|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| |  |  | | --- | --- | | **CLASE DE DOCUMENTO** | SENTENCIA | | **NÚMERO** | 2005-01735 | | **FECHA DE EXPEDICIÓN** | 08 Julio 2010 | | **TEMAS ESPECÍFICOS** | CERTIFICACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO; CERTIFICACIÓN DEL REVISOR FISCAL; REQUISITOS DE LA CONTABILIDAD; REQUISITOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE; ESTIMACIÓN DE LA PRUEBA; PRINCIPIOS DE LA PRUEBA | | **ENTIDAD DE ORIGEN** | CONSEJO DE ESTADO | | **TÍTULO** | SENTENCIA 2005-01735 DE JULIO 8 DE 2010 | | **SALA** | CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO | | **SECCIÓN** | CUARTA | | **PONENTE** | GIRALDO GIRALDO, WILLIAM | | **CONTENIDO** | LAS CERTIFICACIONES DE CONTADORES Y REVISORES FISCALES DEBEN REUNIR LOS REQUISITOS QUE POSIBILITEN LLEGAR AL CONVENCIMIENTO DE LOS HECHOS QUE PRETENDEN PROBARSE. | | **NÚMERO DE PÁGINAS** | 21 | |  | | |

**Sentencia 2005-01735 de julio 8 de 2010**

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Rad.: 250002327000200501735 01

Referencia: 16508

Consejero Ponente:

**Dr. William Giraldo Giraldo**

Actor: Colmédica Medicina Prepagada S.A.

Impuesto de industria y comercio

Bogotá, D.C., ocho de julio de dos mil diez.

**Fallo**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 31 de enero de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que denegó las súplicas de la demanda.

EXTRACTOS: «**Consideraciones de la Sala**

En los términos del recurso de apelación de la demandante, la Sala debe decidir sobre la legalidad de las resoluciones 04 del 27 de mayo de 2005 y EE-165327 del 31 de mayo de 2005, por medio de las cuales se negó la solicitud de devolución por pago de lo no debido, por concepto de impuesto de industria, comercio y avisos presentada por la sociedad Colmédica Medicina Prepagada S.A.

La Sala valorará, en primer lugar la prueba aportada en esta instancia y que obra en los folios 175 a 187 del cuaderno principal. En segundo lugar, se examinará la procedencia de la devolución por pago de lo no debido, por concepto de impuesto de industria, comercio y avisos.

En vista de que el *a quo* no valoró positivamente la certificación del revisor fiscal[(2)](file://D:\NXT4\document.legis?f=xhitlist$xhitlist_x=Advanced$xhitlist_vpc=first$xhitlist_xsl=querylink2.xsl$xhitlist_sel=id;path;content-type;home-title;item-bookmark$xhitlist_d=jurcol$xhitlist_q=%5bfield%20enlace:'bf1xee12994637314252b4ee3a496b3fd0ffnf9'%5d$xhitlist_md=target-id=bf1xee12994637314252b4ee3a496b3fd0ffnf9) el actor, mediante escrito del 2 de noviembre de 2007 aportó nueva certificación sobre los ingresos de los años en cuestión para que fuera tenida como prueba.

Sobre el particular la Sala profirió el auto correspondiente[(3)](file://D:\NXT4\document.legis?f=xhitlist$xhitlist_x=Advanced$xhitlist_vpc=first$xhitlist_xsl=querylink2.xsl$xhitlist_sel=id;path;content-type;home-title;item-bookmark$xhitlist_d=jurcol$xhitlist_q=%5bfield%20enlace:'bf1xb1fe127a540b472cb887a98b20e9fd15nf9'%5d$xhitlist_md=target-id=bf1xb1fe127a540b472cb887a98b20e9fd15nf9) donde resuelve tener como prueba el certificado de revisor fiscal aportado por la parte actora, y al respecto expresó: “... De la revisión del expediente se advierte que a folios 24 a 26 del cuaderno de antecedentes administrativos obran 2 certificaciones de revisor fiscal en las que se relacionan, en la primera; “los ingresos obtenidos por la compañía en la ciudad de Bogotá, D.C., (sucursal 2000), durante los bimestres comprendidos entre enero de 1997 y febrero de 2003, con indicación del valor que corresponde al plan obligatorio de salud (POS)” (fls. 25 a 26), y en igual sentido en la segunda certificación, los ingresos correspondientes a los bimestres comprendidos entre enero y agosto de 2003 (fl. 24)”. Y concluye afirmando que “... Ahora bien, de la revisión de la prueba aportada en esta instancia se advierte que como lo afirma la parte recurrente, no se trata de una nueva prueba pues esta solo difiere en que a través de ella se precisan y totalizan los valores correspondientes a cada uno de los años objeto de discusión en el proceso, en monto total similar al inicialmente indicado lo cual a juicio de la Sala no altera la prueba inicial ni vulnera el principio de lealtad procesal”.

El siguiente es el texto del certificado aportado

“Sandra Milena Aguillon Rojas

Obrando en calidad de revisor fiscal de

Colmédica Medicina Prepagada S.A.

NIT. 800.106.339-1

Hace constar:

1. Que los libros de contabilidad de la sociedad Colmédica Medicina Prepagada S.A. se encuentran debidamente registrados en la Cámara de Comercio de Bogotá y están revisados y dictaminados con corte de diciembre 31 de 2006.

2. Que para los efectos de esta certificación he obtenido de la gerencia la información que he considerado necesaria y he seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas.

3. Que de acuerdo con los registros contables auxiliares para el año (sic) gravable 1997, 1998, 1999, 2002 y el primer bimestre del año 2003, la información relacionada en los cuadros adjuntos es como sigue:

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Año** | **Bimestre** | | | | **Total ingresos Bogotá** | | | | | | | **Total ingresos del POS** |
| 1997 | Enero-febrero | | | | 11.293.216.823 | | | | | | | 4.828.654.313 |
| 1997 | Marzo-abril | | | | 11.951.315.779 | | | | | | | 4.807.500.698 |
| 1997 | Mayo-junio | | | | 12.571.299.337 | | | | | | | 4.563.556.605 |
| 1997 | Julio-agosto | | | | 12.498.606.899 | | | | | | | 4.470.617.760 |
| 1997 | Septiembre-octubre | | | | 13.084.126.285 | | | | | | | 4.244.321.448 |
| 1997 | Noviembre-diciembre | | | | 9.712.744.353 | | | | | | | 4.000.432.060 |
| **Gran total año 1997** | | | | | 71.111.309.476 | | | | | | | 26.915.082.884 |
| **Año** | **Bimestre** | | | | | **Total ingresos Bogotá** | | | | | **Total ingresos del POS** | |
| 1998 | Enero-febrero | | | | | 12.705.459.052 | | | | | 4.633.004.909 | |
| 1998 | Marzo-abril | | | | | 13.387.610.489 | | | | | 4.524.753.331 | |
| 1998 | Mayo-junio | | | | | 14.012.206.650 | | | | | 4.572.927.511 | |
| 1998 | Julio-agosto | | | | | 14.221.942.962 | | | | | 4.440.323.978 | |
| 1998 | Septiembre-octubre | | | | | 13.851.170.155 | | | | | 4.597.260.768 | |
| 1998 | Noviembre-diciembre | | | | | 13.809.457.234 | | | | | 4.812.740.039 | |
| **Gran total año 1998** | | | | | | 81.987.846.542 | | | | | 27.581.010.536 | |
| **Año** | **Bimestre** | | | | | | **Total ingresos Bogotá** | | | **Total ingresos del POS** | | |
| 1999 | Enero-febrero | | | | | | 13.632.384.552 | | | 5.352.884.333 | | |
| 1999 | Marzo-abril | | | | | | 14.376.272.870 | | | 5.807.489.768 | | |
| 1999 | Mayo-junio | | | | | | 15.513.006.867 | | | 5.804.451.233 | | |
| 1999 | Julio-agosto | | | | | | 15.482.548.720 | | | 5.985.932.493 | | |
| 1999 | Septiembre-octubre | | | | | | 15.755.901.049 | | | 6.094.582.505 | | |
| 1999 | Noviembre-diciembre | | | | | | 15.905.928.379 | | | 6.184.718.704 | | |
| **Gran total año 1999** | | | | | | | 90.666.042.437 | | | 35.230.059.036 | | |
| **Año** | | **Bimestre** | | | | | | **Total ingresos Bogotá** | | **Total ingresos del POS** | | |
| 2002 | | Enero-febrero | | | | | | 24.657.150.114 | | 11.598.745.632 | | |
| 2002 | | Marzo-abril | | | | | | 22.402.412.483 | | 8.476.515.002 | | |
| 2002 | | Mayo-junio | | | | | | 22.194.731.048 | | 8.327.884.115 | | |
| 2002 | | Julio-agosto | | | | | | 22.628.143.235 | | 8.161.218.420 | | |
| 2002 | | Septiembre-octubre | | | | | | 23.124.024.448 | | 9.510.529.175 | | |
| 2002 | | Noviembre-diciembre | | | | | | 19.103.112.715 | | 5.082.079.661 | | |
| **Gran total año 2002** | | | | | | | | 134.109.574.043 | | 51.156.972.005 | | |
| **Año** | | | **Bimestre** | **Total ingresos Bogotá** | | | | | **Total ingresos del POS** | | | |
| 2003 | | | Enero-febrero | 19.795.843.272 | | | | | 5.791 648. 652 | | | |

La presente constancia se expide en Bogotá a los (sic) seis (6) días del mes de agosto de 2007 con destino a Colmédica Medicina Prepagada S.A.

Fdo.

Sandra Milena Aguillon Rojas

Revisor fiscal

Tarjeta profesional Nº 82.878-T”

Frente a la suficiencia probatoria del certificado del revisor fiscal, el Consejo de Estado ha manifestado en forma reiterada, y en el presente caso lo ha prohijado, también, una vez más el *a quo*, que aquel debe llenar una serie de requisitos que van más allá de meras afirmaciones.

Al respecto ha manifestado.

“Para que las certificaciones del contador público o del revisor fiscal se consideren pruebas suficientes, deben permitir 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 registrado en la cámara de comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico”[(4)](file://D:\NXT4\document.legis?f=xhitlist$xhitlist_x=Advanced$xhitlist_vpc=first$xhitlist_xsl=querylink2.xsl$xhitlist_sel=id;path;content-type;home-title;item-bookmark$xhitlist_d=jurcol$xhitlist_q=%5bfield%20enlace:'bf1x3221c3813fc945d085ef6d11fb0d989dnf9'%5d$xhitlist_md=target-id=bf1x3221c3813fc945d085ef6d11fb0d989dnf9).

“Si bien es cierto, conforme al artículo 777 del estatuto tributario “**Cuando se trate de presentar en las oficinas de la administración pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de los contadores y revisores fiscales de conformidad con las normas legales vigentes” las mismas tal como lo ha dicho en forma reiterada la jurisprudencia de la Sección**[(5)](file://D:\NXT4\document.legis?f=xhitlist$xhitlist_x=Advanced$xhitlist_vpc=first$xhitlist_xsl=querylink2.xsl$xhitlist_sel=id;path;content-type;home-title;item-bookmark$xhitlist_d=jurcol$xhitlist_q=%5bfield%20enlace:'bf1xbaa47bb520864fe5b9043af7e5e04c26nf9'%5d$xhitlist_md=target-id=bf1xbaa47bb520864fe5b9043af7e5e04c26nf9)**, debe contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrase, para que la misma pueda tener la eficacia y suficiencia probatoria.**

La “prueba suficiente” que le otorga la norma tributaria no puede limitarse a simples afirmaciones sobre las operaciones de orden interno y externo de que da cuenta un contador o revisor fiscal, ya que 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 indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registradas las afirmaciones vertidas en sus afirmaciones.

La fe pública predicable de un contador público no se ve restringida o anulada por la exigencia que en materia tributaria deben presentar sus certificaciones, sino por el contrario comprueba en debida forma la veracidad de sus afirmaciones, permitiendo que las autoridades administrativas y jurisdiccionales puedan darle la eficacia, pertinencia y suficiencia que se requiere al momento de evaluar la confiabilidad, razonabilidad y credibilidad de la contabilidad del contribuyente, responsable o agente retenedor. **La suficiencia que pregona el artículo 777 del estatuto tributario, no puede llegar al extremo de contener simples afirmaciones o enunciaciones, carentes de respaldo documental y/o contable”**[(6)](file://D:\NXT4\document.legis?f=xhitlist$xhitlist_x=Advanced$xhitlist_vpc=first$xhitlist_xsl=querylink2.xsl$xhitlist_sel=id;path;content-type;home-title;item-bookmark$xhitlist_d=jurcol$xhitlist_q=%5bfield%20enlace:'bf1x4afe2bb7f5dc4c0d8c1a8143e7b60455nf9'%5d$xhitlist_md=target-id=bf1x4afe2bb7f5dc4c0d8c1a8143e7b60455nf9) (resaltados fuera del texto original).

En el caso concreto, observa la Sala, que la presente certificación expedida por el revisor fiscal guarda similitud con las cifras inicialmente certificadas y que obran en los folios 25 y 26 del cuaderno de antecedentes, razón por la cual se ocupará en primer lugar de analizar si dicha certificación cumple con la totalidad de requisitos que le permita ser tenida como prueba suficiente.

En cuanto a lo que se “hace constar” en el numeral 1º, no se precisó si tal afirmación, en relación con el registro de los libros de contabilidad, era válida para cada una de las anualidades sobre las que versa el certificado, es decir los años 1997, 1998, 1999, 2002 y 2003. El certificado solo hace referencia al año 2006 sobre el que no se está discutiendo ningún asunto.

Lo anterior no puede llevar a la Sala al pleno convencimiento de que el cumplimiento de dichos requisitos, que solamente hacen relación al año 2006, se surtieron también durante los años 1997, 1998, 1999, 2002 y 2003 sobre los que se hacen constar los ingresos del POS que son ahora materia de estudio.

En lo que tiene que ver con lo que se “hace constar” en el numeral 3º, en relación con los ingresos de los respectivos bimestres de los años 1997, 1998, 1999, 2002 y primer bimestre de 2003, la Sala hecha de menos que no se haga mención a la cuenta o subcuenta donde fueron contabilizados, tanto el “total de ingresos Bogotá” como el “total ingresos del POS”.

El Decreto Reglamentario 2650 de 1993 “plan único de cuentas para comerciantes”[(7)](file://D:\NXT4\document.legis?f=xhitlist$xhitlist_x=Advanced$xhitlist_vpc=first$xhitlist_xsl=querylink2.xsl$xhitlist_sel=id;path;content-type;home-title;item-bookmark$xhitlist_d=jurcol$xhitlist_q=%5bfield%20enlace:'bf1x050acab65cdd4c6da060ed37daf7777cnf9'%5d$xhitlist_md=target-id=bf1x050acab65cdd4c6da060ed37daf7777cnf9), ha determinado que a partir del 1º de enero de año 1994 para las sociedades mercantiles que legal o estatutariamente estén obligadas a tener revisor fiscal, el registro o comprobante contable será obligatorio a nivel de cuenta (los cuatro primeros dígitos). Así mismo ha determinado que a partir del primero de enero de 1995, el registro o comprobante contable será obligatorio a nivel de subcuenta (los seis primeros dígitos)[(8)](file://D:\NXT4\document.legis?f=xhitlist$xhitlist_x=Advanced$xhitlist_vpc=first$xhitlist_xsl=querylink2.xsl$xhitlist_sel=id;path;content-type;home-title;item-bookmark$xhitlist_d=jurcol$xhitlist_q=%5bfield%20enlace:'bf1xd798de520d5945ba9f6e30f03002d710nf9'%5d$xhitlist_md=target-id=bf1xd798de520d5945ba9f6e30f03002d710nf9).

Así pues, en cuanto al monto de los ingresos, que es el centro del debate, la certificación se limita a hacer simples afirmaciones, sin ofrecer el más mínimo grado de detalle respecto de las cuentas y subcuentas donde reposan dichos registros, y menos aún, se omite cualquier referencia a los soportes internos o externos que las respaldan.

Tampoco se hace constar dentro de la certificación si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales y si las operaciones están debidamente respaldadas por comprobantes internos y externos.

Para resolver, la Sala debe insistir en lo mencionado anteriormente, en cuanto a que de conformidad con el artículo 777 del estatuto tributario, la certificación de contador público o revisor fiscal constituye prueba contable, reiterando que para que sea pertinente y suficiente debe sujetarse a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad, artículo 774 ib, y 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 refleja la situación financiera del ente económico. Pero principalmente, deben permitir llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar.

En la certificación del revisor fiscal de la sociedad que acaba de examinarse se advierte que ella no constituye plena prueba a favor del contribuyente, al no reunir los requisitos que posibiliten llegar al convencimiento de los hechos que allí se plasman, pues no permite demostrar los hechos que pretenden probarse ni indica cuáles son los soportes que sustentan las afirmaciones que allí se hacen.

Concluye la Sala que el certificado del revisor fiscal allegado al proceso, no tiene la entidad suficiente para ser tenido como “prueba suficiente”. No prospera el cargo.

De conformidad con las razones expuestas, la Sala se relevará de analizar los demás cargos planteados y confirmará la sentencia apelada por las razones expuestas.

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

FALLA:

1. CONFÍRMASE la sentencia del 31 de enero de 2007 proferida por el Tribunal Administrativo del Cundinamarca Sección Cuarta, Subsección “A”.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

Esta providencia se estudio y se aprobó en la sesión de la fecha».

(2) Folios 25 y 26, c.a.

(3) Auto 25000-23-27-00-2005-01735 01 de septiembre 8 de 2008, folios 202 a 207.

(4) Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia 16015, del 25 de septiembre de 2008, C.P. Ligia Lopez Díaz.

(5) Ver entre otras las siguientes sentencias: Expediente 8725 del 30 de abril de 1998, C.P. Delio Gómez Leyva; Expediente 9099 del 27 de noviembre de 1998, C.P. Julio Enrique Correa Restrepo; Expediente 9387 del 15 de octubre de 1999, C.P. Delio Gómez Leyva; Expediente 12951 del 20 de marzo de 2003, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; Expediente 13681 del 1º de abril de 2004, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

(6) Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia 14155, del 25 de noviembre de 2004, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

(7) La Superintendencia Nacional de Salud expidió en enero de 1998 la Resolución 106 por la cual se modifica la Resolución 0867 del 31 de julio de 1996, plan único de cuentas para las instituciones prestadoras de servicios de salud privadas. En el último inciso del artículo 4º determina también la obligación de utilizar cuatro dígitos a nivel de cuenta y seis dígitos a nivel de subcuenta.

(8) Decreto Reglamentario 2653 de 1993, artículo 13, segundo y tercer incisos.