

**REPÚBLICA DE COLOMBIA**



**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**Consejera Ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá D.C. ocho (8) de junio de dos mil dieciséis (2016)

**Radicación:** 08001-23-31-000-2002-02858-01

**No. Interno:** (20834)

**Acción:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

**Demandante:** JANNA MOTOR'S S.A. (NIT. 802000849-5)

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

**Asunto:** *Impuesto sobre las ventas – Bimestres 1º y 2º del año gravable  
1998*

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 2 de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que negó las pretensiones de la demanda.

### ANTECEDENTES

JANNA MOTOR'S S.A. presentó las declaraciones del impuesto sobre las ventas – IVA, correspondientes a los bimestres primero y segundo del año gravable 1998, así:

| IVA-1º bimestre de 1998 |                |               |               |           |
|-------------------------|----------------|---------------|---------------|-----------|
|                         | Fecha Present. | Saldo a pagar | Saldo a favor | Fl.       |
| Declaración             | 12 En./99      | \$0           | \$180.298.000 | 26 cuad.1 |
| IVA-2º bimestre de 1998 |                |               |               |           |
|                         | Fecha Present. | Saldo a pagar | Saldo a favor | Fl.       |
| Declaración             | 12 En./99      | \$0           | \$159.853.000 | 95 cuad.1 |

La DIAN practicó inspección tributaria y contable<sup>1</sup> al contribuyente respecto de los bimestres 1 y 2 del periodo gravable 1998, según consta en el acta que obra en los folios 144 a 164 del cuaderno 1.

El 22 de febrero de 2001, la administración expidió Requerimiento Especial 020632001000018<sup>2</sup> mediante el cual propuso modificar la declaración privada del **primer bimestre del año gravable 1998**, con fundamento en que el contribuyente omitió registrar compras destinadas a operaciones gravadas, razón por la cual aplicó la presunción prevista en el artículo 760 E.T., que dio

<sup>1</sup> 28 de marzo/01 - 1º bim./98 fls. 144 a 157 cuaderno 1.

<sup>2</sup> Fls. 27 a 40 Cuaderno 1.



como resultado un saldo a favor de \$106.219.000, de los \$180.298.000 declarados en la liquidación privada, para una diferencia de \$74.079.000, propuso una sanción de \$20.292.000 incluyendo una sanción por corrección de sanciones de \$4.665.000. En el requerimiento especial también se propuso imponer sanciones: i) por libros de contabilidad al establecerse que el contribuyente no llevaba libro de inventarios y balances; ii) al contador público que firmó la declaración del primer bimestre del año gravable 1998.

El 1º de marzo de 2001, la Administración profirió el Requerimiento Especial 020632001000023<sup>3</sup> para la **declaración de IVA del segundo bimestre de 1998**. Modificó el saldo a favor sin solicitud de devolución de \$159.853.000 declarados a \$65.615.000, para una diferencia de \$94.238.000 con base en que en la modificación de la liquidación privada del primer bimestre del mismo año gravable incidía en la declaración correspondiente al segundo bimestre; no se liquidó en debida forma la sanción por corrección de las declaraciones y corrección de sanciones previstas en los artículos 644 y 701 del ET. Por lo tanto, se propuso una sanción de \$20.279.000, que incluye la sanción por corrección de sanciones de \$4.652.000.

En este requerimiento también se propuso sanción al contador público en los mismos términos expuestos en el requerimiento especial del 1er bimestre de 1998.

---

<sup>3</sup> Fls. 96 a 105 Cuaderno 1.



El contribuyente respondió los dos requerimientos antes mencionados<sup>4</sup>.

La Administración profirió las Liquidaciones Oficiales de Revisión 02042001000220 del 13 de noviembre de 2001<sup>5</sup> y 020642002000227 del 26 de noviembre de 2001<sup>6</sup>, respecto de los bimestres primero y segundo del año gravable 1998, respectivamente, en las que confirmó las modificaciones propuestas en los requerimientos especiales.

Previo interposición del recurso de reconsideración contra ambas Liquidaciones Oficiales<sup>7</sup>, la Administración confirmó los actos recurridos mediante Resoluciones 020662002000002 del 21 de junio de 2002<sup>8</sup> y 020662002000003 del 21 de agosto de 2002<sup>9</sup>, para los bimestres primero y segundo del año gravable 1998, respectivamente.

## **DEMANDA**

JANNA MOTOR'S S.A., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones<sup>10</sup>:

*“Con base en los hechos expuestos y los fundamentos de derechos expresado anteriormente, en mi carácter de apoderado especial de JANNA*

---

<sup>4</sup> Fls. 54 a 59

<sup>5</sup> Fls. 41 a 59 Cuaderno 1

<sup>6</sup> Fls. 113 a 124 Cuaderno 1

<sup>7</sup> Fls. 60 a 65 (1º. Bim/98) y fls. 125 a 128 (2º. Bim/98) cuaderno 1.

<sup>8</sup> Fls. 65 a 79 Cuaderno 1

<sup>9</sup> Fls. 129 a 143 Cuaderno 1

<sup>10</sup> Fls 1 a 23 cuaderno 1.

*MOTOR'S S.A. atentamente solicito al H. Tribunal Administrativo del Atlántico que mediante el trámite señalado en el Código Contencioso Administrativo, por Sentencia definitiva se declare la Nulidad de los siguientes actos administrativos [Sic]:*

- 1) Liquidación de Revisión No. 0220 de 13 de noviembre de 2.001 practicada a JANNA MOTOR'S S.A. por la Administración de Impuestos Nacionales de Barranquilla, por el Impuesto de Ventas 1998 Primer Bimestre.*
  - 2) Resolución No. 002 de 21 de agosto de 2.002 de la Administración de Impuestos Nacionales de Barranquilla, que confirmó la anterior Liquidación de Revisión.*
  - 3) Liquidación de Revisión No. 0227 de 21 de agosto del 2.002 practicada a JANNA MOTRO'S S.A. por la Administración de Impuestos Nacionales de Barranquilla, por el Impuesto de Ventas 1998 Segundo Bimestre.*
  - 4) Resolución No. 003 de 21 de agosto de 2.002 de la Administración del Impuestos [sic] Nacionales de Barranquilla, que confirmó la anterior Liquidación de Revisión.*
  - 5) Que con base en la Prueba Contable que practiquen en esta demanda los Peritos Contados Públicos (Testigos Actuarios), se digne declarar el H. Tribunal Administrativo del Atlántico, que no procede adición de "ingresos por omisión de compras" en el monto de \$1.588.456.341 en el Primer Bimestre de 1998.*
- [...]"*

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política



- Artículos 566, 705, 760 y 778 del Estatuto Tributario

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

En el acta de la inspección tributaria se incurrió en el error de sostener que el saldo IVA descontable de la cuenta 24080504 por la suma de \$263.779.000, no estaba registrado en el Libro Mayor y Balance, razón por la cual se aplicó la presunción prevista en el artículo 760 del Estatuto Tributario. Sin embargo, no se tuvo en cuenta que dicho saldo se trasladó a la cuenta 24080502, cuenta del libro Mayor en la cual quedó contabilizado.

Señaló que en el recurso de reconsideración solicitó la práctica de una inspección tributaria sobre los libros de contabilidad con intervención de testigos actuarios - contadores públicos, para probar el registro del IVA – vehículos 20% y así demostrar que no hubo compras omitidas.

Dijo que la demandada negó la prueba al resolver el recurso de reconsideración, lo cual vulneró su derecho al debido proceso, por lo que, interpuso acción de tutela el 24 de septiembre de 2002 que fue resuelta en primera instancia el 10 de octubre de 2002 y está pendiente de decisión la impugnación en el Consejo de Estado<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> Tal como se observa en el Software de Gestión SIGLO XXI de la Rama Judicial, a la fecha, la impugnación de la acción de tutela a la que se refiere el demandante, fue resuelta mediante fallo del 3 de abril de 2003, Exp. 2002-02147, M.P. Dr. Mario Alario Méndez, en la que confirmó la decisión del Tribunal Administrativo del Atlántico que negó el amparo solicitado.



Sostuvo que en el recurso de reconsideración se solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre del año gravable 1998, por cuanto el requerimiento especial fue extemporáneo.

Explicó que, de acuerdo con el artículo 705 del Estatuto Tributario, el requerimiento especial debe notificarse dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación y, en el caso, la demandante presentó la solicitud el 12 de enero de 1999, por el saldo a favor registrado en la liquidación privada del IVA del primer bimestre del año gravable 1998, por tanto, con la suspensión por tres meses de la inspección tributaria, el plazo máximo para expedir el requerimiento especial era el 12 de abril de 2001; sin embargo dicho requerimiento, si bien tiene fecha de 22 de febrero de 2001, a la fecha de respuesta del mismo, esto es, 10 de mayo de 2001, no ha sido notificado a la contribuyente.

En relación con la sentencia C-096 de 2001, que declaró inexecutable la expresión «*y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo*», contenida en el artículo 566 del Estatuto Tributario, la Corte Constitucional señaló que el edicto o el aviso o publicación en un periódico de amplia circulación eran los medios de notificación idóneos, sin embargo, la demandada no practicó ninguno de los dos procedimientos.

Sostuvo que para el día 10 de mayo de 2001, fecha en que la actora respondió el requerimiento especial, no se había notificado ese requerimiento, en consecuencia, la liquidación oficial de revisión es nula. Al



respecto transcribió apartes de la Circular 37 del 28 de febrero de 2001 expedida por la DIAN, con el fin de señalar que esta contradice la Sentencia C-096 de 2001, la cual expresó que la notificación no se entiende surtida en la fecha de introducción al correo.

Contrario a lo señalado por la DIAN, el correo certificado solamente prueba el envío del aviso de notificaciones, pero no prueba la notificación del acto administrativo, pues para ello en dicha sentencia se estableció los medios idóneos como el edicto o la notificación por conducta concluyente.

En relación con la liquidación privada del impuesto a las ventas por el segundo bimestre del año gravable 1998, el demandante explicó que el requerimiento especial también se profirió extemporáneamente, toda vez que, de acuerdo con el artículo 705 del Estatuto Tributario, debió notificarse dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación. Que, por tanto, como la demandante presentó la solicitud de devolución el 12 de enero de 1999, por el saldo a favor registrado en la liquidación privada del IVA del segundo bimestre del año gravable 1998, con la suspensión por tres meses de la inspección tributaria, el plazo máximo para expedir el requerimiento especial era el 12 de abril de 2001; sin embargo dicho requerimiento, si bien tiene fecha de expedición 7 de marzo de 2001, a la fecha de respuesta del mismo, esto es, 1º de junio de 2001, no ha sido notificado a la contribuyente.



En ese sentido, conforme con los argumentos antes planteados, alegó que el segundo requerimiento especial también es nulo, por haber sido notificado extemporáneamente.

### **OPOSICIÓN**

En la oportunidad legal, el apoderado de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en escrito de contestación a la demanda, se opuso a las pretensiones de la misma, por las razones que a continuación se enuncian<sup>12</sup>:

En relación con el argumento de la demandante, según el cual, no hubo compras omitidas, explicó que la diligencia de inspección tributaria practicada arrojó las pruebas que obran en el expediente correspondiente al primer bimestre del IVA del año gravable 1998, de las cuales se desprende con certeza la omisión de registrar compras destinadas a operaciones gravadas por parte del contribuyente.

En las inspecciones se determinó que en el movimiento y saldo contable informado en la subcuenta 24080504 denominada “IVA POR COMPRAS VEHÍCULOS NACIONALES 20%”, no se registró impuesto sobre las ventas descontables por valor de \$263.779.060 y, en consecuencia, se omitieron las compras gravadas por valor de \$1.318.895.300 en los registros contables del Libro Mayor y Balances, cálculo obtenido de conformidad con lo dispuesto en el artículo 760 del Estatuto Tributario.

---

<sup>12</sup> Folios 175 a 197 Cuaderno 2



En relación con la extemporaneidad del requerimiento especial para las declaraciones del primer y segundo bimestre de 1998, la demandada explicó que la actora solicitó devolución del saldo a favor el 12 de enero de 1999, radicadas con los números 1004101060077-1 y 1004101060078-7, por tanto, los dos años establecidos en el artículo 705 del Estatuto Tributario vencían el 12 de enero de 2001, sin embargo, este término se amplió por tres meses como consecuencia de la inspección tributaria decretada de oficio, entonces, la Administración tenía hasta el 12 de abril de 2001 para notificar el requerimiento especial, notificación que, para el primer requerimiento se hizo el 23 de febrero de 2001, de acuerdo con la Planilla de Correo 218 y en cuanto al segundo requerimiento se realizó el 2 de marzo de 2001, según planilla de correo 237 de esa misma fecha.

En relación con la sentencia C-096 de 2001, que declaró la inexecutable parcial del artículo 566 del Estatuto Tributario, señaló que la DIAN una vez fue proferida la sentencia citada, expidió la Circular 0037 del 28 de febrero de 2001, en la cual estableció las directrices a seguir en el proceso de las notificaciones de los actos administrativos, según las cuales, hasta el 12 de febrero de 2001, los actos se entienden notificados en los términos del artículo 566 del Estatuto Tributario, antes de la declaratoria de inexecutable y, a partir del 13 de febrero de 2001, las notificaciones por correo se entienden surtidas en la fecha de recibo del acto administrativo.

De acuerdo con lo anterior, precisó que, en el caso concreto, contrario a lo esgrimido por el demandante, los requerimientos especiales 00018 de 22 de



febrero de 2001, y 00023 de 1º de marzo de 2001, para las declaraciones de IVA de los bimestres primero y segundo de 1998, fueron enviados por correo certificado y entregados el 23 de febrero de 2001 y 2 de marzo de 2001 por ADPOSTAL al contribuyente, según aparece consignado en las Planillas 218 y 237, donde consta que fue recibido con el sello de la demandante, lo que quiere decir que tal hecho se dio antes del vencimiento del término que la Administración tuvo para interrumpir el término de firmeza de la declaración.

En relación con la declaración de IVA del segundo bimestre del año gravable 1998, el apoderado de la DIAN afirmó que el contribuyente llevó en el renglón del saldo a favor sin solicitud de devolución o compensación la suma de \$180.298.000 generado en la declaración de ventas del primer bimestre del año 1998, este último fue desconocido por la Administración, en consecuencia, se modificó la declaración privada del segundo bimestre para determinar un saldo a favor de \$106.219.000.

Sostuvo que dentro del expediente administrativo constan las inspecciones tributaria y contable practicadas sobre los libros de contabilidad, con fundamento en las cuales la DIAN expidió el requerimiento especial, pruebas suficientes para darle plena certeza a la omisión de compras gravadas por valor de \$1.588.456.000.

Señaló que en ninguna parte de la contabilidad estaban registrados los impuestos descontables que son la base para la aplicación de la adición de ingresos por omisión de compras. Que al revisar el Libro de Mayor y Balances, el funcionario encontró en la cuenta 24080504 “IVA COMPRA



VEHÍCULOS NACIONALES 20%”, registro por \$4.880 en contraposición a lo certificado por el revisor fiscal, quien afirmó que el valor de la misma ascendía a \$263.783.940.

Dijo que en aplicación del artículo 775 del Estatuto Tributario, al haber desacuerdo entre lo registrado en el Libro Mayor y Balances y la declaración presentada, prevalecen los asientos de contabilidad, tal y como fue aplicado en el presente caso, por lo tanto, no puede el contribuyente solicitar la práctica de una inspección judicial sobre unos registros contables que no existían para la fecha en que se realizó la visita y que no fueron exhibidos.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Atlántico negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente<sup>13</sup>:

Señaló el Tribunal que al revisar el Libro Mayor y Balance, que reposa en el folio 380, se observa que en la cuenta 24080502 presentó un saldo de \$188.062.252, sin embargo, en la cuenta 24080504 se presentó un movimiento en enero de 1998 de \$4.880 y en febrero de ese mismo año careció de movimiento, lo que llevó a concluir que a pesar de que se argumentó reclasificación, en la cuenta desde la cual se trasladó el saldo (24080504), necesariamente debió existir un registro inicial, vale decir, de

---

<sup>13</sup> Folios 907 a 926 cuaderno 5



\$263.779.000, más el de la reclasificación por el mismo valor, lo cual no se hizo en este caso, en contra del principio contable de realización, previsto en el artículo 12 del Decreto 2649 de 1993.

Indicó el Tribunal que en el Libro Mayor y Balance, en las columnas del movimiento del mes en el cual se realiza una reclasificación, debe quedar registrada dicha operación, circunstancia que no fue demostrada en el presente caso, tal como se colige de lo observado en el folio 380, pues la cuenta 24080504 aparece un movimiento de \$4.880, de enero de 1998 y en el mes siguiente no registró ningún movimiento.

Por tanto, de la valoración de las pruebas aportadas al proceso, deviene inexistente la reclasificación alegada (movimiento de la cuenta 240805-04 a la cuenta 240805-02), pues no se acreditó que la primera cuenta hubiese tenido en la contabilidad el movimiento cuestionado. Se debe tener en cuenta que el artículo 772 del Estatuto Tributario, otorga valor a los libros de contabilidad, a favor del contribuyente, siempre que sean llevados en debida forma.

En ese orden, mal se podrían, entonces, apreciar los soportes contables a partir de los cuales se estimó la reclasificación pretendida, pues la contabilidad es útil siempre que muestre fielmente los registros y los movimientos de ventas y compras, a más de que sea comprensible, útil y en ciertos casos comparable, conforme lo ordena el artículo 4 del Decreto 2649 de 1993.



Dentro de ese contexto, le correspondía a la demandante demostrar bien ante la administración ante la jurisdicción, la existencia del IVA impuesto descontables; sin embargo, de las pruebas obrantes en el expediente, no encontró el *a quo* desvirtuada la afirmación de la administración relativa a la falta de registro contable de la reclasificación contable, es decir, que el saldo de la cuenta desde la cual se trasladó el saldo de las compras omitidas (24080504) hubiese sido traslado a otra (24080502).

En relación con la extemporaneidad en la notificación del requerimiento especial del primer bimestre del año gravable 1998, explicó que se presentó solicitud de devolución el 12 de enero de 1999, por lo que la declaración quedaría en firme el 12 de enero de 2001, es decir, dos años contados a partir de la fecha de la solicitud de devolución o compensación, según lo previsto en el artículo 705 del Estatuto Tributario. Además, por la práctica de la inspección tributaria, el plazo se amplió hasta el 12 de abril de 2001 y consta en el expediente que el requerimiento especial fue enviado por correo certificado a través de ADPOSTAL el 23 de febrero de 2001 y recibido el 5 de marzo de 2001, según se advierte de la planilla 20740, lo cual no fue desvirtuado por la parte demandante.

Por lo anterior, concluyó que el requerimiento especial fue notificado dentro del término legal, pues no se contabilizaron los días de introducción al correo, sino desde el recibo por parte del contribuyente, de acuerdo a la planilla suministrada por la empresa ADPOSTAL, tal como lo afirmó la DIAN, sin que ello fuera desvirtuado por la actora.

## RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación<sup>14</sup>, para lo cual reiteró lo expuesto en la demanda frente al cargo de violación al debido proceso, por cuanto se negó la práctica de la inspección tributaria solicitada en el recurso de reconsideración.

Reiteró sobre la procedencia de la práctica de una inspección contable en esta instancia, como se solicitó en la demanda, con el fin de indicar que JANNA MOTOR´S no omitió el registro del IVA descontable en Libro Mayor y Balance por valor de \$263.793.060 y, por lo tanto, no hubo compras gravadas omitidas, contrario a lo señalado por la DIAN.

Referente al primer bimestre de 1998, el dictamen pericial contable y el informe rendido por el perito en la primera instancia, demuestran que en los libros de contabilidad de la empresa están registrados los saldos de las cuentas que intervienen como cifras bases en la declaración del impuesto sobre las ventas.

Sustentó sus argumentos en el referido dictamen pericial contable, para insistir sobre la errada afirmación de la Administración contenida en los actos

---

<sup>14</sup> Folios 928 a 935 cuaderno 5



acusados, según la cual, no se había registrado en el Libro Mayor y Balance el monto referido por concepto de IVA descontable y que condujo a la aplicación de la presunción contenida en el artículo 760 del Estatuto Tributario.

Finalmente, se refirió a lo expuesto en la demanda respecto de la extemporaneidad en la notificación de los requerimientos especiales proferidos para los periodos 1 y 2 de IVA del año gravable 1998.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandada**<sup>15</sup> afirmó que no se violaron los artículos 760 y 776 del Estatuto Tributario, pues existen pruebas suficientes que hacen procedente la adición de ingresos, sin que la demandante haya controvertido las pruebas recolectadas en las oportunidades brindadas por la Administración, quien de manera alguna desconoció la prevalencia de los comprobantes sobre los asientos contables.

En relación con el argumento de la demandante, según el cual, no hubo omisión de compras, refirió que la valoración integral del material probatorio debidamente decretado y practicado arrojó conclusiones distintas, pues tal como lo verificó la división de fiscalización, en el movimiento y saldo contable informado en la cuenta 24080504, denominada “IVA POR COMPRAS VEHÍCULOS NACIONALES 20%”, no se registraron impuestos sobre las ventas descontables por valor de \$263.779.060 y, en consecuencia, se

---

<sup>15</sup> Fls 952 a 954 cuaderno 5.



omitieron las compras gravadas por valor de \$1.318.395.300, en los registros contables del Libro Mayor y Balances, cálculo que fue obtenido de conformidad a lo establecido en el artículo 760 del ET.

Con fundamento en dicho artículo se estableció que las compras y servicios gravados (Renglón BK) determinados por la administración equivalen a la suma de \$1.650.210.000 y que dicha modificación tiene fundamento jurídico en la prevalencia de los comprobantes internos y externos sobre los asientos de contabilidad del contribuyente, comprobantes que al ser ratificados por la certificación del revisor fiscal se constituyen en medios probatorios válidos.

En relación con la notificación de los requerimientos especiales sostuvo que fue oportuna y aclaró que si bien la Corte Constitucional declaró inexecutable la expresión “*y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo*” contenida en el artículo 566 del Estatuto Tributario, no significa que haya desaparecido la notificación por correo, pues esta sigue siendo un medio idóneo bajo la premisa de que se cumpla con la publicidad del acto.

La **parte demandante**<sup>16</sup> expuso que los actos fueron expedidos irregularmente, porque se violó el artículo 760 del Estatuto Tributario, toda vez que desde la discusión en sede administrativa se ha alegado que el funcionario comisionado para practicar la visita cometió el error de señalar que había un IVA descontable no registrado en el libro Mayor y Balance, con lo cual desconoció deliberadamente que el saldo del IVA descontable de la

---

<sup>16</sup> Fls 980 a 991 cuaderno 5.



cuenta 24080504 fue trasladado a la cuenta 24080502, cuenta del Mayor en la cual quedó contabilizado dicho saldo, comprobable también en los libros auxiliares.

Por lo anterior, la Administración, al aplicar la presunción por omisión en el registro de compras no tuvo en cuenta que en el presente caso no se estructuró el presupuesto establecido en el artículo 760 del Estatuto Tributario, esto es, siempre que *«se constate que el responsable ha omitido compras destinadas a operaciones gravadas»*, o lo que es lo mismo, siempre que exista plena prueba de la pretendida omisión, de tal forma que la Administración debía agotar todas las instancias probatorias para tener la certeza de tal circunstancia y no tomar una posición facilista de adicionar ingresos vía aplicación de una presunción.

En cuanto a la extemporaneidad de los requerimientos especiales reiteró lo expuesto en el recurso de apelación y en la demanda.

Finalmente, resaltó que el Tribunal Administrativo del Atlántico, en la sentencia proferida el 2 de agosto de 2013, Exp. 2003-0697 exoneró a la demandante de la multa impuesta por irregularidades en la contabilidad, relacionada con la misma acta de visita que es objeto de análisis en el presente proceso, con fundamento en que no existieron irregularidades en la contabilidad y porque existió una flagrante violación de los artículos 29 de la Carta y 778 del Estatuto Tributario, pues el Tribunal consideró en ese proceso que es posible realizar verificaciones posteriores a la inspección contable a través de la utilización de los medios probatorios, pues la



normativa tributaria no establece que el acta de visita tenga el carácter de prueba irrefutable, toda vez que el contribuyente puede formular descargos y ejercer el derecho de contradicción.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la actuación administrativa, mediante la cual la Administración modificó las declaraciones de IVA correspondientes a los bimestres primero y segundo del año gravable 1998, presentadas por la sociedad JANNA MOTOR'S S.A.

La controversia se contrae a determinar lo siguiente: i) si fueron oportunas las notificaciones de los requerimientos especiales expedidos para los periodos discutidos, ii) si se violó el derecho al debido proceso del contribuyente por no haberse practicado la inspección contable solicitada con ocasión del recurso de reconsideración y iii) si era procedente la adición de ingresos con fundamento en la presunción establecida en el artículo 760 del Estatuto Tributario.

#### ***Oportunidad en la notificación de los requerimientos especiales***

La demandante sostuvo que la Administración notificó los requerimientos especiales proferidos para modificar las declaraciones de IVA de los



bimestres primero y segundo del año gravable 1998, por fuera del término previsto en los artículos 705 y 705-1 del Estatuto Tributario.

Para el análisis de este cargo, la Sala precisa lo siguiente:

De conformidad con el artículo 705 del Estatuto Tributario, el término para notificar el requerimiento especial se rige por las siguientes reglas:

**Art. 705. Término para notificar el requerimiento.** El requerimiento de que trata el artículo [703](#), deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. **Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.** (Negrillas fuera de texto)

Para el caso de las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, la normativa tributaria prevé:

**Art. 705-1. Término para notificar el requerimiento en ventas y retención en la fuente.** Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos [705](#) y [714](#) del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.

De acuerdo con los preceptos transcritos, los términos para la notificación del requerimiento especial respecto del impuesto sobre las ventas y retención en la fuente, se rigen por las reglas previstas para la notificación del

requerimiento especial del impuesto sobre la renta y establecidas en el artículo 705 del Estatuto Tributario.

Para los casos en que la declaración del impuesto sobre las ventas presenta saldo a favor y es solicitado por el contribuyente, la Sala ha precisado que el término de firmeza de la declaración de IVA se debe contar a partir de la presentación de la solicitud del saldo a favor, porque así lo dispone expresamente el artículo 705 del Estatuto Tributario, con fundamento en lo siguiente:

*«En efecto, la norma [art. 705 E.T.] prevé que “Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.”*

*En el mismo sentido, el inciso segundo del artículo 714 E.T. dispone:*

**“ARTÍCULO 714. FIRMEZA DE LA LIQUIDACIÓN PRIVADA.**

**(...)**

*La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial”.*

*La facultad que puede ejercer la administración tributaria para modificar los denuncios de ventas y retención en la fuente en virtud de los hallazgos que pueda advertir cuando fiscaliza el denuncia de renta no se puede interpretar de manera restrictiva, puesto que la intención del legislador, precisamente, fue ampliar esas facultades.*

***De manera que, así como cuando la declaración de renta presenta un saldo a favor, el término de firmeza se cuenta a partir de la solicitud de devolución de saldo a favor, tratándose de la declaración del impuesto sobre las ventas debe aplicarse la misma regla, independientemente de que eso implique que los términos de firmeza***



***de la declaración de renta y ventas corran de manera independiente cuando el denuncia de renta no contempla un saldo a favor y la de ventas sí».***<sup>17</sup> (Negritas fuera de texto).

De acuerdo con lo anterior y de las pruebas aportadas al proceso, la Sala observa lo siguiente:

- **Primer bimestre:**

Es un hecho no discutido por las partes que el **12 de enero de 1999**, la actora solicitó la devolución del saldo a favor liquidado en la declaración del primer bimestre del año gravable 1998<sup>18</sup>, por lo tanto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 705 del Estatuto Tributario, la Administración tenía plazo para notificar el requerimiento especial hasta el **12 de enero de 2001**.

Ahora bien, la DIAN seleccionó dentro del programa “postdevoluciones”, la declaración privada del impuesto sobre las ventas del bimestre objeto de análisis y, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, practicó inspección tributaria, decisión que fue notificada por correo el 12 de septiembre de 2000<sup>19</sup>. En esas condiciones, en virtud de lo dispuesto en el artículo 706 del Estatuto Tributario<sup>20</sup>, el término para notificar el requerimiento especial se

---

<sup>17</sup> Sentencia del 5 de diciembre de 2011, Exp. 17428, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>18</sup> Esta fecha se indica tanto en el requerimiento especial 00018 del 22 de febrero de 2001, (fl. 27 cuaderno 1.), como en la demanda.

<sup>19</sup> Fl. 581 cuaderno 4

<sup>20</sup> E.T. Art. 706. *Suspensión del término. El término para notificar el requerimiento especial se suspenderá: Cuando se practique inspección tributario de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta. Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección. También se suspenderá el término para*

suspendió por tres meses, en consecuencia, el plazo máximo para realizar la notificación se extendió hasta el **12 de abril de 2001**.

La Administración expidió el requerimiento especial el 22 de febrero de 2001, enviado por el correo certificado según planilla 218 de 23 de febrero de 2001<sup>21</sup>, de acuerdo con los antecedentes administrativos el **5 de marzo de 2001** la demandante recibió el requerimiento especial prueba que no fue controvertida por la actora.

Por lo anterior, la Sala concluye que el requerimiento especial proferido respecto de la declaración de IVA del primer bimestre de 1998, fue notificado oportunamente y, de acuerdo con las pruebas aportadas, se ajusta a lo dispuesto en el artículo 566 del Estatuto Tributario después de la declaratoria de inexequibilidad de la expresión “*y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo*”, mediante sentencia C-096 del 31 de enero de 2001, toda vez que se constató la fecha en que el requerimiento especial fue efectivamente recibido por el contribuyente.

- **Segundo bimestre**

Es un hecho no discutido por las partes que el **12 de enero de 1999**, la actora solicitó la devolución del saldo a favor liquidado en la declaración del segundo

---

*la notificación del requerimiento especial, durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir.*

<sup>21</sup> Fl. 347 Cuaderno 3

bimestre del año gravable 1998<sup>22</sup>, por lo tanto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 705 del Estatuto Tributario, la Administración tenía plazo para notificar el requerimiento especial hasta el **12 de enero de 2001**.

Ahora bien, la DIAN seleccionó dentro del programa "postdevoluciones", la declaración privada del impuesto sobre las ventas del bimestre objeto de análisis y, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, practicó inspección tributaria, decisión que fue notificada por correo el 12 de septiembre de 2000<sup>23</sup>. En esas condiciones, en virtud de lo dispuesto en el artículo 706 del Estatuto Tributario<sup>24</sup>, el término para notificar el requerimiento especial se suspendió por tres meses, en consecuencia, el plazo máximo para realizar la notificación se extendió hasta el **12 de abril de 2001**.

El 1º de marzo de 2001, la DIAN profirió el requerimiento especial para el segundo bimestre<sup>25</sup> y según la planilla de correo que obra en el expediente, el acto fue notificado el **2 de marzo de 2001**<sup>26</sup>, según planilla de correo 237 de la misma fecha, por tanto, resulta oportuna la notificación del requerimiento especial.

---

<sup>22</sup> Esta fecha se indica tanto en el requerimiento especial 00023 del 01 de marzo de 2001, (fl. 98 cuaderno 1.), como en la demanda.

<sup>23</sup> Fl. 581 cuaderno 4

<sup>24</sup> E.T. Art. 706. *Suspensión del término. El término para notificar el requerimiento especial se suspenderá: Cuando se practique inspección tributario de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta. Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección. También se suspenderá el término para la notificación del requerimiento especial, durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir.*

<sup>25</sup> Fl. 96 a 105 cuaderno 1

<sup>26</sup> Fl. 635 cuaderno 4



Ahora bien, la Sala precisa que la demandante se opuso a la notificación practicada por la Administración, porque consideró que, a partir de la declaratoria de inexequibilidad parcial del artículo 566 del Estatuto Tributario, mediante la sentencia C-096 de 2001, la notificación de los actos debía realizarse a través de edicto o de un aviso en un periódico de amplia circulación.

Contrario a lo sostenido por el recurrente, la decisión de la Corte no cambió la forma de notificación por correo prevista en los artículos 565 y 566 del Estatuto Tributario, sino el momento en que debe entenderse surtida la notificación, así, para que se entienda practicada legalmente, se requiere que el acto sea enviado y recibido efectivamente en la dirección informada por el contribuyente, situación que, en el *sub examine*, no fue desvirtuada por la demandante pues, además, respondió oportunamente los requerimientos especiales proferidos por la Administración.

Por lo anterior, se concluye que los requerimientos especiales fueron expedidos y notificados oportunamente a la demandante.

### ***Violación del derecho al debido proceso***

En el recurso de apelación, la actora insistió en que la Administración violó su derecho al debido proceso por cuanto, negó la inspección tributaria solicitada en vía gubernativa y el a-quo no ordenó la práctica de la inspección contable.. La demandante afirmó que la prueba tenía como finalidad que se practicara en los libros de contabilidad y demostrar que no había omitido compras.



La Sala advierte que para el análisis de este cargo es necesario estudiar el fondo del asunto discutido, lo cual permitirá determinar si, como lo ha sostenido la demandante, la práctica de la inspección contable solicitada en sede administrativa era necesaria para controvertir la modificación realizada en los actos acusados.

#### ***Adición de ingresos por omisión de compras***

Los actos demandados se contraen a señalar que la actora no registró impuestos descontables en la subcuenta 24080504 – ***“IVA de vehículos a la tarifa del 20%”*** correspondientes al primer bimestre del año gravable 1998, por la suma de **\$263.793.060** correspondiente al mes de febrero. Se indica en la demanda que la DIAN al no encontrar registrados impuestos descontable en esta subcuenta aplicó, sin sustento legal, el siguiente cálculo matemático: *Valor del impuesto descontable / porcentaje del IVA aplicable* para establecer aritméticamente la base de compras correspondiente al valor de los impuestos descontables que –dice- no encontró registrados; luego, presume que este resultado corresponde a compras omitidas y con fundamento en el artículo 760 E.T., nuevamente presume y adiciona, esta vez como ingresos gravados omitidos, el resultado de aplicar otro cálculo allí establecido.

La actora sostuvo que el valor de los impuestos descontables de los vehículos a la tarifa del 20% y sobre el cual la demandada calculó el valor de compras omitidas, está registrado en la subcuenta 2408**0502** y no en la subcuenta 2408**0504**, pues el saldo de esta subcuenta fue reclasificado en la 2408**0502**,



como se constató en los libros de contabilidad, por tanto, no se omitió el registro de impuestos descontables por este valor.

Tal como lo ha precisado la Sala<sup>27</sup> las cuentas contables son los registros donde se clasifican y registran las transacciones de un ente económico<sup>28</sup>. Las cuentas contables se identifican con un código numérico que está compuesto por varios dígitos, así: el primero identifica la clase, el segundo el grupo, los dígitos 3 y 4 indican la cuenta y los dígitos 5 y 6 la subcuenta. Adicionalmente, están los dígitos 7 y 8 que son los denominados “auxiliares”, que, de acuerdo con el artículo 7º del Decreto 2649 de 1993, son adicionales al catálogo de cuentas señalado en el Plan Único de Cuentas para comerciantes, pero que se pueden utilizar *«de acuerdo con las necesidades del ente económico, para lo cual bastará con que se incorporen a partir del séptimo dígito»*.

De acuerdo con lo anterior, el impuesto sobre las ventas por pagar se debe registrar en la cuenta 2408<sup>29</sup>, la cual se acredita con el *IVA generado* en la subcuenta 240805 y se debita con el *IVA descontable*. Sin embargo, como se precisó, los entes económicos pueden crear las subcuentas necesarias de

---

<sup>27</sup> Consejo de Estado – Sección Cuarta, sentencia de 10 de diciembre de 2015, Exp. 2002-02827-01 (20235), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>28</sup> Dcto. 2649/93. Art. 2º. Contenido. El Plan Único de Cuentas está compuesto por un Catálogo de Cuentas y la descripción y dinámica para la aplicación de las mismas, las cuales deben observarse en el registro contable de todas las operaciones o transacciones económicas.

<sup>29</sup> **Descripción:** Registra tanto el valor recaudado o causado como el valor pagado o causado, en la adquisición o venta de bienes producidos, importados y comercializados, así como de los servicios prestados y/o recibidos, gravados de acuerdo con las normas fiscales vigentes, los cuales pueden generar un saldo a favor o a cargo del ente económico, producto de las diferentes transacciones ya que se trata de una cuenta corriente. (...)

acuerdo con sus necesidades<sup>30</sup>. En el presente caso, examinadas las subcuentas de los impuestos descontables, se observa que la sociedad demandante tiene dentro de su objeto la venta de vehículos a las tarifas del 16%, 20% y 35% y los dígitos 7 y 8 son específicos a cada una de las tarifas<sup>31</sup>.

Precisado lo anterior, la Sala advierte que en el caso concreto, los actos demandados señalan que en la inspección tributaria se encontró lo siguiente<sup>32</sup>:

*«Examinados los registros contables efectuados en el Libro Mayor y Balances de los meses enero y febrero de 1998, de los cuales se suministró fotocopias que reposan a folios 209 a 21 de este expediente se hace la siguiente precisión:*

| ENERO DE 1998        |                       |             |              |               |
|----------------------|-----------------------|-------------|--------------|---------------|
| CUENTA <sup>33</sup> | DESCRIPCIÓN           | Mov. Débito | Mov. Crédito | Saldo Enero   |
| 24 08 05 02          | Importaciones veh 20% | 188.062.252 | 0            | 188.062.252   |
| FEBRERO DE 1998      |                       |             |              |               |
| CUENTA <sup>34</sup> | DESCRIPCIÓN           | Mov. Débito | Mov. Crédito | Saldo Febrero |
| 24 08 05 02          | importaciones veh 20% | 261.498.685 | 0            | 449.560.937   |

(...). (Negritas y subrayas fuera de texto).

<sup>30</sup> En el PUC, la cuenta 2408 permite registrar subcuentas del código 240801 al 240898.

<sup>31</sup> Según inspección tributaria a los libros de contabilidad, las subcuentas utilizadas por el contribuyente son: **24080501** Impuesto descontable por servicios 16%, **24080502** Iva vehículos 20%, **24080505** Iva descontable medio ambiente, **24080506** Importaciones vehículos 35%, **24080507** Impuesto descontable 16%, **24080508** Iva régimen simplificado 8%, **24080509** Impuesto descontable vehículos 16%, **24080510** Compras nacionales 35%. Fls. 363 y 364 Cuaderno 3

<sup>32</sup> Fls 352 a 353 cuaderno 3.

<sup>33</sup> Sólo se transcribe la información relacionada con la cuenta 24080502 por ser la que interesa al caso discutido.

<sup>34</sup> Sólo se transcribe la información relacionada con la cuenta 24080502 por ser la que interesa al caso discutido.

De acuerdo con lo anterior, se advierte que el funcionario de la DIAN constató la información en el Libro Mayor y Balances del contribuyente, lo cual se corrobora con las copias del mencionado libro que obran como anexos del acta de inspección tributaria en los antecedentes administrativos y en los que se evidencia que la subcuenta **24080502** corresponde al **IVA vehículos 20%** de los meses de ENERO y FEBRERO del año gravable 1998.

Por su parte, según la Liquidación Oficial de Revisión que se discute, en relación con el mes de enero, se corroboró que tanto en la certificación del Revisor Fiscal como en el Libro Mayor y Balance, la actora registró en la cuenta 24080502, los mismos valores, esto es, que el impuesto descontable por operaciones de importación si coincidió razonablemente en ese renglón, por lo que, la diferencia se presentó en el mes de febrero.

Ahora bien, en relación con el mes de febrero, la DIAN tomó la información directamente de la contabilidad, sin embargo, la Administración, para sustentar que la demandante omitió el registro de compras, hizo referencia a un certificado de revisor fiscal de la actora, en el que informó impuestos descontables de la subcuenta **24080504<sup>35</sup>** denominada **Iva Vehículos 20%** y en la que se relacionaron las facturas correspondientes al primer bimestre del año gravable 1998, así: en el mes de *FEBRERO* un total de **\$263.783.940**.

Es decir que, con fundamento en la información del revisor fiscal, allegada como respuesta a un requerimiento ordinario, y no en la información directa

---

<sup>35</sup> Fls. 366 a 367 cuaderno 3

del Libro Mayor y Balance<sup>36</sup> que fue objeto de la inspección practicada, la Administración concluyó que la demandante no registró impuestos descontables - IVA vehículos 20% por la suma de **\$263.783.940**.

Con fundamento en lo anterior, la Administración asumió que la actora no había registrado parte de las compras, porque en el Libro inspeccionado la subcuenta 2408**0504** estaba en \$4.880. En esas condiciones, los actos acusados determinaron las compras omitidas dividiendo el valor del impuesto descontable por el porcentaje del IVA aplicado, o sea 20%”.

Lo hasta aquí expuesto evidencia a la Sala que, como lo alegó el demandante, no se configuró el supuesto de hecho previsto en el artículo 760 E.T., esto es, que la Administración haya constatado que el responsable omitió compras destinadas a operaciones gravadas, como lo prevé la norma, así:

**ARTICULO 760. PRESUNCIÓN DE INGRESOS POR OMISION DEL REGISTRO DE COMPRAS.** Cuando se constate que el responsable ha omitido registrar compras destinadas a las operaciones gravadas, se presumirá como ingreso gravado omitido el resultado que se obtenga al efectuar el siguiente cálculo: se tomará el valor de las compras omitidas y se dividirá por el porcentaje que resulte de restar del ciento por ciento (100%), el porcentaje de utilidad bruta registrado por el contribuyente en la declaración de renta del mismo ejercicio fiscal o del inmediatamente anterior. El porcentaje de utilidad bruta a que se refiere el inciso anterior será el resultado de dividir la renta bruta operacional por la totalidad de los ingresos brutos operacionales que figuren en la declaración de renta. Cuando no existieren declaraciones del impuesto de renta, se presumirá que tal porcentaje es del cincuenta por ciento (50%).

---

<sup>36</sup> En el Libro Mayor y Balances aparece la suma de \$261.498.685 en la subcuenta 24 08 05 02, (fl. 1377 cuaderno 6 – dictamen pericial)



*En los casos en que la omisión de compras se constate en no menos de cuatro (4) meses de un mismo año, se presumirá que la omisión se presentó en todos los meses del año calendario.*

*El impuesto que originen los ingresos así determinados, no podrá disminuirse mediante la imputación de descuento alguno.*

*(...). (Negritas y subrayas fuera de texto)*

Como se vio, en el caso no se encontró, ni se constató en la investigación que se omitieron compras, como lo exige el artículo 760 del Estatuto Tributario. El funcionario de la DIAN, con base en una información presentada como respuesta a un requerimiento ordinario, tomó un valor de un impuesto descontable que, por error, se informó con dos dígitos auxiliares distintos (04). La DIAN, entonces, tomó doble vez el valor de las compras que ya se habían declarado con fundamento en el registro realizado en la subcuenta 2408**0502**, y determinó una base de compras inexistentes. Luego, aplicó a esa base presunta, resultado de una operación aritmética, la presunción de ingresos omitidos. Sin embargo, la norma exige que constate directamente o se demuestre que, realmente, se trata de compras omitidas.

La Sala resalta que si bien el funcionario que adelantó la inspección tributaria se fundamentó en la certificación del revisor fiscal que se transcribe en los actos demandados<sup>37</sup>, en el Libro Mayor y Balance no existe una subcuenta 2408**0504** denominada **Iva vehículos 20%**, por tanto, el revisor fiscal no pudo haber emitido certificación sobre la subcuenta 2408**05 04 Iva vehículos 20%** ni sostener que fue tomada de los registros contables. Esta subcuenta, como se explicó, es la subcuenta 2408**0502**, según las subcuentas que utiliza la demandante.

---

<sup>37</sup> Esta certificación no está dentro de los antecedentes administrativos remitidos por la DIAN al presente proceso.



En esas condiciones, la Administración no podía encontrar registrados en la subcuenta 24080504 impuestos descontables ni mucho menos sostener que estaba en “0” o en \$4.880, sencillamente porque esa cuenta no hacía parte de la contabilidad y si bien tal confusión pudo generarse, por un error en la certificación del revisor fiscal al hacer referencia a la subcuenta 24080504, lo cierto es que las pruebas contables dan cuenta de que los impuestos descontables generados por vehículos a la tarifa del 20% fueron registrados en la subcuenta 24080502, lo que se desprende de la verificación contable adelantada en la inspección practicada en el Libro Mayor y Balance.

En esas condiciones, la DIAN debió darle prevalencia a los valores registrados en la contabilidad, pues es evidente que la certificación del revisor fiscal no coincide con lo registrado en el Libro Mayor y Balances, el cual no fue cuestionado por la demandada y, además, sirvió de fundamento para la expedición de los actos demandados.

Se observa, además, que en el dictamen pericial practicado en primera instancia, el perito afirmó en su informe que “[...] se encontró procedimientos que dan prueba de la reclasificación que efectuó la empresa Janna Motors S.A entre la cuenta contable 24-08-05-02 y la cuenta contable 24-08-05-04 para realizar una valoración precisa y fidedigna se pudo cotejar los valores de cada una de las facturas asentadas en los libros contables, con las cuales se compraron vehículos en esa fecha por parte de la empresa Janna Motors S.A., sus número de facturas, encontrándose que concuerda unas con otras, es decir, los número de identificación de las facturas y sus valores de compras, encontrados en la cuenta contable 24-08-

*05-04 se detecta con claridad fueron transferidos o ajustados en la cuenta 24-08-05-02 [...]”<sup>38</sup>.*

Así pues, no asiste razón al *a quo* cuando sostiene que las facturas de la subcuenta 24080504 debían estar contenidas en la subcuenta 24080502, pues esa cuenta, si bien existía en el periodo discutido, no era la cuenta de referencia para registrar por el concepto de “IVA descontable vehículos 20%”.

Tal como se determinó en el dictamen pericial practicado en la primera instancia, en este caso se presentó una “reclasificación de cuentas contables”, proceso que es generalmente aceptado dentro de una contabilidad, lo que generó en la Administración dudas al suponer que la demandante entró en una doble contabilidad y que omitió el reporte de ingresos y de compras, sin tener en cuenta que los valores echados de menos estaban debidamente registrados en la cuenta referenciada con el número 24080502.

Además de todo lo anterior, la Sala observa que no coinciden los valores de las facturas correspondientes a los meses de enero y febrero del año gravable 1998 que se transcriben en los actos demandados como integrantes de la subcuenta “24080504” -según el certificado del revisor fiscal- con los que aparecen en el auxiliar de la subcuenta 24080502.

---

<sup>38</sup> Fls. 1333 a 1334 cuaderno del dictamen



Respecto del mes de **febrero de 1998**, la Sala observa que se incluyeron facturas que no están discriminadas en el libro auxiliar de la subcuenta 24080502, por lo que al ser sumados dan como resultado la suma de \$263.783.940, valor superior del que se obtiene de sumar las facturas que integran la mencionada cuenta. La sumatoria de las facturas del libro auxiliar de la cuenta coincide con el valor registrado en el Libro Mayor y Balance, esto es, **\$261.498.685**.

Así pues, la Sala concluye que lo registrado en la contabilidad del demandante no permite establecer, como lo hizo la demandada, que la demandante haya omitido el registro de compras para el primer bimestre del año gravable 1998.

En consecuencia, no es necesario el análisis de la violación al debido proceso, por cuanto, las razones expuestas desvirtúan la legalidad de los actos acusados que modificaron la declaración privada del **primer** bimestre del año gravable 1998, presentada por la demandante.

Por último, la Sala se releva del estudio de la modificación realizada a la declaración privada correspondiente al **2º bimestre** del año gravable 1998, puesto que como demandada modificó el saldo a pagar en razón del desconocimiento del saldo a favor generado en la declaración del primer bimestre, con ello se afectó numéricamente todas las declaraciones privadas de la vigencia referida, lo que generó efectos negativos para el ejercicio contable, fiscal y financiero de la demandante.



En ese sentido, la liquidación del segundo bimestre de 1998, también quedará en firme conforme a lo decidido en esta sentencia.

Por lo anterior, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, accederá a las pretensiones de la demanda.

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

#### **F A L L A**

1. **REVÓCASE** la sentencia del 2 de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar:
  
2. **ANÚLANSE** las Liquidaciones Oficiales de Revisión 02042001000220 del 13 de noviembre de 2001 y 020642002000227 del 26 de noviembre de 2001 y las Resoluciones 020662002000002 del 21 de junio de 2002 y 020662002000003 del 21 de agosto de 2002, mediante las cuales se modificaron las declaraciones privadas del impuesto sobre las ventas correspondientes a los bimestres 1º y 2 del año gravable 1998, presentadas por la sociedad JANNA MOTOR´S S.A.



3. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme las liquidaciones privadas del impuesto sobre las ventas correspondientes a los bimestres 1 y 2 del año gravable 1998, presentadas por la sociedad JANNA MOTOR'S S.A.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
**BÁRCENAS**  
Presidenta de la Sección

**HUGO FERNANDO BASTIDAS**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

