

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: **HECTOR J. ROMERO DIAZ**

Bogotá, D.C., quince (15) de noviembre de dos mil siete (2007)

Radicación: 08001-23-31-000-1999-02156-01-**14712**

Actor: **CEMENTOS DEL CARIBE S.A.**
C./DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -**DIAN**
Impuesto de Renta 1995
FALLO

Decide la Sala la apelación interpuesta por la demandante contra la sentencia de 6 de noviembre de 2003, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que negó las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de CEMENTOS DEL CARIBE S.A., contra los actos administrativos expedidos por la DIAN que modificaron la declaración privada de renta de 1995.

ANTECEDENTES

El 12 de abril de 1996 CEMENTOS DEL CARIBE S.A., presentó declaración de renta de 1996 con un saldo a favor de \$2.471.946.000, el cual fue objeto de devolución.

La DIAN expidió el 31 de julio de 1997 requerimiento especial 0061 en el cual que propuso adicionar ingresos, rechazar costos y deducciones, modificar las rentas exentas e imponer las sanciones por inexactitud, irregularidades en la contabilidad y al revisor fiscal, por lo que determinó como total saldo a pagar \$790.865.000 (folio 31).

El 30 de octubre de 1997 CEMENTOS DEL CARIBE S.A., presentó corrección a la declaración en la que aceptó algunas de las glosas propuestas por la Administración por lo que fijó como nuevo saldo a favor \$2.370.154.000. El 31 de octubre del mismo año respondió el requerimiento especial (folios 62 y 176).

El 27 de febrero de 1998 la DIAN profirió liquidación oficial de revisión 008 a la declaración de corrección, en la que mantuvo algunas de las modificaciones planteadas en el requerimiento especial. Determinó como saldo a pagar \$188.236.802.

El recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión fue decidido por Resolución 900011 de 23 de marzo de 1999, por la cual se modificó el acto liquidatorio y determinó como saldo a favor de la sociedad \$1.214.366.000 (folios 146 y 203 c.ppal).

LA DEMANDA

CEMENTOS DEL CARIBE S.A., demandó la nulidad de la liquidación de revisión y de la resolución que decidió la reconsideración. A título de restablecimiento del derecho solicitó se declare la firmeza de la liquidación privada de renta de 1995, corregida con ocasión del requerimiento especial.

Invocó como normas violadas los artículos 27[c], 742, 745, 711, 712, 730, 772 y 777 del Estatuto Tributario; 59 del Código Contencioso Administrativo y 251 y siguientes del Código de Procedimiento Civil. El concepto de violación se sintetiza así:

1. Rechazo de costos.

En la declaración de renta de 1995 la demandante registró como otros pasivos las ventas de cemento pendientes de entrega a su distribuidora, las cuales fueron glosadas por la DIAN en el requerimiento especial porque eran ingresos del período. La sociedad en la corrección de la declaración aceptó el rechazo de pasivos y la adición de ingresos, pero la limitó a \$463.281.340 y solicitó que se aceptaran los costos imputables en \$301.024.987, suma que fue rechazada porque ya había sido solicitada en la declaración inicial. Sin embargo, en la resolución de reconsideración la DIAN modificó la decisión y aceptó \$222.375.043 que representaban el 48% de los ingresos.

La Administración no amplió el requerimiento especial para objetar la cuantía del costo de ventas solicitado en la corrección a la declaración, ni lo fue tampoco

en la liquidación oficial; sólo hasta la resolución que decidió la reconsideración se objetó el valor incluido por ese concepto, pero no se explicó cuál fue el análisis y procedimiento para establecer el porcentaje que representaron los costos en un 48%.

La DIAN no resolvió las dudas sobre el valor de los costos de ventas, a favor de la sociedad, quien aportó toda la documentación requerida y necesaria para determinar su valor, pero que la DIAN desconoció porque faltaba la documentación accesoria para su verificación.

El costo solicitado resultó de la multiplicación de las toneladas de cemento pendientes de entrega por el costo unitario de cemento en silos, determinado con base en los gastos predeterminados de inventario final, gastos predeterminados de cemento en silos y gastos industriales de fabricación y variación. Se debe tener en cuenta que la sociedad valoriza sus inventarios por el sistema permanente y utiliza el método promedio, por tanto, el costo imputable a los ingresos por el cemento pendiente de entrega a 31 de diciembre de 1995, es el correspondiente a dicho mes.

2. Pérdida Fiscal

La DIAN rechazó la pérdida fiscal de \$166.966.884 por la venta de un inmueble, porque la operación debió causarse contablemente en el momento del registro de la Escritura Pública ante la Oficina de Instrumentos Públicos, lo cual contradice el artículo 27[c] del Estatuto Tributario que señala que los ingresos por la enajenación de bienes inmuebles se entienden realizados en la fecha de la Escritura Pública, que en el presente caso ocurrió el 13 de septiembre de 1995, fecha en la cual se causó el ingreso, que depurado frente al costo del activo enajenado, la operación arrojó pérdida. La DIAN reconoció la pérdida en la resolución de reconsideración, pero mantuvo el rechazo porque la confundió con la pérdida obtenida por la enajenación de inversiones (\$9.614.394).

3. Rechazo de reversión de ingresos por \$621.895.300

- **Facturas anuladas por \$328.346.050**, porque en la contabilidad del contribuyente no se encontraron los originales de las facturas anuladas. Tampoco se valoraron las certificaciones de los revisores fiscales de las sociedades

involucradas porque no se allegaron los certificados de la Cámara de Comercio que acreditaran su calidad.

La DIAN no realizó un examen completo de las pruebas junto con la contabilidad de la demandante que demuestran que la operación inicialmente pretendida realmente no se realizó, por lo que procede la reversión de ingresos.

- facturas anuladas por \$293.549.250 correspondientes a la reversión de ingresos de CEMENTOS SAMPER S.A., fueron rechazadas porque el revisor fiscal no las certificó y además, \$58.551.075 correspondieron a otras vigencias, sin embargo, la reversión fue probada con los comprobantes contables y el certificado del revisor fiscal de la demandante.

En esta oportunidad se adjunta un certificado del revisor fiscal de Cementos Samper S.A., en el que constan las notas créditos por \$211.313.075, ya que la diferencia (\$82.236.175) corresponde a facturas anuladas antes de su envío al cliente. Además, las notas créditos fueron expedidas en 1995 y afectaron los ingresos de ese período.

4. Compensación de Pérdidas

La demandante en la corrección presentada con ocasión del requerimiento, solicitó compensación de pérdidas fiscales de vigencias anteriores por \$407.299.000, las cuales fueron negadas sólo en la resolución de la reconsideración, sin haber sido propuesto su rechazo mediante ampliación al requerimiento ni en la liquidación de revisión. No se motivó el rechazo e incluso se citó una suma equivocada (\$387.024.000).

5. Rechazo de las donaciones al Municipio de Barranquilla por \$30.000.000

La DIAN en el requerimiento especial y en la liquidación rechazaron la donación porque no se allegó el certificado con los requisitos del artículo 125-1 del Estatuto Tributario, mientras que en la resolución de reconsideración, se aceptó el argumento del contribuyente de que el certificado no podía cumplir esos requisitos porque era una entidad de Derecho Público no contribuyente de renta. Sin embargo, mantuvo el rechazo porque el certificado no estaba firmado por el

revisor fiscal o contador, cuando es claro que el Distrito de Barranquilla es una entidad de derecho público y, por tanto, no tiene contador ni revisor fiscal. [Concepto 89285 de 20 de noviembre de 1998 de la DIAN].

6. Sanción por Inexactitud

La sanción por \$727.892.000 carece de fundamento legal, pues, las deducciones fueron rechazadas no porque no existieran, sino porque no cumplían algunos requisitos legales, por tanto, no se presentó ningún hecho sancionable de acuerdo con el artículo 647 del Estatuto Tributario.

7. Sanción al Revisor Fiscal

La sanción carece de motivación y, aunque la DIAN indica unas cuantías, no señala las razones de hecho ni de derecho en que fundamenta su actuación.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

Rechazo de costos

No se discuten \$301.024.987, sino \$78.649.943, que es la diferencia con el valor reconocido por la DIAN de \$222.375.043. La sociedad no aportó la documentación accesoria y necesaria para su reconocimiento, tales como órdenes de entrega, reportes de sistemas, etc. Tampoco se trató de un hecho nuevo, pues, los costos declarados por el contribuyente no fueron modificados por la DIAN, la modificación la realizó la actora al incluir más costos en su corrección.

Pérdida Fiscal

La DIAN cuando resolvió el recurso de reconsideración aceptó que la pérdida fiscal por venta de un inmueble se causaba contablemente al registrarse la escritura pública, pero por error involuntario no lo descontó, por lo que solicitó que se descuenten.

Reversión de Ingresos

Se debe mantener el rechazo, porque la sociedad no tiene el original de las facturas y de su contabilidad no se acredita la veracidad del hecho económico. Parte de la reversión solicitada se soporta en facturas de vigencias anteriores, además, las certificaciones expedidas por las empresas vinculadas con la operación son suscritas por personas que no acreditan la calidad en la que actúan. Tampoco se probó la reversión de ingresos con Cementos Samper, pues no se aportaron los certificados de las facturas anuladas.

Compensación de Pérdidas

La compensación de pérdidas (\$407.299.000) no fue rechazada por la DIAN en ninguno de los actos demandados y surgió como un hecho nuevo incluido por la sociedad en la declaración de corrección, así:

La sociedad declaró en el renglón 28 CX otras deducciones \$10.106.770.000 y en el requerimiento se planteó \$9.670.911.000 por el rechazo de contribución especial (\$385.584.000), donación (\$30.000.000) e indemnizaciones (\$20.274.681). En la corrección se aceptó el cargo por indemnizaciones, pero, en lugar de declarar \$10.086.459.319, consignó \$10.493.794.000. En el recurso de reconsideración se aceptaron \$385.584.0000 por contribución especial por lo que se determinó el renglón en \$10.056.495.000. Entonces la diferencia surge por el hecho nuevo incluido por la sociedad en la declaración de corrección.

Donaciones

Debe rechazarse la donación a la Secretaría de Obras Públicas del Distrito de Barranquilla, pues, pese a que no deben exigírsele los requisitos contemplados en el artículo 125-1 del Estatuto Tributario, la certificación del Distrito no tiene la firma del contador público o revisor fiscal [artículo 125-3 del Estatuto Tributario].

Sanción por Inexactitud

Se debe reliquidar la sanción por inexactitud con base en los valores no aceptados por la DIAN. Se debe excluir del cálculo la partida que se aceptó pero que por error se incluyó y la donación porque su rechazo se debió a falta de formalidad en su solicitud.

Sanción al Revisor Fiscal

Su inclusión dentro de la liquidación de revisión es consecuencia de la confirmación de las glosas determinadas oficialmente y es la base para enviar al revisor fiscal un requerimiento con el fin de aplicar la sanción en una resolución independiente, según los artículos 659, 659-1, 660 y 661 del Estatuto Tributario.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las súplicas de la demanda porque la sociedad incurrió en la contradicción de señalar que se violó el artículo 711 del Estatuto Tributario, cuando los hechos nuevos no se incluyeron en la liquidación de revisión sino en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Además, en desarrollo de la facultad de fiscalización, que no puede limitarse so pretexto de una aplicación estricta del artículo 711, la DIAN verificó la información aportada por la sociedad, de la cual concluyó que los registros contables no estaban debidamente soportados.

No se violaron los artículos 712 y 730 ibídem porque los datos correspondientes para la cuantificación del tributo y la explicación de las modificaciones no fueron omitidas en la liquidación de revisión, sino en la resolución que decidió el recurso de reconsideración, que además, no es el acto administrativo acusado de nulidad.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia en los siguientes términos:

El Tribunal no examinó los cargos propuestos en la demanda; confundió el rechazo del costo de ventas con la reversión de ingresos, ni siquiera se percató que la DIAN en la contestación de la demanda aceptó y solicitó que se reconocieran las pérdidas por \$166.966.884.

La carencia total de análisis demuestra que el expediente no fue leído; además, el Tribunal se limitó a transcribir fragmentos de la demanda y de la contestación sin ningún orden ni raciocinio. Solicitó que se revisara y analizara

cada uno de los supuestos de hecho, fundamentos de derecho y el acervo probatorio para que se dictara sentencia estimatoria a sus pretensiones.

El artículo 711 del Estatuto Tributario debe interpretarse de manera absoluta porque sólo así el administrado puede oponerse a cada planteamiento de la DIAN.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** insistió en los planteamientos de la contestación de la demanda y agregó que si la Administración expide un requerimiento especial precluye el término para modificar voluntariamente la liquidación privada. La sanción al revisor fiscal no fue materia de la liquidación de revisión, allí sólo se ordena que se remita copia al Administrador para que asuma la competencia.

La **demandante** reiteró cada uno de los argumentos de la demanda.

El **Ministerio Público** solicitó anular parcialmente los actos acusados, en síntesis, por lo siguiente:

Se deben reconocer todos los costos declarados por la sociedad, como imputables a los ingresos adicionados, pues, no se trata de un hecho nuevo, sino de un principio económico. Mientras que la DIAN al rechazar su monto al decidir la reconsideración, sí incluyó un hecho nuevo que la demandante no tuvo oportunidad de contradecir.

La pérdida fiscal por \$166.966.884 debe descontarse al momento de hacer la liquidación pues está probado y fue confesado que la DIAN reconoció la partida. El no pronunciamiento del Tribunal, demuestra la falta de juicio, seriedad y compromiso de la sentencia apelada.

Se deben reconocer \$538.776.981 correspondientes a operaciones fallidas con Carbones del Caribe S.A., Compañía Agregados y Concretos S.A., Cemento Rioclaro S.A., Compañía Industrias e Inversiones Samper S.A., porque está probada la calidad de su revisor fiscal. No sucede lo mismo con la Flota Fluvial Carbonera por \$76.429.621 porque el certificado de la Cámara de Comercio está

incompleto precisamente en cuanto al nombramiento de revisor fiscal y suplente; y aunque la inscripción en el registro mercantil es meramente declarativa, no hay ninguna otra prueba de la que se pueda deducir tal calidad.

La compensación de Pérdidas por \$407.299.000 es un hecho nuevo de la corrección provocada por el requerimiento especial, frente a la cual la administración no se manifestó y no procede su reconocimiento.

Se debe reconocer la donación a la Secretaría de Obras Públicas del Distrito de Barranquilla, pues, dada la calidad de la entidad donataria no se puede exigir que el certificado expedido por el Distrito esté firmado por el revisor fiscal o contador.

La sanción por inexactitud debe levantarse frente a las partidas que se acepten. Hubo costos y gastos que fueron rechazados por la DIAN y no objetados por la sociedad, por tanto, respecto de ellos, procede la sanción por inexactitud.

La sanción al revisor fiscal requiere de un procedimiento independiente pero paralelo a la liquidación del tributo y depende de la confirmación de la liquidación oficial.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación se decide si se ajustaron a la legalidad los actos administrativos que determinaron oficialmente el impuesto de renta y complementarios de 1995 a cargo de CEMENTOS DEL CARIBE S.A. Para el efecto se analizará la procedencia de los costos declarados como consecuencia de la adición de ingresos, la pérdida fiscal por la venta de un activo fijo, la reversión de ingresos por operaciones anuladas, la compensación de pérdidas, las donaciones al Distrito de Barranquilla y las sanciones por inexactitud y al revisor fiscal.

Antes de proceder al estudio de los cargos de la demanda, la Sala llama la atención al Tribunal Contencioso Administrativo del Atlántico porque profirió la sentencia apelada con fundamento en una serie de consideraciones confusas en

relación con algunas de las normas invocadas como violadas y los supuestos fácticos aducidos en la demanda. Dentro de su pobre argumentación faltó analizar muchos de los cargos invocados y verificar las pruebas en que se sustentaron las pretensiones de la actora. No advirtió siquiera, como lo señaló la apelante y el Ministerio Público, que la parte demandada solicitó en la contestación de la demanda que se reconociera la pérdida fiscal declarada por la venta de un activo fijo por \$166.966.884. Este sólo hecho daba lugar a anular parcialmente los actos demandados y calcular un nuevo resultado con el ajuste de la sanción por inexactitud. Sin embargo, sin discernir sobre ningún concepto planteado en la demanda, negó todas las pretensiones.

Rechazo de costos por \$78.649.943

Como consecuencia de la adición de ingresos planteada en el requerimiento especial, la sociedad presentó una corrección a la declaración en la que aceptó parcialmente la glosa, por tanto, adicionó ingresos por \$463.281.340 correspondientes a las ventas de cemento pendientes de entrega que había declarado como otros pasivos. Correlativamente a los ingresos adicionados imputó costos por \$301.024.987.

En la liquidación de revisión se rechazaron los costos porque ya se habían solicitado en la declaración inicial, sin embargo, en la resolución de reconsideración la DIAN modificó la decisión y aceptó \$222.375.043, pues, no fue posible determinar su realidad ya que los soportes estaban en el archivo muerto. El valor determinado oficialmente se estableció del análisis del costo de venta reflejado en enero, que representaba en promedio el 48% de los ingresos.

La sociedad desde la respuesta al requerimiento especial explicó cómo había determinado el costo correspondiente a los ingresos por el cemento pendiente de entrega. Para probar su veracidad anexó dos certificados de la revisora fiscal, uno con base en el inventario final de cemento en silos y otro con base en el costo de venta de cementos en silos.

En el primero certificó los valores en libro de inventarios de productos terminados, la variación en costo predeterminado y costos indirectos de fabricación y explicó que la variación en costo predeterminado y los costos

indirectos de fabricación fueron distribuidos entre el valor de los inventarios finales en proporción que representan los saldos finales de inventarios de productos terminados y el valor total de los mismos, con lo que determinó \$771.982.625 por valor final de inventarios de cemento a granel que dividido por el inventario final por toneladas (19.205) da un costo promedio por tonelada de \$40.197 [folios 241 y 242].

En el otro, certificó las cuentas de los registros contables de costos indirectos de fabricación [Puc 73] y variaciones en costos predeterminados [Puc 612053] y explicó que durante diciembre de 1995 la sociedad registró costos de venta por cemento en silo o a granel de \$713.496.162 y vendió 17.750 toneladas, por lo que el costo promedio fue \$40.197 [folios 243 y 244].

A juicio de la Sala las anteriores certificaciones no son suficientes para demostrar la realidad de los costos solicitados en la corrección, pues, conforme al artículo 777 del Estatuto Tributario, cuando se trata de presentar en la DIAN pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales, sin perjuicio de la facultad que tiene la Administración para hacer las comprobaciones pertinentes.

Para que estos certificados sean válidos como prueba contable deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, sujetándose a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad; deben expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico¹.

Como lo precisó la Sala, deben contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse; no pueden versar sobre las simples afirmaciones acerca de las operaciones contables de que dichos funcionarios dan cuenta, pues *“en su calidad de profesional de las ciencias contables y responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de*

¹ Sentencias de 14 de junio de 2002, Exp. 12840. C.P. Dra. Ligia López Díaz y de 11 de septiembre de 2006, Exp. 14754, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones”².

En efecto, aunque en una de las certificaciones se mencionan las cuentas donde se registran los costos, no indica los números ni las fechas de los comprobantes externos e internos que los soportan, ni explica claramente la forma de contabilización. Además, como la sociedad lo reconoció, no tenía los documentos soportes de esos costos.

Por su parte la DIAN al hacer la comprobación a los registros contables de la sociedad, estableció que los porcentajes que representaron los costos en el precio de venta de enero de 1995 fueron del 47% y 49%, frente a un 64% solicitado por la demandante [Informe de verificación, folio 351].

De acuerdo con lo anterior, no se pueden reconocer todos los costos solicitados, sino los comprobados por la Administración y reconocidos en la resolución de reconsideración; y aunque, en los términos del artículo 709 del Estatuto Tributario la corrección a la declaración provocada con el requerimiento especial, se concreta a que el contribuyente acepte alguna de las glosas planteadas, sin que sea dable incluir partidas no declaradas inicialmente, no se puede desconocer que todo ingreso lleva aparejado un costo y que no se puede determinar el impuesto de renta sobre los ingresos brutos sin depuración de los correspondientes gastos³.

Pérdida Fiscal

Se reconocerán \$166.966.884 solicitados como deducción por pérdida en la venta de un inmueble porque aunque la Administración en la resolución de reconsideración los reconoció, involuntariamente no los detrajo al momento de hacer la liquidación, como también se advirtió en la contestación de la demanda.

² Sentencias de 25 de noviembre de 2004 Exp.14155 C. P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y de 30 de noviembre de 2006, Exp. 14846, C.P. Dr. Héctor Romero Díaz.

³ Consejo de Estado Sección Cuarta, entre otras, sentencias de 23 de noviembre de 2005, Expediente 14794, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y de 23 de agosto de 2007, Expediente 14764, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

En efecto, la División Jurídica en la resolución 900011 de 23 de marzo de 1999 considera que no tiene razón la División de Liquidación de rechazar la deducción por no encontrarse registrada la Escritura 2333 de 13 de septiembre de 1995, cuando la norma que debe aplicarse el artículo 27[c] del Estatuto Tributario⁴, pues ese día se causó el ingreso, que depurado frente al costo del activo enajenado, arrojó una pérdida [folio 157].

Rechazo de reversión de ingresos por \$621.895.300

- **Facturas anuladas por \$328.346.050.** No se aceptaron en la resolución de la reconsideración porque no se acreditó la calidad de los revisores fiscales de las compañías involucradas que certificaron las operaciones con la sociedad.

- **facturas anuladas por \$293.549.250 correspondientes a la reversión de ingresos de CEMENTOS SAMPER S.A.,** se rechazaron porque no se allegó certificado de su revisor fiscal y además, \$58.551.075 correspondieron a otras vigencias.

Con la demanda la sociedad allegó certificaciones de la Cámara de Comercio de existencia y representación de Industrias e Inversiones Samper S.A., Carbones del Caribe S.A., Agregados y Concretos S.A., Flota Fluvial Carbonera Ltda.⁵, y Cementos Rioclaro S.A., sin embargo, a los certificados de los revisores fiscales de cada una de las mencionadas compañías no puede dárseles valor probatorio suficiente para demostrar la reversión de ingresos.

En efecto, en cada uno de los certificados se dice simplemente que se contabilizaron unas notas crédito (folio 247) que se anularon unas facturas (folios 270 y 272), que no se realizó la compra correspondiente a una factura y que dicho valor no constituyó costo ni deducción para el comprador (folio 263), que las facturas que se mencionan no fueron registradas en la contabilidad (folio 274).

Por su parte, la certificación del revisor fiscal de la demandante enlista las facturas anuladas, las notas crédito y débito, el valor y el comprador y señala que

⁴ Dispone la norma que los ingresos provenientes e la enajenación de bienes inmuebles, se entienden realizados en la fecha de la Escritura Pública.

⁵ Incompleta. No aparece certificación sobre la revisoría fiscal.

fueron anuladas las operaciones por ventas de suministros de almacén y clíncker (folio 290).

En ninguna de las certificaciones se indican las cuentas y las fechas en que se afectaron, el motivo de la anulación, el concepto e imputación de las notas débito y crédito que permita distinguir o tener claro porque a unos compradores se les efectuó notas débitos y a otros notas crédito, pues, la naturaleza contable de una y otra es diferente. Salvo el certificado de la demandante, ningún otro expresa que los libros se llevan en debida forma y que se encuentran registrados en la Cámara de Comercio. Es decir, la prueba resulta insuficiente para demostrar la realidad de las reversiones de ingresos, pues, los certificados no se expidieron conforme al criterio que ha sentado la Sala para su validez, como se precisó en cargo anterior.

Por lo anterior, se mantendrá el rechazo de la deducción solicitada por reversión de ingresos.

Compensación de Pérdidas

En la corrección presentada con ocasión del requerimiento especial la sociedad solicitó como deducción por concepto de compensación de pérdidas fiscales de vigencias anteriores \$407.299.000, las cuales a juicio de la Sala no se pueden reconocer, pues, la corrección a la declaración no fue voluntaria sino provocada dentro del proceso de fiscalización y por tanto, la sociedad no podía corregir aspectos que no fueron planteados por la Administración Tributaria.

En efecto, el artículo 709 del Estatuto Tributario señala que si con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento o a su ampliación, el contribuyente acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647, se reducirá a la cuarta parte de la planteada por la Administración, en relación con los hechos aceptados. Para ello, debe corregir la declaración para incluir los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida.

Esta corrección se integra al proceso de determinación del impuesto y no da lugar a iniciar otro. Su finalidad es dar una posibilidad para que el contribuyente

refleje su verdadera obligación tributaria, a partir de los hechos y bases gravables propuestos por la Administración y hasta pueda darse por terminado el proceso si se aceptan totalmente las propuestas administrativas y se cancelan los valores a cargo; y al mismo tiempo, pueda beneficiarse de la reducción de la sanción por inexactitud. Pero no se constituye en una oportunidad adicional para el contribuyente de corregir voluntariamente la declaración a su arbitrio⁶.

En el caso de autos, se plantearon unos rechazos en el requerimiento especial y la sociedad sólo podía corregir bajo los parámetros del artículo 709 del Estatuto Tributario, es decir: aceptar total o parcialmente los hechos propuestos, liquidar la sanción reducida y pagar o celebrar acuerdo de pago respecto de los mayores valores determinados. Sin embargo, aceptó el cargo por indemnizaciones de \$20.274.681, pero incluyó la pérdida discutida, sin que la misma hubiera sido parte de la glosa propuesta.

Rechazo de las donaciones al Municipio de Barranquilla

La DIAN rechazó la donación de \$30.000.000 efectuada a la Secretaría de Obras Públicas del Distrito de Barranquilla porque el certificado expedido por la entidad no estaba firmado por el revisor fiscal o contador [artículo 125-3 *ibídem*].

Conforme al artículo 203 del Código de Comercio, las sociedades por acciones, las sucursales de compañías extranjeras y las que por ley o por los estatutos, la administración no corresponda a todos los socios, deben tener revisor fiscal. El artículo 13 de la Ley 43 de 1990 señala que es obligatorio tener revisor fiscal todas las sociedades comerciales de cualquier naturaleza cuando superen los montos de activos brutos o ingresos brutos señalados en la misma.

Cuando se trata de entes públicos, la revisoría fiscal tiene cabida frente a entidades indirectas o sociedades de economía mixta autorizadas por el Estado o por las entidades territoriales, pero tratándose de entidades públicas directas, es decir, las que son creadas directamente por el Estado (departamentos, municipios, establecimientos públicos y empresas industriales y comerciales del Estado y las demás especiales que éste crea), y en consecuencia no tiene aportes

⁶ Para corregir voluntariamente la declaración debe seguirse el procedimiento de los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, dentro de los términos legales.

o participación estatal, por cuanto todo el capital con que se constituye y funciona es de naturaleza pública, no tienen revisor fiscal, pues el control lo realiza la contraloría en el orden correspondiente⁷.

En efecto, según Ley 42[65] de 1993 las contralorías departamentales, distritales y municipales realizan la vigilancia de la gestión fiscal en su jurisdicción de acuerdo a los principios, sistemas y procedimientos legales⁸. De acuerdo con lo anterior no procedía el rechazo de la deducción que se encuentra certificada por el Secretario de Obras Públicas de Barranquilla con indicación de su monto y fecha (folio 291).

Sanción por Inexactitud

El artículo 647 del Estatuto Tributario consagra esta sanción por la inclusión en las declaraciones tributarias de deducciones inexistentes que den lugar a un menor impuesto a pagar. Como se aceptan las deducciones solicitadas de pérdidas por venta de activos fijos de \$166.966.884 y donaciones por \$30.000.000, se levantará la sanción proporcionalmente.

También se levantará en proporción al rechazo de costos (\$78.649.943) y reversiones de ingresos (\$621.895.300) porque su desconocimiento se debió a la falta de soporte probatorio, lo cual, como lo ha considerado la Sala, no llevan a afirmar *per se* la inexistencia de los mismos ni configura conducta sancionable⁹. En lo demás se mantendrá la sanción.

Sanción al Revisor Fiscal

Aunque la DIAN en la liquidación de revisión propuso la sanción al revisor fiscal, consistente en la pérdida de la facultad para firmar declaraciones tributarias y certificar estados financieros con destino a la DIAN (folio 145), en la resolución que decidió la reconsideración ordenó dar traslado al Administrador de Impuestos Nacionales de Barranquilla para efectos de imponer la sanción del artículo 660 del Estatuto Tributario.

⁷ Concepto 948 de 6 de marzo de 1997 de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado.

⁸ El artículo 272 de la Constitución Política señala que la vigilancia de la gestión fiscal de los distritos donde haya contralorías, corresponde a éstas y se ejercerá de forma posterior y selectiva.

⁹ En este sentido sentencias de 22 de febrero de 2007, exp. 15164 C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y de 7 de junio de 2006, Exp. 14535 C.P. Dra. Ligia López Díaz.

Como se observa, la sanción finalmente no fue impuesta en los actos acusados, sino que se ordenó dar el trámite previsto en los artículos 660, 661 y 661-1 del Estatuto Tributario, que prevén un procedimiento especial para su imposición, como la notificación de un requerimiento al revisor para que responda los cargos y solicite pruebas y su imposición mediante resolución, contra la cual procede apelación.

En este orden de ideas para determinar el nuevo saldo a cargo de la demandante por las partidas que se aceptaron, se practica una nueva liquidación así:

Total ingresos netos (resolución 900011)	\$74.914.892.000
Total costos y deducciones determinados	\$66.491.858.000
Mas:	
Deducciones que se aceptan ¹⁰	\$ 196.967.000
Total costos y deducciones	\$ 66.688.825.000
Renta Líquida	\$ 8.226.067.000
Menos Rentas Exentas	\$ 1.684.800.000
Renta Líquida Gravable	\$ 6.541.267.000
Impuesto sobre la renta gravable	\$ 1.962.380.000
Menos descuentos	\$ 55.384.000
Impuesto neto de renta	\$ 1.906.996.000
Contribución especial ¹¹	\$ 476.749.000
Total impuesto a cargo	\$ 2.383.745.000
Menos:	
Retenciones en la fuente	\$ 1.551.180.000
Saldo a favor período anterior	\$ 2.848.686.000
Más sanción por inexactitud	\$ 287.850.000
Total Saldo a favor	\$ 1.728.271.000

Determinación de la sanción por inexactitud:

Saldo a favor según corrección a la declaración:	\$2.370.154.000
Saldo a favor determinado sin sanciones:	-\$2.226.284.000 ¹²
Base de la sanción:	\$ 143.870.000
Por 160%	\$ 230.192.000
Más sanción aceptada por el contribuyente	
En su declaración de corrección	\$ 57.658.000
Total sanción por inexactitud	\$ 287.850.000

Como corolario, se impone revocar la decisión del Tribunal y en su lugar, anular parcialmente los actos demandados. A título de restablecimiento del

¹⁰ Pérdidas por venta de activos fijos (\$166.966.884) y donaciones (\$30.000.000)

¹¹ 25% del impuesto neto

¹² Se liquidó el impuesto sustrayendo costos por \$78.649.943 y reversiones de ingresos por \$621.895.300 que aunque se mantiene el rechazo no generan sanción

derecho se fijará como total saldo a favor por impuesto de renta de 1995 de la demandante \$1.728.271.000.

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:

REVÓCASE la sentencia de 6 de noviembre de 2003, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de CEMENTOS DEL CARIBE S.A., contra la DIAN. En su lugar dispone:

1. **DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Liquidación de Revisión 0008 de 27 de febrero de 1998 y de la Resolución 900011 de 23 de marzo de 1999 por medio de las cuales la DIAN modificó la declaración de renta y complementarios de la demandante por el año gravable de 1995.

2. En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, fíjase como total saldo a favor de CEMENTOS DEL CARIBE S.A., por el impuesto de renta de 1995, MIL SETECIENTOS VEINTIOCHO MILLONES DOSCIENTOS SETENTA Y UN MIL PESOS MONEDA LEGAL (\$1.728.271.000 M/L) el cual deberá ser devuelto por la DIAN junto con los intereses a que haya lugar.

3. **DENIÉGANSE** las demás pretensiones de la demanda.

RECONÓCESE a la abogada Ángela María Rubio Bedoya, como apoderada de la demandada.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
Presidente

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ