tanto, esos convenios deben tenerse como válidos y surten los efectos jurídicos que les asigna la ley. 5.5. Así las cosas, teniendo en cuenta que estos bienes son utilizados por la sociedad para desarrollar su actividad económica, hecho no discutido por la Administración, es claro que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y constituye un gasto necesario para la sociedad en la producción de sus ingresos o renta derivada de su objeto social. Además, la erogación (\$229.200.000) no es desproporcionada en relación con los ingresos que obtuvo el contribuyente (\$ 12.700.796.000). 5.6. En cuanto, al argumento de la Administración en el que sostiene que el gasto es desproporcionado por cuanto la sociedad posee otras bodegas que se encuentran a disposición de la sociedad Maquinplast Ltda. sin que reciba por ellas ingresos por arrendamiento, se debe señalar que en este proceso no se discute el hecho de que la sociedad hubiere omitido ingresos por ese concepto, por tanto esa circunstancia no puede tenerse en cuenta para desvirtuar la proporcionalidad del gasto objeto de análisis.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 107 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 770 / CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTICULO 289

NOTA DE RELATORIA: Sobre la deducción por gastos de arrendamiento se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 1 de noviembre de 2012, Radicación 66001-2331-000-2008-00081-01(18475), M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, en la que se discutió su procedencia en un asunto similar.

DEDUCCION DE INTERESES SOBRE DIVIDENDOS - Requisitos. Procedencia

6.3. Según el artículo 117 del Estatuto Tributario, son deducibles los intereses que se causen a las personas o entidades distintas de las sometidas a la vigilancia de

la Superintendencia Financiera, en la parte que no exceda la tasa más alta que se haya autorizado cobrar a los establecimientos bancarios, durante el respectivo año o período gravable, la cual será certificada anualmente por la Superintendencia Bancaria (hoy Superintendencia Financiera), por vía general. 6.4. Del estudio del expediente se desprende que la sociedad actora mediante Actas de la asamblea ordinaria de accionistas del 21 de febrero de 2003, 21 de febrero de 2004 y 24 de febrero de 2005, decretó utilidades, y ordenó que las mismas no fueran retiradas por los socios sino que formaran parte del pasivo de la empresa [...] 6.5. Es importante precisar que la veracidad de estas actas no fue controvertida por la Administración, por el contrario, al resolver el recurso de reconsideración se refirió a la expedida en el año 2005, pero no aceptó que en la misma se hubieren acordado intereses. 6.6. Sin embargo, la Sala advierte que, en el acta de la asamblea general de accionistas No. 14 de 2005, consta que la sociedad ha reconocido intereses sobre las deudas que ha adquirido en años anteriores con sus socios acreedores, por concepto de las utilidades recibidas en préstamo, entre ellas, la correspondiente al año 2004, tanto así que en ésta se dejó constancia de la intención de reducir los intereses que se pagan por ese concepto. 6.7. A su vez, el reconocimiento y pago de intereses que realiza la sociedad a los socios por los préstamos de las utilidades que obtuvieron en el ejercicio, se fundamenta en la existencia de la obligación a cargo de la sociedad de devolver una suma de dinero, sobre la cual resulta aceptable que se pague una renta por el uso del capital durante un período determinado (intereses), siempre y cuando se encuentre dentro de los límites señalados por el artículo 117 del Estatuto Tributario, lo cual no fue objeto de discusión en el presente caso. 6.8. Se debe precisar que de conformidad con el artículo 80 de los estatutos de la sociedad, las sumas debidas a los asociados por concepto de utilidades forman parte del pasivo externo de la sociedad y prestan mérito ejecutivo el balance y la copia auténtica del acta en que consten los acuerdos válidamente aprobados por la asamblea general. Además, el artículo 82 *ibídem* señala que la sociedad no reconocerá intereses sobre dividendos que no fueron reclamados oportunamente, lo que implica que la sociedad se obliga a pagar intereses sobre los dividendos no retirados por los socios y, que solo en el evento en que no sean reclamados no serán pagados. 6.9. Es importante señalar que si bien el artículo 81 del mencionado estatuto indica que las utilidades deben ser repartidas en dinero en efectivo dentro del año siguiente a la fecha en que se decreten, esto solo se aplica en los casos que estas sean distribuidas entre los socios, y nada obsta para que las mismas, por decisión de la asamblea general, puedan entregarse en calidad de préstamo a la sociedad, como lo establece el artículo 80 *ibídem*. 6.10. Además, esa erogación tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta de la sociedad, toda vez que dentro del desarrollo normal de su objeto social requiere de capital de trabajo, el cual puede conseguirlo de diversas formas, entre otras, mediante sus socios, a fin de mantener la liquidez en condiciones más favorables, y de equilibrar la situación económica por la que atravesó la compañía, que conllevó a que en el año 2004, se ordenara el no reparto de las utilidades obtenidas en el año 2003 para que en su lugar fueran llevadas como pasivo de la sociedad. 6.11. En consecuencia, resulta procedente la deducción de los intereses pagados sobre dividendos en la suma de \$168.322.240.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 117

SANCION POR INEXACTITUD - Presupuestos / SANCION POR INEXACTITUD
- La falta de prueba de la realidad y procedencia de las partidas declaradas no es motivo para no imponerla. Reiteración jurisprudencial

7.2.1. El artículo 647 del Estatuto Tributario sanciona el hecho que en las declaraciones tributarias se omitan ingresos, se incluyan costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, que ocasionen un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor, y en general, la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o un mayor saldo a favor. 7.2.2. Teniendo en cuenta que el demandante no demostró que la totalidad de los pasivos y de los intereses que se causaron sobre los mismos, cumplían con los requisitos exigidos por las normas tributarias para su procedencia, debe mantenerse respecto de los valores no aceptados la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados. 7.2.3. Para la Sala, es claro que no se presentó diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente por falta de prueba. La doctrina judicial reciente de la Sala ha tenido por criterio que la falta de prueba sobre la realidad y procedencia de las partidas declaradas no es motivo para no aplicar la sanción por inexactitud [...]

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 647

NOTA DE RELATORIA: Sobre la procedencia de la sanción por inexactitud con ocasión de la falta de prueba de la realidad y procedencia de las partidas declaradas se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 5 de mayo de 2011, Radicación 47001-23-31-000-2002-00306-01(17306), M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ

Bogotá D. C., cinco (05) de junio de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 66001-23-31-000-2008-00010-02(186270)

Actor: INDUSTRIAS ZENNER S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 16 de septiembre de 2010 proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, que declaró la nulidad parcial de los actos acusados. La sentencia dispuso:

“1. Declárase la nulidad parcial de la Resolución No. 160772007000002 del 10 de julio de 2007, expedida por la División Jurídica de la demandada, mediante la cual se modificó

parcialmente la liquidación oficial de revisión, igualmente de la Resolución No. 160642006000017 del 10 de agosto de 2006, mediante la cual la División de Liquidación determinó el monto de la obligación tributaria correspondiente al impuesto de renta del período gravable 2004, únicamente en cuanto se desconoció la deducción por gasto de arrendamiento invocada en la declaración privada.

2. Como consecuencia de la anterior declaración, y a título de restablecimiento del derecho de la sociedad demandante, se ordena el reconocimiento de la deducción por gasto de arrendamiento, incluida en la declaración privada de renta del período gravable 2004, presentada por el contribuyente.

3. Sin costas, por las consideraciones expuestas.

4. A costa de la parte interesada, expídanse las copias que sean solicitadas.

5. Archívese el expediente, una vez en firme esta providencia”.

I) ANTECEDENTES

El 30 de marzo de 2005, Industrias Zenner S.A. presentó la declaración del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2004, en la cual liquidó una renta líquida de \$301.733.000 y una renta presuntiva de \$400.221.000, lo que conllevó que el impuesto se liquidara por el sistema de renta presuntiva. De esta manera registró un impuesto a cargo de \$154.085.000, que al restarse de las retenciones del año gravable, obtuvo un saldo a favor de \$280.558.000.

Mediante el Requerimiento Especial No. 160762005000056 del 15 de diciembre de 2005, la Administración propuso la modificación de la mencionada liquidación privada, en el sentido de:

1) Desconocer:

i) costos por el valor de \$1.074.984.000,

ii) gastos por concepto de (a) honorarios e intereses sobre los honorarios por \$230.659.000, (b) arrendamientos e intereses sobre los arrendamientos por \$229.200.000, (c) intereses sobre dividendos por \$168.322.000, y d) intereses pagados sobre los pasivos por \$98.322.000.

iii) pasivos por \$468.322.000,

2) Presumir ingresos en la suma de \$802.035.000.

3) Establecer el tributo por la renta líquida

4) Imponer sanción por inexactitud por valor de \$1.543.101.000

Posteriormente, la sociedad presentó respuesta al requerimiento especial en la que expuso sus motivos de inconformidad.

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 160642006000017 del 10 de agosto de 2006, la Administración examinó las modificaciones propuestas en el requerimiento especial y determinó:

1) Aceptar la procedencia de los costos por el valor de \$1.074.984.000, y no presumir ingresos en la suma de \$802.035.000.

2) Modificar la declaración del impuesto de renta del año gravable 2004, en el sentido de rechazar (i) pasivos por la suma de \$468.322.000, ii) gastos por a) intereses pagados sobre los pasivos por \$98.322.000, b) arrendamientos e intereses sobre los arrendamientos por

\$229.200.000, c) intereses sobre dividendos por \$168.322.000, y d) honorarios e intereses sobre honorarios por \$230.659.000.

3) Establecer el tributo por la renta líquida y no por la renta presuntiva

4) Imponer sanción por inexactitud por valor de \$675.358.000

Contra el anterior acto administrativo la sociedad interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución No. 160772007000002 del 10 de julio de 2007, que modificó el acto liquidatorio en los siguientes términos:

1) Aceptó los gastos por honorarios e intereses sobre honorarios por el valor de \$230.659.000 y, excluyó ese concepto de la base de la sanción por inexactitud.

2) Confirmó la improcedencia de (i) pasivos por la suma de \$468.322.000, (ii) gastos por a) intereses pagados sobre los pasivos por \$98.322.000, b) intereses sobre dividendos por \$168.322.000, y c) arrendamientos e intereses sobre los arrendamientos por \$229.200.000.

3) Estableció el tributo por la renta líquida y no por la renta presuntiva

4) Determinó la sanción por inexactitud en \$546.188.000.

Los valores relacionados en los numerales 2, 3 y 4 constituyen la modificación definitiva de la declaración del impuesto de renta del año gravable 2004.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, Industrias Zenner S.A. solicitó:

“1. La nulidad de la Resolución No. 160772007000002 del 10 de julio de 2007 expedida por la División Jurídica, mediante la cual se modificó parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 160642006000017 del 10 de agosto de 2006 que expidió la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira.

2. Como consecuencia de la anterior declaración de nulidad se ordene restablecer el derecho al demandante en el sentido de tener como declaración de renta del período gravable 2004 la que presentó el contribuyente”.

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

Aplicación indebida del numeral 1º del artículo 283 y el artículo 632 del Estatuto Tributario

El numeral 1º del artículo 283 y el artículo 632 del Estatuto Tributario, que establecen la obligación de conservar los documentos correspondientes a la cancelación de deudas, fueron aplicados indebidamente por la Administración,

puesto que esa obligación solo se genera para los contribuyentes cuando las deudas se encuentran canceladas, precisamente porque ese documento siempre está en poder del tenedor legítimo que por regla general es el acreedor y, solo llega a manos del deudor cuando lo paga.

En este caso, al momento de exigirse la exhibición de los documentos, ninguna de las obligaciones que constituyen deudas para la sociedad se habían cancelado, y por ello, los documentos no se encontraban en su poder. Por tanto, exigir su conservación era físicamente imposible.

Indebida aplicación del artículo 239-1, del párrafo del artículo 283 y de los artículos 743 y 770 del Estatuto Tributario

Los pasivos fueron desconocidos por la DIAN tanto en el capital debido como por los intereses causados, por considerar que la deuda no se encontraba debidamente soportada.

Los documentos idóneos para respaldar los pasivos de los contribuyentes que están obligados a llevar contabilidad, lo constituyen tanto los comprobantes externos como los internos, porque ambos reúnen las formalidades exigidas en las normas de contabilidad.

El comprobante externo, como la letra de cambio, contiene una manifestación de voluntad del deudor, y en éste constan obligaciones claras, expresas y exigibles, por lo que constituye un título ejecutivo con el cual se puede exigir el pago de la obligación, y por ende, es un documento idóneo para probar los pasivos.

Violación del artículo 107 del Estatuto Tributario

El gasto de arrendamiento del inmueble es necesario y tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta toda vez que en el mismo se ubicó la fábrica de la empresa. El hecho de que en el año 2000 el contribuyente hubiere vendido el bien en donde se encontraba ubicada la fábrica, no obsta para que en el año 2004, arrendara un inmueble en el que operara la sociedad.

Y, si bien la empresa tiene una bodega de su propiedad, quien ostenta su posesión es un tercero. Además, no cuenta con el espacio suficiente para el funcionamiento de la fábrica.

El gasto por dividendos es procedente toda vez que las utilidades que se generaron en el año 2004, por decisión de la asamblea general fueron llevadas como un pasivo de la sociedad hasta el año 2005 en que se distribuyeron a los socios.

Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario

No es procedente la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados toda vez que la sociedad durante la etapa de investigación aportó los documentos idóneos que sustentan los conceptos registrados en la declaración tributaria.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

Si el hecho económico que se pretende probar supone la existencia de un comprobante expedido por un tercero, como la factura de compraventa, no es suficiente el comprobante interno para demostrar la realidad de la operación.

Para que la contabilidad refleje la verdadera situación económica de una empresa, los registros contables deben estar debidamente soportados por comprobantes internos y externos, que cumplan con las exigencias establecidas en las normas fiscales para el registro de determinadas operaciones.

En la visita de verificación practicada en las instalaciones de la sociedad, no se exhibieron los documentos idóneos o los títulos valores, que probaran las obligaciones crediticias registradas por el contribuyente. Solo hasta el 9 de diciembre de 2005, la empresa remitió copia simple de 31 letras de cambio, cuya existencia no fue puesta en conocimiento de los funcionarios en la referida visita.

Las letras de cambio tienen fecha de expedición del mes de junio y diciembre de los años 2003 y 2004, para obligaciones que fueron contraídas en los años 1999, 2000 y 2002.

La diligencia de reconocimiento de las mismas, por parte del señor Diego Cifuentes García, se realizó ante la Doctora María Yaneth Ríos Acevedo, en los encargos por ausencia temporal del notario titular. Además, no existe factura expedida por la notaría por concepto de la autenticación de las mismas.

En consecuencia, las letras de cambio con las que se quiere probar la existencia de los pasivos por el año gravable 2004, son documentos que no existían en dicha vigencia fiscal y, por ello, se trata de pruebas postconstituidas.

La sociedad demandante entregó en dación en pago a los accionistas acreedores las bodegas 4A, 4B, y 4C, y luego pactó el pago de un canon de arrendamiento para su utilización, no obstante que posee bodegas situadas en el mismo sector, que no le generan un ingreso por concepto de arrendamiento. En el expediente, tampoco obra prueba del pago de IVA por arrendamiento a un tercero.

Con referencia a la deducción de gastos por dividendos, se debe precisar que estos no fueron materia del rechazo, pues únicamente se desconocieron los intereses que se generaron sobre los mismos.

Aunque los dividendos forman parte del pasivo externo de la sociedad, el artículo 455 del Código de Comercio dispone que el pago de los dividendos se hará en efectivo, en las épocas que acuerde la asamblea general. Por tanto, si la empresa había decretado los dividendos como exigibles, y por escritura pública se estableció que debían pagarse en efectivo al año siguiente, sobre los mismos no se generaron intereses.

Es procedente la sanción por inexactitud toda vez que se encuentra demostrado que los pasivos, deducciones por arrendamientos e intereses sobre dividendos son inexistentes.

Excepciones

De conformidad con el numeral 3º del artículo 144 del Código Contencioso Administrativo, en concordancia con el artículo 164 *ibídem* se propone como excepción aquella que el fallador encuentre probada.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Risaralda, mediante providencia del 16 de septiembre de 2010, declaró la nulidad parcial de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

No puede reconocerse efecto fiscal ni a los documentos internos – comprobantes de traslado, notas de contabilidad y recibos de caja – exhibidos y allegados por la sociedad dentro de la investigación tributaria, por cuanto los mismos no tienen respaldo en soportes externos que permitan verificar la existencia de tales registros contables, ni a las letras de cambio que el contribuyente aportó con posterioridad a las diligencias de inspección tributaria, por cuanto no corresponden

a los hallazgos reportados en dichas diligencias, siendo documentos elaborados por el obligado, que no hicieron parte de los documentos puestos a disposición de la autoridad tributaria y respecto de los cuales no se ofrece certeza de existencia para el período gravable de que se trata.

Es procedente el gasto por arrendamiento del inmueble toda vez que la Administración no demostró que la decisión de la asamblea de socios de entregar en dación en pago el bien por lo adeudado por utilidades, hubiere sido impugnado ante la autoridad competente. Así mismo, el contrato de dación en pago no ha sido desvirtuado, por lo que el negocio jurídico mantiene su validez y eficacia, máxime cuando el mismo se registró ante la oficina de instrumentos públicos y resulta oponible a terceros.

La sociedad no demostró la obligación del pago de intereses sobre los dividendos decretados y no pagados, cuya asamblea societaria se realizó en el 2003, con efectos para el año gravable 2004, sin que se acordara el pago de intereses a cargo del contribuyente.

La sanción por inexactitud no procede con relación a los valores aceptados.

V) LOS RECURSOS DE APELACIÓN

Las partes demandada y demandante impugnaron la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Parte demandante

Las letras de cambio no fueron exhibidas en la visita de verificación porque se encontraban en poder del tenedor legítimo, conforme a la ley de circulación de los títulos valores.

Lo anterior no significa que esos documentos no existan, como se demuestra con las fotocopias que posteriormente allegó la sociedad. Los comprobantes de traslado, las notas de contabilidad y recibos de caja no dejan de producir efectos porque el comprobante externo no se exhibió, pues la contabilidad de la sociedad no fue desvirtuada en la visita de verificación.

En la asamblea general de socios, se aprobó la distribución de utilidades, como dividendos, a los accionistas, en proporción a sus acciones, pero estos decidieron que las utilidades no fueran retiradas sino que se llevaran como un pasivo de la empresa. Luego, el pago de los intereses que hizo el contribuyente obedeció a la decisión que se tomó en la asamblea, en cuya acta consta la existencia de la obligación y la de pagar los intereses, puesto que el acuerdo de entrega de dinero de una persona a otra configura un contrato civil de mutuo.

Parte demandada

La empresa entregó en dación en pago a los accionistas acreedores unas bodegas y, posteriormente, respecto a las mismas acordó el pago de un canon de arrendamiento, a pesar de que era propietaria de otros inmuebles en la misma zona, que se encuentran a disposición de Makinplast sin generar ingreso por concepto de arrendamiento. Así mismo, no obra prueba del pago del IVA por el arrendamiento a tercero.

En consecuencia, el gasto por canon de arrendamiento no debe ser reconocido como deducción por carecer del requisito de necesidad y de causalidad con la actividad productora de renta.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante no presentó alegatos de conclusión.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación interpuesto.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 16 de septiembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, que declaró la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 160642006000017 del 10 de agosto de 2006, y

de la Resolución No. 160772007000002 del 10 de julio de 2007, por medio de las cuales se determinó el impuesto sobre la renta a cargo de Industrias Zenner S.A.¹. por el año gravable 2004.

2. PROBLEMA JURÍDICO

2.1. Previo a delimitar el problema jurídico puesto en consideración de la Sala, se debe precisar que de la lectura integral de la demanda, en particular, de la discusión planteada en el capítulo “hechos u omisiones”², se encuentra que en el contexto en que fue expuesta la discusión relativa a los pasivos, se incluye también la relacionada con los intereses generados sobre los mismos, conceptos que fueron sustentados por el demandante bajo los mismos argumentos porque la Administración³ rechazó esas glosas por el hecho de que la deuda no se encontraba debidamente soportada.

2.2. Así las cosas, en el *sub examine*, corresponde a la Sala establecer:

i) si la deuda con fundamento en la cual el contribuyente declaró pasivos en la suma de \$468.322.086 y gastos por intereses sobre esos pasivos por valor de \$98.322.000, se encuentra soportada en documentos idóneos de acuerdo con la normativa tributaria.

ii) si las deducciones a) por gastos de arrendamiento e intereses sobre esos arrendamientos por valor de \$229.200.000, y b) por gastos de intereses sobre

¹ Mediante Escritura Pública No. 0001351 de 1999, la sociedad cambió su nombre de Cifuentes y Tabares Compañía Limitada (Industrias Zenner Ltda) a Industrias Zenner S.A. FI 2091 c.a.1m.

² FI 56-57 c.p.1. En los hechos de la demanda el demandante explicó: “18. Sobre los Pasivos por valor de \$468.322.086.00 los cuales también **han sido desconocidos por la DIAN por considerarlos inexistentes tanto en el capital como por los intereses causados, hay una equivocada aplicación de la norma como lo explico:** a) afirma la demandada que la sociedad carecía de documentos externos idóneos para demostrar la existencia de los pasivos porque en el momento que se ordenó exhibirlo no lo pudo hacer lo que indicaba que existía el hecho del pasivo o que no conservaba los documentos que los soportaba. (...)”

d) (...) **sobre pasivos a cargo del contribuyente, los cuales incluso pueden nacer en períodos anteriores y seguir en los períodos subsiguientes porque sus capitales se deben y los intereses se están causando y son obligaciones que no se han extinguido y cuyos documentos soportes sean o no títulos valores serán idóneos si el documento contiene obligaciones claras, expresas y exigibles, esto no puede contrariar el mandato constitucional de la prevalencia del derecho sustancial sobre el derecho formal”.**

³ FI. 28-29 c.p.2. Resolución que resuelve el recurso de reconsideración.

“Desconocimiento del gasto sobre pasivos inexistentes y su inclusión como renta líquida.

Los pasivos declarados en la vigencia fiscal año 2004, que se relacionan a continuación se desconocen por no ser reales, desde la visita los funcionarios comisionados solicitaron los documentos externos y no fueron presentados. (...)”

Desconocimiento del gasto por intereses sobre pasivos inexistentes.

Se confirma el rechazo por cuantía de \$98.322.000, conforme a lo expuesto en el punto anterior, teniendo en cuenta que la suerte de lo accesorio sigue la principal”.

dividendos \$168.322.240, cumplen con los requisitos señalados en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

iii) la procedencia de la sanción por inexactitud.

3. PROCEDENCIA DE PASIVOS \$468.322.086

En el sub examine, la Administración desconoció pasivos en la suma de \$468.322.086 por no encontrarse respaldados en soporte externo idóneo. Y, en virtud de lo dispuesto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario⁴, incluyó ese valor en la renta líquida gravable del año objeto de revisión (2004), lo que generó un aumento del impuesto a cargo del contribuyente.

3.1. DESCONOCIMIENTO DE LOS SOPORTES EXTERNOS DE LOS PASIVOS POR HABERSE PRESENTADO CON POSTERIORIDAD A LA DILIGENCIA DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA

3.1.1. Según la parte demandante, los pasivos tienen como soporte externo las fotocopias auténticas de unas letras de cambio. Esos documentos no podrían desconocerse como prueba, por no haber sido exhibidos en la diligencia de inspección tributaria, porque para ese momento no se encontraban en su poder, toda vez que la deuda no había sido cancelada.

3.1.2. La Administración desconoció los siguientes pasivos correspondientes a la cuenta 238095 "otros pasivos", por haberse allegado los soportes externos después de la práctica de la inspección tributaria:

Nombre	NIT.	Valor Pasivo año 2004
Pastora García de Cifuentes	24.452.121	48.254.509
Camilo Andrés Cifuentes	79.948.636	33.257.777
David Arbeláez Jiménez	97.081.607	42.316.360
Diana Julieth Arbeláez R.	42.072.430	14.394.169
Diana Patricia Jiménez V.	42.084.672	42.422.700
Javier Eduardo Cifuentes Q.	79.940.644	33.377.009
Juan Pablo Ángel Posada (sic) ⁵	85.030.238.783	5.093.000
María Paulina Ángel Quesada	85.030.238.015	5.093.000

⁴ Artículo 239-1 del Estatuto Tributario.(...)Cuando en desarrollo de las acciones de fiscalización, la Administración detecte pasivos inexistentes o activos omitidos por el contribuyente, el valor de los mismos constituirá renta líquida gravable en el período gravable objeto de revisión.(...)

⁵El segundo apellido no es Posada sino Quesada.

Oscar Alberto Cifuentes C.	9.772.726	25.946.658
Oscar Mauricio Cifuentes Cortés	79.785.156	33.537.834
Victoria Eugenia Arias Cifuentes	41.932.865	11.006.027
Yudy Maritza Valencia Henao	30.318.099	9.873.713
Gloria Lorena Rivera Arcila	25.172.177	9.218.330
María Edith Cifuentes García	24.477.965	7.843.283
Jorge Alberto Álzate Rodas	18.514.377	8.297.505
Ubaner Penagos	10.125.505	8.395.546
Omar Marino Montes Granada	10.090.760	10.581.415
Isaac Marín Quintero	4.453.070	20.162.121
Luis Albeiro Álzate Pérez	6.457.610	10.459.945
Ángela María Arias Cifuentes	30.394.871	4.727.021
Ernesto de J. Loaiza Grisales	10.091.451	4.921.424
Octavio de Jesús Cárdenas	168.005.604	3.061.761
Rigoberto García	10.085.076	2.930.620
Sebastián Arbeláez Jiménez	91.020.307.841	42.316.358
Shirley Ramírez	249.293.355	30.834.001
TOTAL		468.322.086⁶

3.1.3. En los antecedentes administrativos consta que, el 9 de diciembre de 2005, con posterioridad a la práctica de la inspección tributaria⁷ y antes de la expedición del requerimiento especial⁸, la sociedad allegó fotocopias simples de 31 letras de cambio para soportar los pasivos declarados⁹.

Posteriormente, en la respuesta al requerimiento especial No. 160762005000056 del 15 de diciembre de 2005, aportó *“fotocopia debidamente autenticada de 31 letras de cambio”*¹⁰.

Debe precisarse que los títulos valores fueron girados a la orden de los acreedores de los pasivos desconocidos por la Administración, con excepción del señor David Arbeláez Jiménez, por lo que esta es la única deuda que no se encuentra sustentada con los mencionados documentos.

3.1.4. En cuanto a los pasivos respaldados en las fotocopias auténticas, la Sala considera que el hecho de que esos documentos no se hubieren exhibido durante

⁶ Fls 2243-2244 c.a.1n. Resolución No. 160772007000002 del 10 de julio de 2007, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración. FI 2114 c.a.m. Liquidación Oficial de Revisión No. 160642006000017 del 10 de agosto de 2006. Y, FI 1968 Hoja de Trabajo inspección tributaria.

⁷La visita de verificación realizada con ocasión a la inspección tributaria se practicó el 9 de noviembre de 2005. FI 1616 c.a.J

⁸ Requerimiento Especial No. 000056 del 15 de diciembre de 2005

⁹ FI 1871-1902 c.a.1L

¹⁰FI 2107-2094 y 2042-2072 c.a.1m. Dentro de RR1 letras de cambio también se encuentran las giradas a los señores Bernardo Cifuentes García, Lucelly Sánchez de Carvajal, Adiela Cifuentes García, Oscar Cifuentes García, Yolanda Quin Pino, Libia Cifuentes García y Jorge Luis Cifuentes García, cuyos pasivos no corresponden a los desconocidos por la Administración en los actos demandados. FI 2044 y 2243-2244 c.a.1n

la visita de verificación realizada en desarrollo de la inspección tributaria, no conduce a que se desconozca su valor probatorio.

El contribuyente cuenta con diversas oportunidades para aportar pruebas en el procedimiento administrativo, conforme lo dispone el artículo 744 del Estatuto Tributario¹¹, que establece que son oportunas las pruebas que se acompañan con la respuesta al requerimiento especial o su ampliación.

3.1.5. Como en este caso, antes de la expedición del requerimiento especial, la sociedad presentó copias simples de las fotocopias de las letras de cambio y, en la respuesta presentada a esa actuación, aportó copias auténticas de esos títulos valores, resulta claro que la Administración, desde la etapa preparatoria del proceso tributario, tuvo la oportunidad de verificar esos documentos como prueba de los pasivos desconocidos.

3.1.6. Así las cosas, no podía la Administración restarle mérito probatorio a los soportes externos por el hecho de no haberse allegado en el desarrollo de la inspección tributaria.

3.2. VALOR PROBATORIO DE LAS FOTOCOPIAS AUTÉNTICAS

3.2.1. Los artículos 283 y 770 del Estatuto Tributario establecen que los contribuyentes que se encuentren obligados a llevar contabilidad¹², sólo podrán solicitar los pasivos que estén respaldados en documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad, so pena de su desconocimiento.

3.2.2. En ese sentido, los pasivos deben probarse con soportes internos y externos en los que se precise la obligación, según el origen y naturaleza del

¹¹ "Artículo 744. **Para estimar el mérito de las pruebas, éstas deben obrar en el expediente, por alguna de las siguientes circunstancias:**

(...)

3. Haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o su ampliación.

(...)"

¹² El artículo 19 numeral 3º del Código de Comercio establece que los comerciantes, como la sociedad demandante, tienen por obligación "*llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales*".

crédito y, además, se deben registrar en la contabilidad, de acuerdo con los requerimientos legales.

3.2.6. De acuerdo con lo dicho y respecto de las copias auténticas de las letras de cambio se hacen las siguientes precisiones:

3.2.6.1. El valor probatorio de los soportes externos depende de la parte que los aporte y del cumplimiento de los requisitos de ley. En el evento de que no pueda verificarse esos soportes en la contabilidad del contribuyente, pueden ser considerados los que provienen de terceros, siempre que cumplan con los requisitos que exige la ley y que la contabilidad de estos – terceros- no haya sido controvertida.

Esta conclusión se deriva de las normas que regulan su valor probatorio tales como los artículos 268, 271, 276 y 277 del C.P.C.

3.2.6.2. En lo atinente al título valor, la regla es mucho más clara. Como lo ha reconocido la doctrina, no solo es un documento de carácter constitutivo por cuanto de modo autónomo y originario da vida al derecho que se le incorpora, sino que también posee eficacia probatoria¹³, ya que goza de presunción de autenticidad¹⁴. Por tanto, su misma forma y naturaleza prueban la existencia de una obligación.

3.2.6.2.1. En efecto, los títulos valores corresponden a una categoría que excede el fin meramente probatorio y supera la forma solemne como condición de nacimiento del acto jurídico para conformar un documento dispositivo necesario

¹³ Bernardo Trujillo Calle, De los títulos valores, Definición de lo títulos valores y sus principios rectores, Pag. 39, 7ª edición, Editorial Temis.1992.

¹⁴ **Artículo 252 del Código de Procedimiento Civil.** Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. El documento público se presume auténtico, mientras no se compruebe lo contrario mediante tacha de falsedad.

El documento privado es auténtico en los siguientes casos:

(...)

Se presumen auténticos los libros de comercio debidamente registrados y llevados en legal forma, el contenido y las firmas de pólizas de seguros y recibos de pago de sus primas, certificados, recibos, bonos y títulos de inversión en establecimientos de crédito y contratos de prenda con éstos, cartas de crédito, contratos de cuentas corrientes bancarias, extractos del movimiento de éstas y de cuentas con aquellos establecimientos, recibos de consignación y comprobantes de créditos, de débitos y de entrega de chequeras, emitidos por los mismos establecimientos, y los títulos de acciones en sociedades comerciales y bonos emitidos por estas, **títulos valores**, certificados y títulos de almacenes generales de depósito, y demás documentos privados a los cuales la ley otorgue tal presunción.

para el ejercicio del derecho que viene a compenetrarse en el papel hasta el punto que éste resulta imprescindible para afectarlo de cualquier modo y en él se ubica, como se ha dicho, su sede jurídica¹⁵.

Debido al carácter económico de los derechos que plasman, son documentos necesarios para legitimar el derecho literal y autónomo que en ellos se incorpora¹⁶, derecho que se deriva de la declaración de voluntad del suscriptor consignada en el documento, que se fusiona con él.

3.2.6.2.2. De esta manera, si el instrumento y derecho se hallan indisolublemente unidos, éste (derecho de crédito) solo se puede acreditar con la exhibición de aquél (título valor). Por tanto, estos documentos constituyen prueba de la prestación cambiaria materializada en ellos, con fuerza demostrativa plena, en atención a la presunción de autenticidad que los acompaña¹⁷, que da certidumbre de su autoría y origen, presupuesto indispensable atendida su naturaleza, su función económica y el tráfico mercantil.

3.2.6.2.3. Estas características permiten la circulación de estos documentos como canales de movilización rápida y segura de los valores patrimoniales que contienen, sin que para ello haya lugar al examen del derecho de crédito. Es decir, basta con portar el documento conforme a su ley de circulación para que se presuma que el crédito le pertenece y lo pueda hacer exigible.

Así las cosas, el título valor tiene plena fuerza probatoria para demostrar la existencia del crédito.

3.2.6.3. En este caso, la sociedad allegó como soporte externos fotocopias auténticas de títulos valores (letras de cambio), por lo que se debe analizar si las mismas cumplen las condiciones establecidas en la ley para tenerse como prueba en el presente proceso.

Al respecto, el artículo 254 del Código de Procedimiento Civil establece que las copias tendrán el mismo valor del original cuando hubieren sido autenticadas por notario, previo cotejo con el original o la copia autenticada que se le presente.

¹⁵ Luis Javier Lopera Salazar, *Titulos Valores*, Pág. 24, Señal Editora, 2000.

¹⁶ Código de Comercio, artículo 619.

¹⁷ Artículos 252 numeral 5º del C.P.C.

Es importante precisar que por autenticidad se entiende la ausencia de duda acerca de la persona que creó el documento o aceptó lo en él expresado, como bien lo resalta el artículo 252 *ibídem*, al indicar que es “la certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado”¹⁸. La autenticidad es un requisito que debe estar cumplido para que el documento pueda ser apreciado y valorado en lo que intrínsecamente contenga¹⁹.

3.2.6.4.. Estima la Sala que las fotocopias auténticas de las letras de cambio reúnen las condiciones de autenticidad que exige el artículo 252 del Código de Procedimiento Civil²⁰, puesto que en las mismas constan sellos de la Notaría Única del Círculo de Dosquebradas que certifica “*que el presente documento es fiel copia de su original que tuvo a la vista*”, así como de la Notaría Quinta del Círculo de Pereira correspondiente a la “*diligencia de reconocimiento*” realizada por el señor Diego Cifuentes García, representante legal de Industrias Zenner S.A²¹.

3.2.6.5. Por consiguiente, resulta procedente que esos documentos sean valorados probatoriamente.

3.3. DESCONOCIMIENTO DE LAS LETRAS DE CAMBIO POR CONSIDERARSE UNA PRUEBA POSTCONSTITUIDA

3.3.1. Según la Administración, las fotocopias auténticas de las letras de cambio no constituyen un soporte externo idóneo para demostrar la existencia del pasivo porque se trata de pruebas postconstituidas, en tanto tienen fecha de expedición del mes de junio y diciembre de los años 2003 y 2004, para obligaciones contraídas en los años 1999, 2000 y 2002, y fueron autenticadas en la misma notaría durante los encargos de ausencia temporal del titular.

¹⁸ Hernando Fabio López Blanco, Procedimiento Civil Tomo 3 Pruebas, Prueba documental, Segunda Edición, Dupré Editores, página 337.

¹⁹ *Ibídem*, página 338

²⁰ **ARTÍCULO 252. DOCUMENTO AUTÉNTICO.** Artículo modificado por el artículo 26 de la Ley 794 de 2003. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. El documento público se presume auténtico, mientras no se compruebe lo contrario mediante tacha de falsedad.

El documento privado es auténtico en los siguientes casos:

1. Si ha sido reconocido ante el juez o notario, o si judicialmente se ordenó tenerlo por reconocido.

(...)

²¹ FI 2091 c.a.m. Certificado de existencia y representación legal del contribuyente.

3.3.2. La Sala no comparte la calificación que hizo la Administración de las pruebas como postconstituidas, porque el hecho de que las obligaciones hubieren sido contraídas en los años 1999, 2000 y 2002, y las letras se hayan girado en los meses de junio y diciembre de 2003, y junio y diciembre de 2004, no demuestra que las mismas las haya creado el contribuyente para soportar de manera indebida los pasivos, pues en éstas – las copias- consta que fueron elaboradas, antes y durante la causación del impuesto de renta del año 2004. Además, el hecho de que el título valor se hubiera constituido después de haberse originado la obligación es un asunto del resorte de las partes contratantes.

3.3.3. A su vez, independientemente de que la autenticación de las letras de cambio se hubiere realizado en el año 2006, que la diligencia de reconocimiento se haya practicado ante el mismo notario encargado, o que no se haya allegado la factura de la autenticación de los títulos valores, estas circunstancias, por sí mismas, no implican la existencia de una irregularidad en la elaboración de los mismos y de sus copias, pues no se puede desconocer que las letras de cambio fueron giradas por la sociedad y reconocidas ante un notario en los años 2003 y 2004, y que ese funcionario dio fe pública de que esos documentos son fiel copia de su original que tuvo a la vista.

3.3.4. Si la Administración pretendía desconocer el valor probatorio de las letras de cambio debió tener en cuenta que el artículo 289 del Código de Procedimiento Civil, establece la tacha de falsedad como la forma de controvertir la procedencia y contenido de los documentos, ya sean públicos o privados, originales o copias simples.

3.3.5. En el presente caso, consta en los antecedentes administrativos, que las copias auténticas de las letras de cambio fueron puestas en conocimiento de la Administración, en copia simple, antes de la expedición del requerimiento especial y, en copia auténtica, en la respuesta a ese requerimiento. Por consiguiente, le correspondía desvirtuar la veracidad de esos documentos, mediante la tacha de falsedad.

3.3.6. En efecto, los hechos que aduce la Administración para controvertir el valor probatorio de las copias no conllevan necesariamente a considerar que el contribuyente aportó unas pruebas postconstituidas, pues en este caso debe primar la presunción de la buena fe, que no fue desvirtuada por la Administración.

3.3.7. Por las razones expuestas, no resulta procedente que la Administración desconozca las fotocopias auténticas de los títulos valores citados como soportes idóneos de la existencia de los pasivos.

3.3.8. Es importante precisar que además de las fotocopias auténticas de las letras de cambio, la sociedad allegó con el recurso de apelación el certificado del revisor fiscal, que informa los saldos de la cuenta 2380 "pasivos acreedores" a diciembre 31 de 2004²², documento que da cuenta de la deuda y del pago de los intereses.

Sin embargo, al certificado del revisor fiscal no puede tenerse como prueba toda vez no fue solicitada en la oportunidad legal establecida en el artículo 212 del Código Contencioso Administrativo, ni atiende a los casos previstos en el artículo 214 *ibídem*.

3.3.9. En consecuencia, de la suma de \$468.322.086 que la demandante solicita por concepto de pasivos, procede el reconocimiento de \$426.005.726 que corresponde a los pasivos soportados en las fotocopias auténticas y, se rechaza \$42.316.360 relativo al pasivo adquirido con el señor David Arbeláez Jiménez, por no haberse allegado el documento soporte.

4. PROCEDENCIA DEL GASTO POR LOS INTERESES GENERADOS SOBRE LOS PASIVOS \$98.322.000

4.1. La Administración fundamentó el rechazo de los pasivos bajo el siguiente argumento "*se confirma el rechazo por cuantía de \$98.322.000, conforme a lo expuesto en el punto anterior²³, teniendo en cuenta que la suerte de lo accesorio sigue lo principal²⁴*".

4.2. Como la procedencia de los intereses únicamente se discutió bajo el argumento de que los pasivos eran inexistentes, y habida consideración de que en el cargo anterior se determinó su procedencia, a excepción del pasivo adquirido

²² FI 262 c.p.2.

²³ Se refiere al cargo de los pasivos por la suma de \$468.322.000

²⁴ FI 16 c.p.1. Resolución No.160772007000002 del 10 de julio de 2007. Por la cual se resolvió el recurso de reconsideración.

con el señor David Arbeláez Jiménez, debe aceptarse los intereses generados sobre los pasivos aceptados en cuantía de \$96.673.000²⁵.

5. DEDUCCIÓN POR GASTOS DE ARRENDAMIENTO E INTERESES SOBRE LOS ARRENDAMIENTOS (\$229.200.000)

5.1. La Administración rechazó como gasto deducible el valor de los cánones de arrendamiento y, los intereses generados sobre los mismos, correspondientes a las bodegas 4A, 4B y 4C, en donde funciona la planta de producción, pagados a José Miguel Tabares Gómez, Norela Sánchez de Cifuentes, y Diego Cifuentes García, respectivamente, socios de Industrias Zenner S.A., por cuanto consideró que no cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, en tanto la sociedad posee otras bodegas situadas en el mismo sector a disposición de Makinplast Ltda. que no le generarían ingreso por arrendamiento.

5.2. En la disposición legal citada se establecen como presupuestos para que los gastos sean deducibles: (i) la relación de causalidad (ii) la necesidad y (iii) la proporcionalidad²⁶.

La relación de causalidad atiende a que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal, de origen - efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce la renta, de manera que sin aquélla no es posible obtenerla y que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa - efecto²⁷.

²⁵ En el Requerimiento Especial se especifica que por el pasivo adquirido con el señor David Arbeláez Jiménez se desconocen intereses por la suma de \$1.648.628. FI 2009 c.a.1m. La suma de \$96.673.000 resulta de restar el total del valor desconocido por la Administración (\$98.322.000) con los intereses causados en la deuda de la sociedad con el señor David Arbeláez desconocida en esta providencia (1.648.628)

²⁶ Sobre el alcance de los requisitos para que las deducciones sean procedentes, la Sala se pronunció en Sentencia de octubre 13 de 2005, expediente 13631.

²⁷ Entre otras, las sentencias de 25 de septiembre de 1998, Exp. 9018, C.P. Dr. Delio Gómez Leyva, de 13 de octubre de 2005, Exp. 13631, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 2 de agosto de 2006, Exp. 14549, C.P. Dra. Ligia López Díaz, de 12 de diciembre de 2007, Exp. 15856, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y 24 de julio de 2008, Exp. 16302, C.P. Dra. Ligia López Díaz.

Ahora, el gasto es necesario cuando es el normal para producir o facilitar la obtención de la renta bruta, y el acostumbrado en la respectiva actividad comercial.

Bajo el criterio de necesidad, las expensas son las normales y estrictamente requeridas para comercializar o prestar un servicio, por lo que sin ellas los bienes o servicios no quedan listos para su enajenación o prestación, ni se conservan en condiciones de comercialización. El requisito de la necesidad del gasto debe establecerse en relación con el ingreso y no con la actividad que lo genera, basta con que sea susceptible de generarlo o de ayudar a generarlo. La expensa normal o necesaria no siempre requiere regularidad en el tiempo, es decir, se puede realizar en forma esporádica pero debe estar vinculada a la producción de la renta, y lo que importa es que sea "comercialmente necesaria", según las costumbres mercantiles de la actividad respectiva. De esta forma, el gasto necesario se opone al meramente extraordinario.

La proporcionalidad de las expensas, es decir la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) deberá medirse y analizarse en cada caso, de conformidad con la actividad lucrativa que se lleve a cabo y con la costumbre comercial²⁸ para el sector, de manera que para fijar el alcance de la norma en estudio debe tenerse en cuenta que los gastos sean reiterados, uniformes y comunes, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también los debe caracterizar.

5.3. En el caso *sub examine*, consta en el Acta No. 5 del 12 de octubre de 2000, que la asamblea general de accionistas, decidió transferir la propiedad de las bodegas 4A, 4B y 4C a algunos accionistas, a título de dación en pago, por concepto de las deudas que la empresa tenía con los mismos²⁹.

5.4. Al respecto, la Administración informó que el contrato de dación en pago celebrado en el año 2000 no fue objeto de cuestionamiento ante la justicia

²⁸ Sobre la costumbre mercantil el artículo 3º del Código de Comercio expresa:
ARTICULO 3. La costumbre mercantil tendrá la misma autoridad que la ley comercial, siempre que no la contraríe manifiesta o tácitamente y que los hechos constitutivos de la misma sean públicos, uniformes y reiterados en el lugar donde hayan de cumplirse las prestaciones o surgido las relaciones que deban regularse por ella.
En defecto de la costumbre local se tendrá en cuenta la general del país, siempre que reúna los requisitos exigidos en el inciso anterior'.

²⁹ Fls 1662-1664 c.a.1k

ordinaria³⁰. A su vez, es importante precisar que no se encuentra desvirtuada la realidad del contrato de arrendamiento que celebró la sociedad con sus socios. Por tanto, esos convenios deben tenerse como válidos y surten los efectos jurídicos que les asigna la ley.

5.5. Así las cosas, teniendo en cuenta que estos bienes son utilizados por la sociedad para desarrollar su actividad económica³¹, hecho no discutido por la Administración³², es claro que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y constituye un gasto necesario para la sociedad en la producción de sus ingresos o renta derivada de su objeto social.

Además, la erogación (\$229.200.000) no es desproporcionada en relación con los ingresos que obtuvo el contribuyente (\$ 12.700.796.000)³³.

5.6. En cuanto, al argumento de la Administración en el que sostiene que el gasto es desproporcionado por cuanto la sociedad posee otras bodegas que se encuentran a disposición de la sociedad Maquinplast Ltda. sin que reciba por ellas ingresos por arrendamiento, se debe señalar que en este proceso no se discute el hecho de que la sociedad hubiere omitido ingresos por ese concepto, por tanto esa circunstancia no puede tenerse en cuenta para desvirtuar la proporcionalidad del gasto objeto de análisis.

5.7. Adicionalmente, sobre ese argumento se pronunció la Sala³⁴, al resolver la legalidad de los actos que modificaron el impuesto de renta de la sociedad del año 2003, que rechazaron la deducción del gasto de arrendamiento sobre los mismos bienes inmuebles objeto de la presente discusión:

“Es un hecho no discutido que en las bodegas 4A, 4B y 4C funciona la planta de producción de la demandante, destinada a la fabricación de bolsas y empaques de polietileno y polipropileno para la industria, el comercio y la agricultura, en grandes

³⁰ FI 2240 c.a.1n. Resolución Recurso de Reconsideración No. 160772007000002 del 10 de julio de 2007.

³¹ FI 1978 c.a.1m. En el Acta de Inspección Tributaria se indicó que en esas bodegas la sociedad ha venido realizando su actividad económica.

³² FI 1978 c.a.1m. En el Acta de Inspección Tributaria se indicó que en esas bodegas la sociedad ha venido realizando su actividad económica.

³³ Ingresos brutos operacionales de la declaración de renta del año 2004

³⁴ Sentencia del 1º de noviembre de 2012, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente 18475

volúmenes que sobrepasan las 250 toneladas mensuales³⁵, actividad a la que se dedica la actora en desarrollo de su objeto social.

Según el informe suscrito por los ingenieros José Miguel Tabares G. y José Eyder Tabares G.³⁶, la infraestructura eléctrica y mecánica de la empresa ha sido instalada gradualmente desde el inicio, hace 30 años, pues cada vez que adquiere un equipo debe tender las redes eléctricas, acordes con las especificaciones técnicas y con las protecciones exigidas por la ley y disponer del espacio suficiente para su montaje.

(...)

Para la Sala es evidente que la demandante requiere de un espacio suficiente para la infraestructura necesaria para el funcionamiento de la fábrica y qué mejor que los inmuebles en los que ha operado desde su inicio, pues, ya están adaptados y, simplemente, continuaron su actividad sin interrupción.

Por esta razón, se considera razonable que, transferido el dominio de las bodegas 4A, 4B y 4C a José Miguel Tabares Gómez, Norela Sánchez de C. y Diego Cifuentes García, en el 2000, los accionistas, en pleno, hubieran autorizado tomarlas en arriendo.

(...)

En cuanto al argumento de la Administración, según el cual, el pago de arrendamiento no es necesario porque la demandante cuenta con otras bodegas de su propiedad ubicadas en el mismo sector en el que funciona la fábrica, valoradas en libros y comercialmente por cifra superior a las entregadas en dación en pago, la Sala destaca lo dicho por el perito en su informe, que no fue objetado por la Administración, según el cual, el lote al que se refiere la demandada no tiene el área suficiente para trasladar la infraestructura y requeriría de otro aldeaño. Además, de ser viable el traslado, ello implicaría incurrir en gastos para el desmonte de la maquinaria, adecuación de los inmuebles e instalación de la maquinaria lo que demandaría para la empresa mayores costos, en tiempo y dinero³⁷.

5.8. En consecuencia, procede el cargo aducido por la parte demandante.

6. DEDUCCIÓN POR INTERESES SOBRE DIVIDENDOS (\$168.322.240)

6.1. Según la parte demandante, la asamblea general de accionistas aprobó la distribución de utilidades como dividendos a los accionistas en proporción a sus acciones y, decidió que no fueran retiradas sino que se llevaran como un pasivo de la empresa. Que en el acta de asamblea del año 2005 consta la existencia de la obligación y la de pagar los intereses, en tanto el acuerdo de entrega de dinero de una persona a otra, configura un contrato civil de mutuo.

6.2. Sin embargo, la Administración sostiene que en la escritura pública 1351 de 1999, mediante la cual se reformaron los estatutos de Industrias Zenner S.A., se dispuso que los dividendos debían pagarse en dinero en efectivo dentro del año

³⁵ Cfr. Fl. 28 c. 2 pruebas

³⁶ Fl. 28 y 29 c. 2 pruebas

³⁷ Cfr. Fls. 129 , c.2 pruebas

siguiente, y que por ello, no se generaron intereses sobre esas utilidades. Además, sostuvo que el gasto no tiene nexo de causalidad con la actividad productora de renta.

6.3. Según el artículo 117 del Estatuto Tributario, son deducibles los intereses que se causen a las personas o entidades distintas de las sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera, en la parte que no exceda la tasa más alta que se haya autorizado cobrar a los establecimientos bancarios, durante el respectivo año o período gravable, la cual será certificada anualmente por la Superintendencia Bancaria (hoy Superintendencia Financiera), por vía general.

6.4. Del estudio del expediente se desprende que la sociedad actora mediante Actas de la asamblea ordinaria de accionistas del 21 de febrero de 2003, 21 de febrero de 2004 y 24 de febrero de 2005, decretó utilidades, y ordenó que las mismas no fueran retiradas por los socios sino que formaran parte del pasivo de la empresa³⁸. En esas actas constan:

“Acta No. 10 de 2003

(...)

La empresa todavía dispone de utilidades por distribuir acumuladas de años anteriores por valor de \$1.935.759.773 y, por lo tanto, sugiero que la totalidad de las utilidades del ejercicio 2002 que ascienden a la suma de \$403.981.903, sean distribuidas como dividendos a los accionistas en proporción a sus acciones, pero que no sean retiradas, para no dejar a la empresa sin liquidez, sino que sean llevadas como pasivo con cada uno de los accionistas³⁹.

“Acta No. 12 de 2004

(...)

El año fiscal 2003, presentó situaciones de contrastes económicos para nuestra compañía. Por una parte hubo un crecimiento superior al 25% en las ventas totales; pero debido a problemas de mercados la utilidad bajó notablemente.

(...)

*Tomó la palabra el ingeniero Iván Tabares Gómez y manifestó: Analizado los estados financieros y sobre todo el estado de pérdidas y ganancias, es evidente que la rentabilidad que se produjo, fue una figura contable, llamada corrección monetaria; **porque operacionalmente la empresa dio una pérdida real.** Por lo anterior, propongo que no se distribuyan dividendos correspondientes al período gravable 2003. Hubo manifestaciones de apoyo a esta idea y por unanimidad la asamblea decidió no distribuir dividendos⁴⁰.*

“Acta 14 de febrero de 2005.

(...)

7. El Ing. Miguel Tabares G. Manifiesta, por escrito, que en vista que comercialmente los intereses han bajado al orden del 1.2% mensual.

³⁸ Fls 2217-2229 c.a.1n

³⁹ Fls 483 y 487 c.a.1c

⁴⁰ Fls 715 y 718 c.a. 1d

*Propone: **Que los intereses que se están pagando del 2% actualmente**, bajarlos al 1.5% mensual para los pasivos con los acreedores varios y los socios: El Ing. Diego Cifuentes dijo que no estaba de acuerdo por cuanto el interés bajo, solamente para los créditos de Tesorería, y que los préstamos a largo plazo eran más costosos.⁴¹”*

6.5. Es importante precisar que la veracidad de estas actas no fue controvertida por la Administración, por el contrario, al resolver el recurso de reconsideración se refirió a la expedida en el año 2005, pero no aceptó que en la misma se hubieren acordado intereses⁴².

6.6. Sin embargo, la Sala advierte que, en el acta de la asamblea general de accionistas No. 14 de 2005, consta que la sociedad ha reconocido intereses sobre las deudas que ha adquirido en años anteriores con sus socios acreedores, por concepto de las utilidades recibidas en préstamo, entre ellas, la correspondiente al año 2004, tanto así que en ésta se dejó constancia de la intención de reducir los intereses que se pagan por ese concepto.

6.7. A su vez, el reconocimiento y pago de intereses que realiza la sociedad a los socios por los préstamos de las utilidades que obtuvieron en el ejercicio, se fundamenta en la existencia de la obligación a cargo de la sociedad de devolver una suma de dinero, sobre la cual resulta aceptable que se pague una renta por el uso del capital durante un período determinado (intereses), siempre y cuando se encuentre dentro de los límites señalados por el artículo 117 del Estatuto Tributario, lo cual no fue objeto de discusión en el presente caso.

6.8. Se debe precisar que de conformidad con el artículo 80 de los estatutos de la sociedad, las sumas debidas a los asociados por concepto de utilidades forman parte del pasivo externo de la sociedad y prestan mérito ejecutivo el balance y la copia auténtica del acta en que consten los acuerdos válidamente aprobados por la asamblea general. Además, el artículo 82 *ibídem* señala que la sociedad no reconocerá intereses sobre dividendos que no fueron reclamados oportunamente, lo que implica que la sociedad se obliga a pagar intereses sobre los dividendos no retirados por los socios y, que solo en el evento en que no sean reclamados no serán pagados⁴³.

⁴¹ Fls 2218-2219, 2222 y 2228 c.a.1n

⁴² Fl 11 c.p.1

⁴³ Escritura Pública No.1351 del 30 de abril de 1999. Fl 379 c.a.1b

6.9. Es importante señalar que si bien el artículo 81 del mencionado estatuto indica que las utilidades deben ser repartidas en dinero en efectivo dentro del año siguiente a la fecha en que se decreten, esto solo se aplica en los casos que estas sean distribuidas entre los socios, y nada obsta para que las mismas, por decisión de la asamblea general, puedan entregarse en calidad de préstamo a la sociedad, como lo establece el artículo 80 *ibídem*⁴⁴.

6.10. Además, esa erogación tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta de la sociedad, toda vez que dentro del desarrollo normal de su objeto social requiere de capital de trabajo⁴⁵, el cual puede conseguirlo de diversas formas, entre otras, mediante sus socios, a fin de mantener la liquidez en condiciones más favorables, y de equilibrar la situación económica por la que atravesó la compañía, que conllevó a que en el año 2004, se ordenara el no reparto de las utilidades obtenidas en el año 2003 para que en su lugar fueran llevadas como pasivo de la sociedad.

6.11. En consecuencia, resulta procedente la deducción de los intereses pagados sobre dividendos en la suma de \$168.322.240.

7. SANCIÓN POR INEXACTITUD

7.1. En concordancia con lo expuesto, se modificará la sanción por inexactitud impuesta sobre los valores aceptados en la presente providencia.

7.2. Respecto de la procedencia de la sanción por inexactitud sobre las glosas rechazadas en esta providencia, se hacen las siguientes precisiones:

7.2.1. El artículo 647 del Estatuto Tributario sanciona el hecho que en las declaraciones tributarias se omitan ingresos, se incluyan costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, que ocasionen un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor, y en general, la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o un mayor saldo a favor.

⁴⁴ FI 379 c.a.1b

⁴⁵ Aquellos recursos que requiere la empresa para poder operar.

7.2.2. Teniendo en cuenta que el demandante no demostró que la totalidad de los pasivos y de los intereses que se causaron sobre los mismos, cumplían con los requisitos exigidos por las normas tributarias para su procedencia, debe mantenerse respecto de los valores no aceptados la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.

7.2.3. Para la Sala, es claro que no se presentó diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente por falta de prueba.

La doctrina judicial reciente de la Sala ha tenido por criterio que la falta de prueba sobre la realidad y procedencia de las partidas declaradas no es motivo para no aplicar la sanción por inexactitud:

“En efecto, en sentencia del 28 de junio de 2010, la Sala consideró que la falta de prueba sobre la realización de los costos, significaba la inclusión en la declaración de costos inexistentes que daban lugar a un menor impuesto a pagar, conducta que era sancionable en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario⁴⁶.

Así mismo, mediante sentencia del 19 de agosto de 2010, la Sala señaló que generaba la sanción por inexactitud la conducta del contribuyente de incluir en la declaración, como deducciones, partidas frente a las cuales no se demostró su realidad y procedencia, que afectaron la base gravable y dieron lugar a un menor impuesto a cargo. En esa oportunidad advirtió que no era necesario que la Administración estableciera que los gastos fueron irreales, pues lo cierto era que fueron solicitados como deducción, sin demostrar su procedencia; máxime cuando correspondía al contribuyente desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos⁴⁷.

Posteriormente, en el caso fallado en la sentencia del 14 de octubre de 2010, la Sala estableció que ni en sede administrativa ni judicial la sociedad demandante había logrado respaldar contablemente la existencia de un pasivo registrado en la cuenta PUC 2355, no obstante el requerimiento de la DIAN. Que en ese contexto, se concluía que, de conformidad con el artículo 647 del E.T., era procedente la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN, por haberse incluido en la declaración pasivos inexistentes⁴⁸.

La anterior posición jurisprudencial guarda correspondencia con la sentencia C-571 de 2010 por medio de la cual, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de la expresión “datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurado” contenida en el artículo 647 del Estatuto Tributario, sobre la cual señaló:

⁴⁶ Exp. 16791. C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁴⁷ Exp. 16988, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo

⁴⁸ Exp. 17042. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

“Las expresiones ‘falsos, equivocados, incompletos o desfigurados’ no tienen, prima facie, ninguna complejidad especial o particular... En el contexto de derecho tributario hacen referencia a situaciones en las que la información otorgada por los contribuyentes a la administración de impuestos, relacionada con su actividad económica, no coincide con la realidad, es decir cuando se da una información contraria a la realidad, que no la refleja completamente, o que la altera”⁴⁹.

En efecto, a juicio de la Sala, para que una partida declarada se tenga como real y verdadera, como regla general, debe probarse la realización de la misma, que existe, que fue efectuada. Es decir, requiere de una actividad probatoria suficiente y adecuada sobre la existencia de esos hechos que originan la partida. Para la Sala la sanción por inexactitud no tiene como condición que se evidencie una conducta evasiva o fraudulenta por parte del contribuyente, pero si se requiere que los datos declarados sean reales⁵⁰.

7.2.4. En ese sentido, al no haberse comprobado que la interpretación de las normas haya inducido a la actora apreciarlas de manera errónea, se mantendrá la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados por los valores no aceptados en esta providencia.

8. CONCLUSIÓN

8.1. Como consecuencia de lo expuesto, la Sala revocará el numeral 2º de la sentencia apelada y procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2004, para aceptar pasivos por la suma de \$426.005.726, intereses sobre los pasivos por valor de \$96.673.000, deducciones por arrendamiento e intereses \$229.200.000, deducciones por intereses sobre dividendos \$168.322.240, y levantar parcialmente la sanción por inexactitud, tal y como se refleja en la siguiente liquidación:

CONCEPTOS	LIQ. PRIVADA \$	LIQ. DIAN – RESOLUCIÓN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN No. 160772007000002 DEL 10 DE JULIO DE 2010 FL 2-17 C.P.1 \$	LIQ. C. DE E. \$
PATRIMONIO BRUTO	9.956.277.000	9.956.277.000	9.956.277.000
PASIVOS	3.052.100.000	2.583.778.000	3.009.784.000⁵¹
PATRIMONIO LÍQUIDO	6.904.177.000	7.372.499.000	6.946.493.000
INGRESOS NETOS	13.023.185.000	13.023.185.000	13.023.185.000
TOTAL COSTOS	9.293.267.000	9.293.267.000	9.293.267.000
GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN	2.897.354.000	2.668.154.000	2.897.354.000⁵²
GASTOS OPERACIONALES DE VENTA	44.322.000	44.322.000	44.322.000
OTRAS DEDUCCIONES	486.509.000	219.865.000	484.860.000⁵³

⁴⁹ Sentencia C-571 del 14 de julio de 2010. M.P. María Victoria Calle Correa

⁵⁰ Sentencia del 5 de mayo de 2011, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, exp.17306.

⁵¹ Se incluyó la suma aceptada por pasivos de \$426.005.726

⁵² Se incluyó la suma aceptada por deducción por arrendamiento e intereses de \$229.200.000

TOTAL DEDUCCIONES	3.428.185.000	2.932.341.000	3.426.536.000
RENTA LÍQUIDA DEL EJERCICIO	301.733.000	1.265.899.000	303.382.000
RENTA PRESUNTIVA	400.221.000	400.221.000	400.221.000
RENTAS LIQUIDAS ESPECIALES Y GRAVABLES			42.316.000 ⁵⁴
RENTA LÍQUIDA GRAVABLE	400.221.000	1.265.899.000	442.537.000
IMPUESTO SOBRE LA RENTA GRAVABLE	140.077.000	443.064.000	154.888.000
IMPUESTO NETO DE RENTA	140.077.000	443.065.000	154.888.000
SOBRETASA IMPUESTO A LA RENTA	14.008.000	44.306.000	15.489.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO	154.085.000	487.370.000	170.377.000
TOTAL RETENCIONES	427.678.000	427.678.000	427.678.000
ANTICIPO SOBRETASA AÑO GRAVABLE	6.965.000	6.965.000	6.965.000
SALDO A FAVOR DEL PERÍODO FISCAL	280.558.000	0	264.266.000 ⁵⁵
SANCIONES	0	546.188.000	26.067.000
TOTAL SALDO A PAGAR	0	585.983.000	0
TOTAL SALDO A FAVOR	280.558.000	0	238.199.000

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,

F A L L A

1. CONFÍRMANSE los numerales 3, 4 y 5 de la sentencia del 16 de septiembre de 2010, dictada por el Tribunal Administrativo de Risaralda.

2. MODIFÍQUESE el numeral 1º de la sentencia apelada. El cual quedará así:

“1. Declárase la nulidad parcial de la Resolución No. 160772007000002 del 10 de julio de 2007, expedida por la División Jurídica de la demandada, mediante la cual se modificó parcialmente la liquidación oficial de revisión, igualmente de la Resolución No. 160642006000017 del 10 de agosto de 2006, mediante la cual la

⁵³ Se incluye la suma aceptada por intereses generados sobre los pasivos por el valor \$96.673.000 y por intereses sobre dividendos por la suma de \$168.322.000.

⁵⁴ Este renglón corresponde al 68 del formulario de declaración de renta año gravable 2004 denominado “Rentas líquidas especiales y rentas líquidas gravables” (fl 1942 c.a. 13) donde se relacionan las rentas líquidas que no pueden ser objeto de depuración y que el inciso 2º del artículo 239-1 del Estatuto Tributario denomina “renta líquida gravable”

⁵⁵ Impuesto a cargo:\$ 170.377.000 (-) retenciones: :\$ 427.678.000 (-) sobretasa: 6.965.000

División de Liquidación determinó el monto de la obligación tributaria correspondiente al impuesto de renta del período gravable 2004”.

3. REVÓCASE el numeral 2º de la sentencia apelada. En su lugar:

“2. Como consecuencia de la anterior declaración, y a título de restablecimiento del derecho, se ordena que el impuesto de renta del año gravable 2004 a cargo de la sociedad Industrias Zenner S.A. corresponde al liquidado en la parte motiva de esta providencia”.

Cópiese, notifíquese, cúmplase y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS