**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., dos (2) de octubre de dos mil diecinueve (2019)**

**Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**

**Radicación: 08001-23-31-000-2011-00876-01 (21518)**

**Demandante: CORPORACIÓN COUNTRY CLUB DE BARRANQUILLA**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

**Temas: IVA – 6º Bimestre año gravable 2007.  Agotamiento de la vía gubernativa. Inadmisión del recurso de reconsideración. Demanda directa ante la jurisdicción. Ingresos. Valoración probatoria.**

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 16 de mayo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que en la parte resolutiva dispuso[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn1" \o "):

*«****Primero.-****Declarar probada de oficio la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa, acorde a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia. En consecuencia, se inhibe la Sala para pronunciarse sobre el fondo de la litis, acorde con lo razonado anteriormente.*

***Segundo****.- Sin costas.*

***Tercero.-****Notificar personalmente esta decisión a la correspondiente Procuraduría Judicial Delegada antes esta Corporación».*

**ANTECEDENTES**

El 28 de enero de 2008, la Corporación Country Club de Barranquilla[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn2" \o ") presentó la declaración del impuesto sobre las ventas por el 6º bimestre del año gravable 2007, en la que registró «ingresos brutos por operaciones no gravadas de $41.042.000, «ingresos brutos por operaciones gravadas» por $1.900.853.000, para un total de ingresos netos de $1.941.895.000, «compras y servicios no gravados» por $921.058.000, «compras y servicios gravados» de $861.759.000, valor sobre el cual aplicó las tarifas del 10% y 16%, para un total impuesto generado por operaciones gravadas de $296.667.000, menos «impuestos descontables por compras y servicios gravados» de $100.645.000, «IVA retenido por operaciones con régimen simplificado» $18.618.000, para un total saldo a pagar de $156.815.000[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn3" \o ").

En virtud de la investigación en la que se expidió el Auto de Apertura DU2007-2209-140, la Dian advirtió a la contribuyente que en la declaración del impuesto sobre la renta del período gravable 2007 declaró ingresos brutos por valor de $11.830.506.000, por lo que se presentó una diferencia de $838.735.000, en relación con los ingresos declarados en los seis bimestres de IVA ($10.991.771.000)[[4]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn4" \o ").

El 16 de diciembre de 2009, la corporación presentó declaración de corrección del impuesto sobre las ventas por el 6º bimestre de 2007, en la que incluyó la totalidad de la diferencia de ingresos advertida por la administración, y la registró como «ingresos brutos por operaciones no gravadas» por valor de $879.778.000 e «ingresos brutos por operaciones gravadas» de $1.900.853.000, para un total de ingresos netos de $2.780.631.000, con la intención de igualar el total de ingresos declarados en renta[[5]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn5" \o ").

El 21 de junio de 2010, la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla formuló el Requerimiento Especial 022382010000172, en el cual propuso modificar el saldo a pagar a $291.013.000, producto de la reclasificación de los ingresos como gravados en cuantía de $838.736.000, más sanción por inexactitud de $214.717.000[[6]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn6" \o ").

Previa respuesta al requerimiento[[7]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn7" \o "), el 22 de marzo de 2011, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 022412011000098, por la cual modificó la declaración del impuesto a las ventas por el sexto bimestre del año gravable 2007, en los términos propuestos en el requerimiento especial[[8]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn8" \o "):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **CONCEPTOS** | **DECLARACIÓN****PRIVADA** | **L.O.R.** |
| INGRESOS BRUTOS POR EXPORTACIONES | $0 | $0 |
| INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES EXENTAS (TERRITORIO NACIONAL) | $0 | $0 |
| INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES NO GRAVADAS | $879.778.000 | $41.042.000 |
| INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES GRAVADAS | $1.900.853.000 | $2.739.589.000 |
| TOTAL INGRESOS BRUTOS RECIBIDOS DURANTE EL PERÍODO | $2.780.631.000 | $2.780.631.000 |
| COMPRAS Y SERVICIOS GRAVADOS | $861.759.000 | $861.759.000 |
| COMPRAS NO GRAVADAS | $921.058.000 | $921.058.000 |
| COMPRAS E IMPORTACIONES BRUTAS | $1.782.817.000 | $1.782.817.000 |
| TOTAL COMPRAS NETAS REALIZADAS DURANTE EL PERÍODO | $1.782.817.000 | $1.782.817.000 |
| IMPUESTO GENERADO A LA TARIFA DEL 10% | $12.449.000 | $12.449.000 |
| IMPUESTO GENERADO A LA TARIFA DEL 16% | $284.218.000 | $418.416.000 |
| TOTAL IMPUESTO GENERADO POR OPERACIONES GRAVADAS | $296.667.000 | $430.865.000 |
| IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES GRAVADAS | $100.645.000 | $100.645.000 |
| IMPUESTO DESCONTABLE OPERACIONES REGIMEN SIMPLIFICADO | $18.618.000 | $18.618.000 |
| TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES | $119.263.000 | $119.263.000 |
| SALDO A PAGAR DEL PERÍODO FISCAL | $177.404.000 | $311.602.000 |
| SALDO A FAVOR DEL PERÍODO FISCAL | $0 | $0 |
| SALDO FVR SIN SOL DEV O COMP/SALDO FVR PER FIS ANT | $0 | $0 |
| RETENCIÓN POR IVA QUE LE PRACTICARON | $20.589.000 | $20.589.000 |
| SALDO A PAGAR POR IMPUESTO | $156.815.000 | **$291.013.000** |
| SANCIONES | $0 | **$214.717.000** |
| TOTAL SALDO A PAGAR | $156.815.000 | **$505.730.000** |
| O TOTAL SALDO A FAVOR | **$0** | **$0** |
| TOTAL SALDO A FAVOR SUSCEPTIBLE SER SOLICITADO EN DEVOL | **$0** | **$0** |

El 24 de mayo de 2011, la actora interpuso recurso de reconsideración[[9]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn9" \o "), sin embargo, por Auto 900073 - 000797 del 22 de junio de 2011, la DIAN lo inadmitió por extemporáneo[[10]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn10" \o ").

El 21 de julio de 2011, la contribuyente radicó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho para que se anulara la referida liquidación oficial de revisión[[11]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn11" \o ").

**DEMANDA**

La Corporación Country Club de Barranquilla, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes

pretensiones[[12]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn12" \o "):

«**PRIMERO:** Que se declare la nulidad de los actos administrativos por medio de los cuales se modificó el saldo a pagar de la Corporación, correspondientes al Sexto Bimestre año gravable 2007 en relación con el impuesto sobre las ventas:

           Liquidación Oficial Impuesto Sobre las Ventas Revisión No. 022412011000098 proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales “DIAN”, el día 22 de marzo de 2011 y los demás actos y decisiones ejecutadas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN- Administración Local Barranquilla sobre el presente asunto.

**SEGUNDO:** Como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho a mi representada CORPORACIÓN COUNTRY CLUB DE BARRANQUILLA, NIT 890106280-1 decretando la firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas, correspondiente al sexto bimestre del año 2007, presentada electrónicamente, radicada con el No. 9100007849987, de fecha 16 de diciembre de 2009».

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

           Artículos [647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804), [704](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=878), [711](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=887), [730](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=906), [784](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=973) y [785](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=974) del Estatuto Tributario

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Manifestó que la diferencia entre los ingresos registrados en la contabilidad y los declarados ($838.735.000) se debió a que $259.943.999 corresponden a los bimestres primero al quinto del 2007 y no solo al sexto bimestre.

Señaló que los demás ingresos declarados en el período en discusión como no gravados ($578.792.000) corresponden al traslado de las cuentas de patrimonio, producto de la reclasificación de valores recibidos en forma anticipada en el año 2006, a valores recibidos en los bimestres quinto y sexto del 2007 divididos en ingresos anticipados del fondo de reservas de 2006 al fondo de reservas año 2007, «*derecho uso de lockers y canchas deportivas»*, así como a donaciones recibidas en marzo de 2007 y ajustes en la cuenta de rendimientos financieros.

Afirmó que esa reclasificación de las cuentas se dio previa autorización de la junta directiva de la corporación, como consta en el Acta 1004, en la que se verificó que conforme con lo dispuesto por el artículo 3 del Decreto 4400 de 2004, las referidas sumas de dinero deben contabilizarse como ingresos, sin que tal contabilización las incluya como gravadas con el impuesto a las ventas.

Los valores cuestionados por la DIAN del período en discusión corresponden a ajustes o traslados de cuentas realizados en cumplimiento de las normas tributarias que regulan las actividades de las entidades sin ánimo de lucro, por lo que se trata de una diferencia de criterio, relativo a la interpretación del derecho aplicable, pero los hechos se encuentran respaldados por la contabilidad allegada.

Adujo que no procede la sanción por inexactitud, por cuanto los valores materia de diferencia en el sexto bimestre corresponden también a otros bimestres del año 2007, como se puede demostrar con los registros contables, por lo que, en su sentir, no todo «error» en las declaraciones da lugar a la imposición de sanciones, en tanto deben ser proporcionales al daño que se genere.

**CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación[[13]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn13" \o "):

Indicó que en este caso se advirtió la diferencia entre los ingresos registrados en la contabilidad y los declarados por la actora como no gravados, respecto de los que no suministró soporte que así lo demostrara, y tampoco se evidenció que la demandante llevara registros contables en los que separara los ingresos gravados de los excluidos, por lo que los mayores ingresos son gravados.

Resaltó que fue el mismo contribuyente el que incurrió en un hecho sancionable, pues a pesar de haber manifestado que corresponden a otros períodos gravables,  en la corrección a su declaración del IVA incluyó todos estos mayores ingresos como excluidos en el sexto bimestre, y al momento de verificar su contabilidad se encontró que fueron registrados en ese período sin la prueba que demostrara tal condición.

Adujo que la clasificación de los ingresos por decisión de la junta directiva no es un argumento que desvirtúe la glosa en los términos en que fue modificada por la DIAN, por el contrario, eso sustenta que se causaron en el bimestre en discusión.

Afirmó que para aceptar los ingresos como no gravados, la contribuyente debe cumplir con los requisitos establecidos por la ley, entre otros, la correcta diferenciación en la contabilidad de las ventas y servicios gravados de los que no lo son, so pena de que la administración determine que la totalidad de esas operaciones *«no identificadas»* corresponden a bienes y servicios gravados con la tarifa general, de conformidad con lo establecido por el [artículo 763](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=946" \o "Estatuto Tributario CETA) de E.T.

Señaló que procede la sanción por inexactitud, pues está probado que la demandante declaró ingresos gravados como no gravados, para determinar un menor impuesto. Tal conducta se traduce en que introdujo en la declaración tributaria datos o factores equivocados que condujeron a que se declarara un menor saldo a pagar.

**LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Atlántico, en sentencia del 16 de mayo de 2014, declaró de oficio probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa. En consecuencia, se inhibió para pronunciarse sobre el fondo del asunto, con fundamento en lo siguiente[[14]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn14" \o "):

Indicó que el hecho de que la demandante hubiese interpuesto el recurso de reconsideración por fuera de los dos meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial de revisión excluye la posibilidad de acudir a la jurisdicción para demandar la nulidad del acto definitivo (liquidación oficial de revisión), pues debe entenderse que cuando el mismo es rechazado por extemporáneo, equivale a tenerlo por no presentado.

Afirmó que si bien la demandante podía acudir directamente a la jurisdicción a través de la figura *per saltum*, prescindiendo del recurso de reconsideración, siempre que haya atendido el requerimiento especial, como en efecto lo hizo con el escrito radicado el 24 de septiembre de 2010, lo cierto es que en este caso la actora sí hizo uso del recurso, pero fue inadmitido por extemporáneo, situación que eliminó la posibilidad consagrada en el parágrafo del [artículo 720](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896" \o "Estatuto Tributario CETA) del ET.

Advirtió que como se ejercitó el recurso de reconsideración, se imponía, a efectos del debido agotamiento de la vía gubernativa, cuestionar la legalidad del auto inadmisorio del mismo, dado que en estos eventos la jurisprudencia ha señalado que para estudiar el fondo de las pretensiones es menester demandar tanto el acto definitivo como el auto inadmisorio del recurso y el que lo confirma. Ello, porque si no se demanda la inadmisión, continúa haciendo parte del ordenamiento jurídico y resulta de obligatorio cumplimiento para la administración y el contribuyente, exigencia que no se surtió en este caso.

**RECURSO DE APELACIÓN**

La parte **demandante**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente[[15]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn15" \o "):

Señaló que el *a quo* vulneró el derecho al debido proceso al no pronunciarse sobre los aspectos de fondo planteados en la demanda y promover de oficio una discusión que no había sido planteada por ninguna de las partes.

Afirmó que la contribuyente estaba facultada para acudir a la jurisdicción directamente, en aplicación de la figura *per saltum*, como lo prevé el parágrafo del [artículo 720](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896" \o "Estatuto Tributario CETA) del ET, con la exigencia de atender el requerimiento especial, prescindir del recurso de reconsideración y radicar la demanda dentro de los cuatro meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial, requisitos que en este caso se cumplieron.

Adujo que si bien se presentó el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, fue rechazado por extemporáneo, por lo que ese hecho equivale a tenerlo por no presentado, situación que la habilitó para interponer la demanda *directamente,* sin que se configurara la excepción de inepta demanda.

Solicitó que una vez controvertido el punto anterior, se estudiaran los argumentos de fondo expuestos en la demanda.

**ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La demandante**reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación[[16]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn16" \o ").

**La demandada**se remitió a lo expuesto en la contestación de la demanda en cuanto al fondo del asunto[[17]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn17" \o "). Agregó que no es del caso un análisis de fondo en tanto que la parte actora no cumplió con el requisito previo de agotamiento de la vía gubernativa para poder acudir a la jurisdicción, pues además de responder al requerimiento especial, debió prescindir de la interposición del recurso de reconsideración y acudir a directamente dentro de los cuatro meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirmara la sentencia apelada.

Señaló que el Tribunal no promovió una nueva controversia, pues en la demanda se expresó concretamente que de conformidad con lo preceptuado por el parágrafo del [artículo 720](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896" \o "Estatuto Tributario CETA) del E.T., decidió acudir directamente a la jurisdicción, prescindiendo del recurso de reconsideración, toda vez que atendió en debida forma el requerimiento especial.

Destacó que no se puede entender como no presentado un recurso de reconsideración que fue rechazado por extemporáneo, por cuanto se desconocería la firmeza del acto definitivo y, además, porque el auto inadmisorio del recurso debe demandarse ante la jurisdicción con el fin de desvirtuar su legalidad.

Advirtió que el contribuyente interpuso el recurso extemporáneamente y la DIAN lo inadmitió, por lo que la existencia de este acto y sus efectos no se pueden dejar de lado para examinar la legalidad de la liquidación oficial de revisión.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

La Sala decide sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, modificó la declaración del IVA por el sexto bimestre del año 2007, presentada por CORPORACIÓN COUNTRY CLUB BARRANQUILLA e impuso sanción por inexactitud.

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala determinar: i) si procede la excepción de inepta demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa, ante la interposición extemporánea del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión. En caso de que se establezca la procedencia de acudir a la figura *per saltum* ante la jurisdicción, la Sala procederá a analizar la legalidad del acto administrativo definitivo, dentro del marco de los cargos planteados en la demanda.

Conforme con la apelación, la recurrente consideró que en su caso se surtió en debida forma la vía gubernativa, por cuanto el hecho de que se haya interpuesto el recurso de reconsideración en forma extemporánea y que haya sido inadmitido por la DIAN, no es impedimento para presentar la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, porque se debe entender que cuando ocurre tal situación, equivale a tenerlo por no presentado, lo que habilita para que el contribuyente acuda a solicitar la nulidad de los actos directamente*,*por haberse atendido en debida forma el requerimiento especial e interponer la demanda dentro del término de caducidad previsto en el artículo 136 del CCA.

**Agotamiento de la vía gubernativa como presupuesto procesal para acceder a la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. Reiteración Jurisprudencial****[[18]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn18" \o ")**

El artículo 135 del Código Contencioso Administrativo dispone que para demandar acto particular en nulidad y restablecimiento del derecho, se debe agotar previamente la vía gubernativa mediante acto expreso o presunto por silencio negativo. Dicha norma trae como excepción que las autoridades administrativas no hubieran dado la oportunidad de interponer lo recursos procedentes, caso en el cual los interesados pueden demandar directamente los correspondientes actos.

Por su parte, el artículo 63 del mismo Código señala que la vía gubernativa se agota cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso (artículo 62 [1] *ibídem*); los recursos interpuestos se hayan decidido (artículo 62 [2] *ibídem*), y cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o queja.

De lo anterior se desprende que para acudir válidamente a la jurisdicción de lo contencioso administrativo, es necesario el agotamiento previo de la vía gubernativa; se trata, entonces, de un presupuesto procesal de la acción.

En el procedimiento tributario, el [artículo 720](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896" \o "Estatuto Tributario CETA)del ET dispone que contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos proferidos por la DIAN, procede el recurso de reconsideración, el cual deberá interponerse dentro de los dos meses siguientes a la notificación del respectivo acto. Término que se empieza a contar el mismo día en el que se surte la notificación del acto administrativo cuestionado y no al día siguiente, porque no se trata de un plazo fijado en días[[19]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn19" \o ").

Por su parte, el [artículo 722](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=898" \o "Estatuto Tributario CETA) ib., señala los requisitos para la procedencia del recurso de reconsideración y, en el literal b), prescribe que debe presentarse dentro del término legal, en los siguientes términos:

**«[ARTÍCULO 722](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=898" \o "Estatuto Tributario CETA). REQUISITOS DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN.**El recurso de reconsideración deberá cumplir los siguientes requisitos:

a. Que se formule por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad.

b. Que se interponga dentro de la oportunidad legal.

c. Que se interponga directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o se acredite la personería si quien lo interpone actúa como apoderado o representante. Cuando se trate de agente oficioso, la persona por quien obra, ratificará la actuación del agente dentro del término de dos (2) meses, contados a partir de la notificación del auto de admisión del recurso; si no hubiere ratificación se entenderá que el recurso no se presentó en debida forma y se revocará el auto admisorio.

d. Para estos efectos, únicamente los abogados podrán actuar como agentes oficiosos.»

En ese orden, si el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial se interpuso dentro del término establecido por la ley, con el cumplimiento de los demás requisitos previstos en el [artículo 722](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=898) del E.T., con la decisión del mismo se entiende agotada la vía administrativa, de manera que el contribuyente puede acudir ante la jurisdicción, para debatir su legalidad.

De lo anterior se destaca que la regla general, respecto del recurso de reconsideración, en el caso de la liquidación oficial, es su obligatoriedad para agotar la vía gubernativa, salvo que el contribuyente se acoja a la excepción prevista en el parágrafo del [artículo 720](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896) del ET.

De manera que, para debatir la legalidad de la liquidación oficial en sede jurisdiccional el contribuyente tiene dos opciones: (i) agotar en debida forma la vía gubernativa a través de la interposición del recurso de reconsideración, atendiendo las formalidades y el plazo previsto en la ley [arts. [720](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896) y [722](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=898) del ET], o (ii) acudir en forma directa (*per saltum*), siempre que se haya atendido en debida forma el requerimiento especial (parágrafo [art. 720](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896) *ib*.) y se presente la demanda contra la liquidación oficial dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su notificación.

Ahora bien, se entiende que el contribuyente se acoge a dicha excepción, en principio, cuando se abstiene de interponer el recurso de reconsideración. Sin embargo, puede ocurrir que el contribuyente interponga el recurso de reconsideración de manera extemporánea, lo que origina su inadmisión y, a su vez, al presentar la demanda, se acoja a lo previsto en el parágrafo del [artículo 720](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896) del ET porque atendió en debida forma el requerimiento especial.

Para los casos en los que se presenta esa última situación, la posición actual de la Sala, como se ha dispuesto en los diversos pronunciamientos citados anteriormente, es que cuando se presenta en forma extemporánea el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, se entiende que no se presentó.

No obstante, para la Sección, la interposición del recurso de reconsideración en forma extemporánea contra la liquidación oficial de revisión y su consecuente inadmisión, abre la posibilidad de que el contribuyente acuda *per saltum*en demanda del acto administrativo definitivo ante esta jurisdicción, siempre que se cumplan los presupuestos señalados en el parágrafo del [artículo 720](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896) del ET, esto es, atender en debida forma el requerimiento especial e interponer la demanda dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial de revisión.

En ese sentido, la Corporación ha señalado que *«la extemporaneidad en la interposición del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial surte el mismo efecto que la no presentación. La excepción a la regla general -la interposición obligatoria de los recursos-, prevista en el parágrafo del*[*artículo 720*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896)*del ET, tiene su razón de ser en el hecho de que si se atiende en debida forma el requerimiento especial, no es indispensable impugnar el acto administrativo, pues por vía de la respuesta al requerimiento, el contribuyente pudo exponer sus argumentos y la Administración estudiarlos, por lo que es claro, tuvo la oportunidad de revisar su actuación con el fin de modificarla, revocarla o aclararla»****[[20]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn20" \o ")***.

Caso contrario es el de las demás actuaciones de la Administración, en las que no media la expedición de un requerimiento especial, como en la liquidación de aforo o en los actos administrativos que imponen sanciones, porque al no estar cobijados por la excepción prevista en el parágrafo del [artículo 720](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896" \o "Estatuto Tributario CETA) del ET, en todos los casos es indispensable que agoten la vía gubernativa como condición *sine qua non* para demandar la actuación.

En este orden de ideas y conforme con el criterio de la Sala que se reitera, el concepto de que es necesario no haber interpuesto el recurso de reconsideración para acudir*per saltum* ante el juez, también cobija el evento del recurso inadmitido por extemporáneo.

Así, la Sala reitera que, en el evento en el que el contribuyente haya interpuesto el recurso de reconsideración en forma extemporánea, medie acto administrativo que así lo declare (auto inadmisorio) y este no sea controvertido por el interesado, no resulta forzoso demandar la nulidad del acto administrativo que inadmitió el recurso de reconsideración por extemporáneo.

En los casos en que se acude *per saltum*, el término de caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho (en vigencia del CCA) se contabilizará a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión, incluso, si la parte actora optó por demandar la actuación por medio de la cual se rechazó por extemporáneo el recurso de reconsideración y la actuación de la Administración resulta legal.

Lo anterior, se reitera, porque el término de los cuatro (4) meses a los que se refiere el parágrafo del [artículo 720](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896) del ET no se puede contabilizar a partir de la notificación del auto inadmisorio del recurso de reconsideración, sino desde la notificación del acto definitivo, esto es, la liquidación oficial.

Además, como también lo señaló la Sala, *«no es acertado concebir que la interposición del recurso de reconsideración y su posterior inadmisión por extemporáneo constituya una forma de interrumpir el término de los cuatro (4) meses con los que cuenta el contribuyente para demandar per saltum la nulidad de la liquidación oficial».*

En conclusión, cuando se observe que el contribuyente interpuso el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial del revisión en forma extemporánea pero, se evidencie que el administrado atendió en debida forma el requerimiento especial y que la demanda contra la liquidación oficial se presentó dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su notificación, es del caso admitir que la parte actora acude *per saltum* ante esta jurisdicción y, por ende, procede el estudio del fondo del asunto.

Igual tratamiento se debe dar en los eventos en los que a pesar de ser legal la decisión de la Administración al rechazar por extemporáneo el recurso de reconsideración, la parte actora decide atacar esta actuación junto con la liquidación oficial, caso en el cual, el término de caducidad de la acción se contabilizará a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión (parágrafo del [artículo 720](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896) del ET).

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

  El 21 de junio de 2010, la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, formuló el Requerimiento Especial 022382010000172, notificado el 24 de junio de 2010, en el cual propuso modificar el saldo a pagar declarado[[21]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn21" \o ").

  El 24 de septiembre de 2010, la contribuyente dio respuesta al requerimiento especial[[22]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn22" \o ").

  El 22 de marzo de 2011, la Dirección Seccional de Impuesto de Barranquilla, expidió la Liquidación Oficial de Revisión 022412011000098, notificada por correo el 23 de marzo de 2011[[23]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn23" \o "), a través de la cual modificó la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por la Corporación Country Club de Barranquilla por el sexto bimestre del año gravable 2007.

  La demandante presentó el recurso de reconsideración el 24 de mayo de 2011[[24]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn24" \o ").

  En vista de que el recurso de reconsideración fue interpuesto de manera extemporánea, la DIAN lo inadmitió por Auto 900073 - 000797 de 22 de junio de 2011[[25]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn25" \o ").Dicho acto fue notificado el 30 de junio de 2011[[26]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn26" \o "), y contra este no se interpuso el recurso de reposición.

  El 21 de julio de 2011, la parte actora radicó ante el Tribunal Administrativo del Atlántico, la respectiva demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra la liquidación oficial[[27]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn27" \o ").

En efecto, como se advierte,la Liquidación Oficial de Revisión **022412011000098** del 22 de marzo de 2011, expedida por la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, por la que se modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas presentada por la contribuyente por el sexto bimestre del año 2007, se **notificó el 23 de marzo de 2011**, por lo que, conforme con el [artículo 720](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896) del ET, la sociedad demandante contaba con el término de dos meses para interponer el recurso de reconsideración, esto es,  hasta el 23 de mayo del mismo año.

No obstante, como el recurso de reconsideración se interpuso el **24 de mayo de 2011**, es decir, por fuera del término legal, resultaba procedente su inadmisión por extemporáneo, como en efecto lo dispuso la DIAN en el Auto 900073 - 000797 del 22 de junio de 2011.

En consideración a lo expuesto anteriormente, debido a que el recurso de reconsideración fue inadmitido por extemporáneo, la demandante quedaba habilitada para acudir*per saltum* ante esta jurisdicción en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, porque el referido recurso se tiene por no presentado y la sociedad atendió en debida forma el requerimiento especial, aspecto que no fue controvertido por la DIAN.

Se advierte entonces que, en este caso, la liquidación oficial de revisión se notificó el **23 de marzo de 2011**, razón por la cual, los cuatro (4) meses con que contaba la sociedad para demandarla vencían el **24 de julio de 2011**, y comoquiera que la demanda se radicó ante el Tribunal Administrativo del Atlántico el **21 de julio del 2011**, es claro que su presentación se hizo dentro del término legal, por lo que no operó el fenómeno de la caducidad de la acción.

En ese contexto, como la contribuyente interpuso la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho dentro de los  *cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial*, según lo dispone el parágrafo del [artículo 720](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896) del ET, la Sala revocará la decisión inhibitoria del Tribunal  procederá a estudiar la pretendida nulidad del acto definitivo, a partir de los cargos planteados en la demanda, en tanto se reconoce que la parte actora actuó en aplicación de la figura *per saltum*.

**Ingresos brutos por operaciones no gravadas**

La actora expresó que la diferencia entre los ingresos registrados en la contabilidad y los declarados ($838.735.000) se debió a que $259.943.999 corresponden a los bimestres primero al quinto del 2007 y no solo al sexto bimestre.

Señaló que los demás ingresos declarados en el período en discusión como no gravados ($578.792.000) corresponden al traslado de las cuentas de patrimonio, producto de la reclasificación de valores recibidos en forma anticipada en el año 2006, a valores recibidos en los bimestres quinto y sexto del 2007, divididos en ingresos anticipados del fondo de reservas de 2006 al fondo de reservas año 2007, «*derecho uso de lockers y canchas deportivas»*, así como a donaciones recibidas en marzo de 2007 y ajustes en la cuenta de rendimientos financieros.

Afirmó que esa reclasificación de las cuentas se dio previa autorización de la junta directiva de la corporación, como consta en el Acta 1004, en la que se verificó que conforme con lo dispuesto por el artículo 3 del Decreto 4400 de 2004, las referidas sumas de dinero deben contabilizarse como ingresos, sin que tal contabilización las incluya como gravadas con el impuesto a las ventas.

Adujo que no procede la sanción por inexactitud, por cuanto las diferencias registradas en el bimestre en discusión se dan porque se trata de ingresos que corresponden a otros períodos, lo cual, en su sentir, constituye una diferencia de criterios.

La responsabilidad por el impuesto a las ventas de los clubes, conforme a las previsiones de los artículos [420](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=519), literal b), [441](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=555), [460](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=577) y [476](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=595) del ET, deriva de los servicios prestados a los asociados y/o terceros, en razón de la actividad ejercida, conforme con su objeto social.

La base imponible en «servicio de clubes», según el [artículo 460](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=577) ib., está conformada por *«todo pago que reciba el club de sus asociados o de terceros, por cualquier concepto que constituya ingreso en razón de su actividad»*.

Ahora bien, el [artículo 746](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=923) del Estatuto Tributario establece que «*Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija».*

La presunción de veracidad admite prueba en contrario y la autoridad fiscal, para asegurar el «*efectivo cumplimiento de las normas sustanciales»,*puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el [artículo 684](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=851) del Estatuto Tributario[[28]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn28" \o ").

Así pues, la carga probatoria de desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y de las respuestas a los requerimientos corresponde en principio a la autoridad tributaria, y se traslada al contribuyente frente a una comprobación especial o una exigencia legal[[29]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn29" \o ").

El [artículo 742](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=919" \o "Estatuto Tributario CETA) del Estatuto Tributario señala que la determinación de tributos se debe fundar en los hechos que aparezcan probados en el expediente, y son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y por la legislación civil[[30]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn30" \o "); no obstante, el [artículo 743](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=920" \o "Estatuto Tributario CETA) *ibídem* señala que la idoneidad[[31]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn31" \o ") de los mismos depende de las exigencias legales para demostrar determinados hechos.

En ese orden de ideas, el [artículo 772](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=960) del Estatuto Tributario[[32]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn32" \o "), establece que la contabilidad constituye un medio de prueba admisible en materia fiscal, y los artículos [773](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=961" \o "Estatuto Tributario CETA) [[33]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=961" \o "Estatuto Tributario CETA) y [774](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=962" \o "Estatuto Tributario CETA) [[34]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=962" \o "Estatuto Tributario CETA) ib.señalan la forma y requisitos para llevarla y para que constituya prueba suficiente.

Uno los requisitos referidos es que la contabilidad esté respaldada por «*comprobantes internos y externos»*, a fin de comprobar que la información registrada es real y cuenta con el correspondiente soporte.

Por su parte, el [artículo 763](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=946) del Estatuto Tributario establece que *«cuando la contabilidad del responsable no permita identificar los bienes vendidos o los servicios prestados, se presumirá que la totalidad de las ventas y servicios no identificados corresponden a bienes o servicios gravados con la tarifa más alta de los bienes que venda el responsable»*.

La norma en cita permite a la DIAN considerar ingresos gravados en cabeza del responsable del impuesto, cuando detecta que la contabilidad del responsable no permite identificar y distinguir las ventas y servicios gravados de los que no lo son. Así, en concordancia con lo previsto en el artículo 167 del CGP (carga de la prueba) y en virtud de la carga dinámica de la prueba, corresponde al contribuyente demostrar los hechos que pretende hacer valer.

La Sala destaca que, en el caso, los cuestionados ingresos registrados como no gravados fueron desconocidos por la DIAN, al constatarse que fueron obtenidos en otros bimestres y que, de acuerdo con la información suministrada por la contribuyente, hay diferencias entre lo declarado y lo contabilizado. Diferencia que, luego de advertida por la actora, la registró en su totalidad dentro de la declaración del 6º bimestre del 2007, sin tener en cuenta que se trataba de ingresos que no se causaron en ese período.

En ese sentido, como lo señaló la Administración, si la actora reportó esos ingresos como no gravados, lo primero que se exige es que en la contabilidad hayan sido registrados en cuentas separadas, en las cuales se identifique los que corresponden a gravados y a los excluidos, situación que no ocurrió en el caso.

Adicional a lo anterior, frente a los demás ingresos señalados por la demandante como *«ingresos anticipados del fondo de reservas de 2006 al fondo de reservas año 2007, derecho uso de lockers y canchas deportivas, así como donaciones recibidas en marzo de 2007»*, se observa que, además de haber sido declarados en un período al que no corresponden, la contribuyente tampoco demostró que se tratara de conceptos que tuvieran el carácter de excluidos del impuesto sobre las ventas.

Por lo demás, el hecho de que conforme con el acta de junta directiva se hubiera dispuesto la declaración de esos ingresos en la condición de no gravados, ello no desvirtúa las conclusiones de la administración en cuanto a la calidad de los conceptos discutidos así como la forma de acreditarlos, frente a lo cual se insiste en que la carga de demostrar lo pretendido, corresponde a quien la alega, esto es, a la demandante, lo que no ocurrió en el caso.

Ahora bien, el certificado de revisor fiscal aportado por la actora, que consta de un folio, solo señala que *«los registros realizados en la contabilidad de la Corporación mediante los comprobantes que se relacionan fueron realizados en virtud de lo estipulado en el Decreto 4400 de diciembre 30 de 2004»*[[35]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn35" \o "), sin embargo, aunado a lo anterior, conforme con el criterio de la Sala[[36]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn36" \o "), este documento no cuenta con un grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse, pues la calidad de prueba suficiente que le otorga la norma tributaria no puede limitarse a simples afirmaciones sobre las operaciones, carentes de respaldo documental.

En síntesis, la Sala advierte que la actora, sin  realizar esfuerzo probatorio que permita llevar al convencimiento que resulte favorable a sus intereses, se limitó a afirmar que los ingresos discutidos no eran gravados, sin entrar a controvertir con prueba idónea, ni menos desvirtuar los argumentos expuestos por la administración para su rechazo.

En consecuencia, los cargos de la apelación no están llamados a prosperar.

**Sanción por inexactitud**

De acuerdo con el [artículo 647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804" \o "Estatuto Tributario CETA) del Estatuto Tributario, «*Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable».*

La sanción por inexactitud impuesta a la actora es procedente, pues en la declaración del IVA del sexto bimestre de 2007, omitió ingresos gravados de los que se derivó un menor impuesto a cargo, lo cual constituye una conducta sancionable, conforme con la disposición citada.

Ahora bien, la Sala advierte que en desarrollo del artículo 29 de la Constitución, el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016[[37]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn37" \o "), que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, estableció en el parágrafo 5 que *«el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior».*

Al respecto, la Sala observa que la sanción por inexactitud consagrada en el [artículo 647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804" \o "Estatuto Tributario CETA) del Estatuto Tributario[[38]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn38" \o "), fue modificada por la Ley 1819 de 2016[[39]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftn39" \o "), al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

Por lo tanto, la Sala revocará la sentencia apelada y declarará la nulidad parcial de los actos demandados, en lo referente al valor de la sanción por inexactitud, conforme con lo expuesto en esta providencia.

En consecuencia, la Sala procederá a recalcular la sanción por inexactitud correspondiente al impuesto sobre las ventas del **sexto** bimestre del año gravable 2007, a cargo de la actora, así:

**Sexto [6] Bimestre año 2007**

**Liquidación de la sanción por inexactitud**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **LIQUIDACIÓN OFICIAL** | **CONSEJO DE ESTADO** |
| Saldo a pagar declaración privada | $156.815.000 | $156.815.000 |
| Saldo a pagar determinado (sin sanción) | $291.013.000 | $291.013.000 |
| Base para determinar la sanción | $134.198.000 | $134.198.000 |
| Porcentaje aplicado por sanción | **160%** | **100%** |
| **SANCIÓN POR INEXACTITUD** | **$214.716.000** | **$134.198.000** |

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

**F  A  L  L  A**

**1. REVOCAR**la sentencia del 16 de mayo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico. En su lugar se dispone:

***«PRIMERO: DECLARAR****la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión Nº 022412011000098 del 22 de marzo de 2011, mediante la cual la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Barranquilla modificó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto bimestre del año gravable 2007 presentada por Corporación Country Club Barranquilla, conforme a lo expuesto en esta providencia.*

***SEGUNDO:******A título de restablecimiento del derecho****,****FIJAR****la sanción por inexactitud, de acuerdo con la liquidación contenida en esta providencia».*

**2. NEGAR** las demás pretensiones de la demanda.

**RECONOCER PERSONERÍA** a la doctora Miryam Rojas Corredor para representar a la DIAN, en los términos del poder conferido, que obra en el folio 1042 del cuaderno principal.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref1" \o ") Fls. 955 a 968 c.p.

[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref2" \o ") Conforme con el certificado de existencia y representación de la Cámara de Comercio de Barranquilla, el objeto de la corporación se concreta en «actividades del deporte aficionado, sociales, recreativas y culturales» - Fl. 47 vto. c. 1.

[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref3" \o ") Fl. 397 c.a.

[[4]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref4" \o ") Fls. 32 y 34 c.a.

[[5]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref5" \o ") Fl. 398 c.a.

[[6]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref6" \o ") Fls. 459 a 468 c.a.

[[7]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref7" \o ") Fls. 469 a 482 c.a.

[[8]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref8" \o ") Fls. 694 a 707 c.a.

[[9]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref9" \o ") Fls. 709 a 735 c.a.

[[10]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref10" \o ") Fls. 940 a 941 c.a.

[[11]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref11" \o ") Fl. 29 c.p.

[[12]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref12" \o ") Fls. 1 a 28 c.a.

[[13]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref13" \o ") Fls. 351 a 356 c.p.

[[14]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref14" \o ") Fls. 955 a 958 c.p.

[[15]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref15" \o ") Fls. 970 a 979 c.p.

[[16]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref16" \o ") Fls. 1001 a 1010 c.p.

[[17]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref17" \o ") Fls. 1011 a 1015 c.p.

[[18]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref18" \o ") Sentencias del 5 de octubre de 2016, Exp. 20311, C.P. Jorge Octavio Ramírez, Ramírez, Actor: Sociedad Rodríguez Jaramillo, y del 10 de octubre del 2018, Exp. 22461, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, Actor: John Jairo Hernández Cárdenas, entre otras.

[[19]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref19" \o ") Sobre el punto, ver las sentencias del 30 de agosto de 2007, Exp. 15517, C.P. Dra. Ligia López Díaz, del 23 de abril de 2009, Exp. 16536, C.P. Dr. Héctor Romero Díaz, del 25 de marzo de 2010, Exp. 16831, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 15 de julio de 2010, Exp. 16919, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; y del 5 de octubre de 2016, **Exp. 20311**, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

[[20]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref20" \o ") Sentencia del 5 de octubre de 2016, Exp. 20311, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

[[21]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref21" \o ") Fls. 459 a 468 c.a.

[[22]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref22" \o ") Fls. 469 a 482 c.a.

[[23]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref23" \o ") Guía de entrega 1043664980 de Servientrega (Fls. 691 a 693 c.a.)

[[24]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref24" \o ") Fls. 709 a 736 c.a.

[[25]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref25" \o ") Fls. 941 a 942 c.a.

[[26]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref26" \o ") Fl. 943 c.a.

[[27]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref27" \o ") Fl. 29 c.p.

[[28]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref28" \o ") E.T. ***«***[***Art. 684***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=851)***. Facultades de fiscalización e investigación.****La**Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:*

*a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.*

*b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.*

*c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.*

*d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.*

*e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.*

*f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación (…)».*

[[29]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref29" \o ") [Artículo 746](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=923) del E.T.

[[30]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref30" \o ") Código de Procedimiento Civil (hoy Código General del Proceso).

[[31]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref31" \o ") Aptitud legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho.

[[32]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref32" \o ") E.T. ***«***[***Art. 772***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=960)***. La contabilidad como medio de prueba.****Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma».*

***[[33]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref33" \o ")***E.T. ***«***[***Art. 773***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=961)***. Forma y requisitos para llevar la contabilidad.****Para efectos fiscales, la contabilidad de los comerciantes deberá sujetarse al título IV del libro I, del Código de Comercio y:*

*1. Mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras. Las operaciones correspondientes podrán expresarse globalmente, siempre que se especifiquen de modo preciso los comprobantes externos que respalden los valores anotados.*

*2. Cumplir los requisitos señalados por el gobierno mediante reglamentos, en forma que, sin tener que emplear libros incompatibles con las características del negocio, haga posible, sin embargo, ejercer un control efectivo y reflejar, en uno o más libros, la situación económica y financiera de la empresa».*

***[[34]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref34" \o ")***E.T.***«***[***Art. 774***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=962)***. Requisitos para que la contabilidad constituya prueba.****Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, estos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:*

*1. Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso;*

*2. Estar respaldados por comprobantes internos y externos;*

*3. Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural;*

*4. No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley;*

*5. No encontrarse en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio».*

[[35]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref35" \o ") Fl. 59 c.p.

[[36]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref36" \o ") Ver entre otras, sentencias del 27 de enero de 2011, Exp 17222, del 21 de junio de 2018, Exp. 22154, C.P. Milton Chaves García y del 30 de mayo de 2019, Exp. 23140, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

[[37]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref37" \o ") Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

[[38]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref38" \o ") [**Artículo 647**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804)**. Sanción por inexactitud.** […]

**La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%)** de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

[[39]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37802" \l "_ftnref39" \o ") Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el [artículo 648](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=805) del E.T.