



**JUZGADO CUARENTA Y DOS ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO JUDICIAL
DE BOGOTÁ D.C.- SECCIÓN CUARTA**

Bogotá D.C., cuatro (4) de julio de dos mil diecinueve (2019).

Medio de Control:	Nulidad y Restablecimiento del Derecho-Tributario.
Radicación:	110013337042 2017 00063 00
Demandante:	NÉSTOR JOSÉ VELÁSQUEZ VELÁSQUEZ
Demandado:	U.A.E. DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN.
Tema	REVISIÓN IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS / 4 bimestre de 2012
Decisión	Sentencia de Primera Instancia.

El señor NÉSTOR JOSÉ VELÁSQUEZ VELÁSQUEZ, actuando por intermedio de apoderado, promovió demanda en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, establecida en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), contra la Liquidación Oficial del impuesto sobre las ventas Bimestre 04 de 2012 expedida por la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN.

1.- DESCRIPCIÓN

1.1. TEMA DE DECISIÓN

Agotado el trámite procesal correspondiente, procede el Despacho a proferir sentencia de primera instancia dentro del proceso de referencia.

1.1.1. ELEMENTOS DE LA PRETENSIÓN

PARTES

Demandante: El señor NÉSTOR JOSÉ VELÁSQUEZ VELÁSQUEZ, identificado con cédula de ciudadanía número 3.140.459, actuando por intermedio de apoderado

especial, el abogado Olmedo Parra Velásquez identificado con cédula de Ciudadanía 79.297.941 de Bogotá y T.P 205.134 del C.S.J.

Demandada: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN-.

OBJETO

Declaraciones y condenas

La parte actora solicita se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos: **i)** Resolución Liquidación Oficial de Revisión Impuesto sobre las Ventas del Bimestre 04 de 2012 No. 322412015000194 del 10 de diciembre de 2015 y **ii)** Resolución No. 009885 del 16 de diciembre de 2016 que resuelve recurso de reconsideración, proferidas por Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.

Así mismo pide a título de restablecimiento, se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas Bimestre 04 de 2012 No. 3008623909585 del 20 de septiembre de 2012, por medio de la cual se liquida saldo a favor por la suma de \$21´713.000.

FUNDAMENTOS DE LA PRETENSIÓN.

Fundamentos fácticos:

1. El señor NÉSTOR JOSÉ VELÁSQUEZ VELÁSQUEZ, quien se desempeña como avicultor, presentó declaración del impuesto sobre las ventas – IVA bimestre 04 de 2012, el día 20 de septiembre de 2012 bajo el radicado No. 3008623909585, de la cual resultó saldo a su favor de \$21.713.000 y un saldo susceptible de devolución correspondiente a \$18.886.000.
2. El 29 de abril de 2013, solicitó el saldo a favor susceptible de devolución bajo el radicado No. 2012-2013-3052.
3. Mediante Resolución No. 6283-81 de 08 de julio de 2013, se niega la solicitud de devolución por improcedente, al no poderse verificar las ventas

de huevos realizadas al señor SALUSTIANO HERRERA, quien falleció el 14 de octubre de 2013, por cuanto la dirección informada en el RUT no existía.

4. Presentó recurso de reconsideración frente a la anterior resolución el día 06 de septiembre de 2013.
5. La División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, mediante Resolución No. 685-2845 del 25 de julio de 2014, revocó la Resolución 6283-81 de 08 de octubre de 2013 y en su lugar ordenó devolver la suma de \$18.886.000, suma que fue devuelta mediante Resolución de Devolución No. 3478 de 13 de enero de 2014.
6. El 18 de diciembre de 2014, la División de Fiscalización profiere, nuevamente, investigación al contribuyente Néstor José Velásquez, con el auto de apertura No. 322392014003031 por el Impuesto Sobre las Ventas del Bimestre 04 de 2012.
7. A través de Auto de Verificación No. 32 239 2015 00013 del 08 de enero de 2015, se ordenó adelantar diligencia de verificación al Contribuyente, en la vereda Sáname – Finca los Fresnos del Municipio Fosca, Cundinamarca.
8. Con Auto de traslado de pruebas No. 32 239 2015 0490 del 20 de febrero de 2015, se ordenó trasladar del primer expediente No. DI 2012 010210 al segundo expediente, es decir, al segundo proceso fiscal No. PD-2012-2014-003031 de 18 de diciembre de 2014.
9. Mediante requerimiento ordinario No. 32-239-2015-000011 del 04 de enero de 2015, se solicitó al contribuyente remitir información y pruebas relacionadas con el IVA Bimestre 04 de 2012, a la cual se dio respuesta el 13 de febrero de 2015.
10. La División de Fiscalización solicitó al contribuyente remitir la información completa, a través del Requerimiento No. 32 239 2015 000192 de 12 de marzo de 2015.

11.El 26 de febrero de 2015 ITACOL S.A. y CONTEGRAL S.A., proveedores de alimentos para pollas ponedoras de huevos, dieron respuesta a la DIAN sobre las operaciones realizadas con el contribuyente señor Néstor José Velásquez.

12.Mediante Requerimiento Especial No. 322392015000010 del 16 de abril de 2015, la División de Fiscalización propone modificar la declaración del IVA Bimestre 04 de 2012 de la siguiente manera:

RENGLÓN	LIQUIDACIÓN PRIVADA	REQUERIMIENTO ESPECIAL
Ingresos exentos	\$134.373.000	\$0
Ingresos gravados	\$0	\$134.373.000
Iva Generado 16%	\$0	\$21.500.000
Sanción Inexactitud	\$0	\$34.400.000
Saldo a favor	\$21.713.000	\$0
Saldo a pagar	\$0	\$34.187.000

13.El 30 de junio de 2015, el contribuyente dio respuesta al requerimiento especial.

14.El 12 de diciembre de 2015 se notificó la Liquidación Oficial de Revisión IVA Bimestre 04 de 2012 No. 322412015000194 de 10 de diciembre de 2015, mediante la cual se resolvió modificar la liquidación privada en los mismos términos del Requerimiento Especial.

15.El contribuyente presentó Recurso de Reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión, el día 10 de febrero de 2016.

16.El 12 de enero de 2017 se notificó la Resolución No. 009885 del 16 de diciembre de 2016, por medio de la cual se resolvió negativamente su solicitud.

Fundamentos jurídicos:

Normas de rango constitucional:

-. Constitución Política: Artículo 29.

Normas de rango legal:

-. Decreto 380 de 1996: Artículo 27

-. Estatuto Tributario artículos 439, 477, 744 a 746, 617 y 767.

Cargos o causales de anulación propuestos en la demanda:

Primero: *«Violación al debido proceso artículo 29 de la Constitución Nacional, Nadie podrá ser juzgado dos veces por el mismo hecho. "Non bis in ídem"»*

Afirma el apoderado que el contribuyente fue sometido a dos procesos tributarios por los mismos hechos, el mismo sujeto y la misma causa, prolongando de manera indefinida la firmeza de la declaración del impuesto a las ventas del bimestre 04 de 2012.

Aun cuando la DIAN en Resolución No. 009885 de 16 de diciembre de 2016 argumenta que son dos procesos diferentes, pues uno es el proceso de devoluciones y otro es el proceso denominado "Determinación del impuesto e imposición de sanciones", en el proceso de DEVOLUCIÓN se cuestionaron los mismos hechos de no poder verificar y/o cruzar a los compradores de huevos del Bimestre de IVA 04 de 2012, situación fáctica que se cuestionó en el PROGRAMA PD-POSTDEVOLUCIONES.

Arguye que si bien, el Estado Social de Derecho contempla la seguridad jurídica, en este asunto se desconoció en cuanto a la violación del principio de justicia y equidad, el doble juicio fiscal por el mismo objeto, hecho y sujeto y la no valoración desde la sana crítica de las pruebas testimoniales allegadas con motivo del recurso de reconsideración.

Desde el principio *Non Bis in Ídem*, la parte activa analiza los antecedentes administrativos y reitera los hechos de la demanda, destacando que los fundamentos jurídicos, el objeto y la causa del Requerimiento Especial y la

liquidación Oficial de Revisión, son los mismos que se ventilaron en el proceso que se inició con la Resolución No. 6283-81 del 08 de julio de 2013 en el que se dispuso la devolución del saldo a favor.

Es cierto que el ET faculta a la DIAN para realizar la verificación posterior, dentro de los años siguientes a la procedencia de las devoluciones, siempre que exista materia revisable y exista la oportunidad para hacerla, pero en el caso que nos ocupa los motivos de la negativa en devolver son los mismos que se ventilan en la post-devolución y con el agravante que ya había sido objeto de recurso de reconsideración ante la División de Gestión Jurídica de la DIAN, vulnerando el debido proceso, pues somete al contribuyente a dos juicios fiscales similares, principio que desarrolla desde la jurisprudencia y la doctrina.

Segundo: *«Violación de la sana crítica de la estimación del mérito de las pruebas que se acompañaron con motivo del recurso de reconsideración según el numeral 4to. Del artículo 744 del Estatuto Tributario»*

La DIAN en la Resolución 009885 del 16 de diciembre de 2016, desestima los testimonios de los familiares del fallecido comerciante de huevos, el señor Salustiano Herrera, por considerar que no se acredita la representación de la sucesión en cabeza de los mismos, no se allegó prueba del parentesco que los habilite para representar al causante en las diligencias administrativas y declarar sobre las operaciones realizadas, no existe actualización del RUT desde el 22 de diciembre de 2012 y, no se encontraba inscrito en el RUT como régimen simplificado por sobrepasar los topes de 4.000UVT.

Argumentos con los que no se encuentra de acuerdo, por considerar, en primer lugar, que no se estimó el certificado de la Cámara de Comercio de Villavicencio No. AAbgDNYXMh del 19 de febrero de 2016, con la cual se lograba determinar si el señor Salustiano Herrera era o no comerciante de Huevos y que de ser estudiada, otra sería la decisión del recurso de reconsideración respecto a las ventas realizadas.

En segundo lugar, estima que la oportunidad para aportar la prueba que acredita el parentesco de la señora Carmen Gloria Herrera como madre del señor Salustiano Herrera, es la etapa de lo Contencioso Administrativo, toda vez que fue

nombrada con motivo de la Resolución No. 009885 del 16 de diciembre de 2016 con la que se puso fin a la vía gubernativa y no existe otra forma de controvertir o probar a la DIAN las nuevas argumentaciones que plantea en el referido acto administrativo.

En tercer lugar, el RUT estaba actualizado para las ventas del Bimestre 04 de 2012, empero, con ocasión a la muerte del señor Salustiano Herrera el 14 de octubre de 2013, no fue posible su actualización.

A su vez, aclara que de acuerdo con los artículos 439 y 477 del ET, quien produce los huevos de aves, esto es el contribuyente Néstor Velásquez, cuenta con ingresos exentos de IVA y quien los comercializa, es decir, el señor Salustiano Herrera, cuenta con ingresos excluidos del IVA.

Afirma que la DIAN desestima los ingresos por venta de huevo por valor de \$41.461.500, en virtud de una prueba recaudada en otro expediente, lo que la convierte en una prueba recaudada en forma irregular, que no fue trasladada con las formalidades procesales del nuevo proceso tributario.

Por otro lado, expone que en la misma Resolución, la DIAN desestimó el testimonio del señor Ruperto Baquero por considerar que se ocultó su dirección, se evitó el contacto con la DIAN, colaboró con información requerida por el interesado, no presentar obligaciones tributarias, no estar inscrito en el RUT y no pertenecer al régimen simplificado del IVA.

Lo anterior, sin tener en cuenta que el testimonio del señor Ruperto Baquero con reconocimiento de contenido ante la Notaría Tercera de Villavicencio, (i) contenía la misma dirección que tenía la DIAN a su disposición y (ii) se aportó en la oportunidad que debía realizarse para llevar a la entidad al convencimiento de las operaciones de venta de huevos realizadas al contribuyente; aunado a ello, las respuestas presentadas a la DIAN relacionadas con la venta de huevos, efectuadas al señor Ruperto Baquero, fueron entregadas antes de haber mediado requerimiento especial o practicado la liquidación oficial de revisión.

Así mismo, señala que conforme al Estatuto Tributario, el comerciante no se encontraba en la obligación de declarar renta o inscribirse en el régimen

simplificado o régimen común del impuesto sobre las ventas, como quiera que los ingresos totales del respectivo año gravable no fueron superiores a 3.300 UVT y, cuando compra los huevos al avicultor, hoy demandante, sus ventas se convierten en ingresos excluidos del IVA.

En cuanto a la desestimación que hizo la administración con relación al testimonio del señor Fredy Ladino *por restar credibilidad a su manifestación el hecho de ejercer conjuntamente actividades de la construcción como empleado y actividades avícolas*, arguye la parte activa que viola en forma manifiesta los artículos 745 y 746 del ET, porque desestima la presunción de veracidad y si la DIAN tuvo dudas debieron ser resueltas a favor del contribuyente; situación similar arguye con relación a la decisión de la DIAN al desestimar el testimonio del señor Luis Alfredo Velásquez por no ofrecer confiabilidad.

Tercero: *«calidad de avicultor suficientemente probada Art. 788 E.T.»*

En concreto, afirma el demandante que en vía gubernativa quedó probada la calidad de avicultor del señor Néstor José Velásquez, pues en la Resolución No. 009885 de 16 de diciembre de 2016, la DIAN no cuestionó la calidad de avicultor.

Cuarto: *«Falso Raciocinio que conlleva a vías hecho por la DIAN al reclasificar los ingresos exentos como ingresos gravados a la tarifa del 16%- violación artículo 477 del Estatuto Tributario»*

Eleva el cargo sosteniendo que la autoridad tributaria reclasificó los huevos producidos, como ingresos gravados a la tarifa del 16 %, al no obtener respuesta de los clientes a los cuales se les vendió, sin indicar el sustento normativo, doctrinario o jurisprudencial que sirviera de sustento.

Sin embargo, se probó a la DIAN que el contribuyente no tiene inconsistencias en las facturas de venta, pues las facturas de venta cumplen con los requisitos del artículo 617 del Estatuto Tributario, sin que en él se exija la dirección y ciudad del comprador de los bienes y servicios, pese a que durante el trámite administrativo, fueron informadas en todas las etapas procesales.

Así mismo, se comprobó la existencia de las pollas que producen huevos y de la compra del alimento para las aves, así como el servicio de transporte de alimento a la granja, situación que por *sentido común* demuestra que existió una producción de huevos de aves con cáscara de la clasificación arancelaria 04.07.00.90.00, exentos de IVA a la tarifa del 0%

1.1.2. OPOSICIÓN

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (ff.128 a 141). La apoderada de la entidad se opone a las pretensiones y solicita desestimar las suplicas de la demanda, como quiera que el contribuyente no logró acreditar la ocurrencia real de la venta de huevos.

Frente a los hechos de la demanda, indica que son ciertos en lo que tiene que ver con la actuación administrativa, pues así lo acreditan los antecedentes administrativos.

Respecto a la vulneración del debido proceso por haberse adelantado dos procesos por los mismos hechos y al mismo contribuyente, aclara que se trata de dos procesos diferentes, independientes, con fundamentos normativos y fines disímiles, pues uno corresponde al proceso de devoluciones establecido en los artículos 850 a 865 del ET y otro es el proceso de verificación de la exactitud y veracidad de la información consignada en la declaración bimestral del impuesto sobre las ventas periodo 4 del año 2012, pues de conformidad al artículo 670 *ibídem*, las devoluciones y/o compensaciones no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor; situación que se explicó en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración al identificarse que el primero corresponde al proceso de "*Devoluciones*" y el segundo al proceso "*Determinación del impuesto e imposición de sanciones*".

Con relación a la falsa motivación "por la falta de realidad de los hechos", señala que los actos administrativos demandados se encuentran revestidos de legalidad, pues cuentan con las razones en que se fundó para realizar las adiciones, desconocimientos y reclasificación, sin que el demandante haya desvirtuado tal situación durante todo el proceso de investigación tributaria.

Afirma que la valoración probatoria se realizó bajo los postulados de la sana crítica, pues se examinaron las aportadas tanto por el contribuyente como por el cruce con terceros.

Reitera que la Administración Tributaria solicitó al demandante informar sobre la ubicación de las personas a las cuales les habría vendido los huevos y sobre el medio de transporte utilizado para su movilización, sin obtener respuesta al respecto; lo que evidencia la falta de diligencia por parte del contribuyente para probar sus afirmaciones y constituye un indicio sobre la inexistencia de las operaciones exentas (ff.133).

Frente al traslado de las pruebas, arguye que el demandante pretende desconocer el *Auto de Traslado de Pruebas No. 10490 del 20 de febrero de 2015* visible a folio 379 de la *Carpeta de Antecedentes No. 2*, con el que se da traslado a las pruebas del expediente devoluciones DI 2012 2012 010210 de 01 de agosto de 2012 al expediente PD 2012 2014 03031 de 18 de diciembre de 2014.

En cuanto a las facturas, manifiesta que no cumplen con los requisitos del artículo 617 del Estatuto Tributario, pues no se identifica claramente el RUT del comprador y, no se registra firma del comprador, escenario que evidencia otro indicio para el funcionario investigador.

Resalta que los análisis realizados por parte de la autoridad tributaria, se realizaron sobre los soportes suministrados por el contribuyente en el desarrollo de la investigación, por lo tanto, el demandante yerra al indicar que la entidad fiscalizadora guardó silencio respecto de las pruebas que obran en el expediente.

Afirma que el derecho colombiano autoriza los indicios como medio de prueba para dar curso a la investigación tributaria y, en el caso de la referencia, la DIAN complementó probatoriamente las circunstancias que originaron el indicio, al punto que en la actualidad, el proceso cuenta con suficientes elementos de prueba, sumarios y plenos, que determinaron la modificación del denuncia privado.

Sostiene que la sanción de inexactitud prevista en el artículo 647 del E-T., deviene por la acreditación que el contribuyente incluyó en la declaración privada compras e

IVA, por incluir ingresos provenientes de la venta de bienes – huevos, sobre los cuales, no demostró la realidad de la operación de venta y comercialización.

1.3. CRÓNICA DEL PROCESO.

La demanda fue radicada el 02 de mayo de 2017 en la Oficina de Apoyo de los Juzgados Administrativos (f.115) siendo sometida a reparto y asignándose a este despacho.

La demanda es admitida mediante auto de 10 de mayo de 2017 (ff.118-121) y se ordenó notificar al representante legal de la entidad demandada. El 13 de agosto de 2017 la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales allegó contestación (ff. 128 a 141). Mediante auto de 30 de agosto de 2017 se convoca a las partes para llevar a cabo la audiencia inicial.

El 12 de septiembre de 2017 se realiza la audiencia de que trata el artículo 180 del CPACA, se prescinde de la fase II de pruebas y se ordena correr traslado por el término de 10 días para que las partes presenten alegatos de conclusión por escrito.

1.4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

1.4.1. Parte demandante INVERSIONES VADISA SAS (ff.160 a 162).

El apoderado reitera los argumentos de la demanda, afirmando que quedó demostrado que el contribuyente fue sometido a dos juicios fiscales dentro de la misma Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y ambos terminaron en actos administrativos ante la División de Gestión Jurídica que agotaron la vía gubernativa.

Frente a las pruebas aportadas señala que la DIAN al trasladar las pruebas del señor SALUSTIANO HERRERA no se enteró de que el comerciante falleció y que de acuerdo al certificado de la Cámara de Comercio, la dirección de notificaciones que figura es distinta a aquella a la cual la DIAN lo requirió en el primer juicio fiscal.

Con relación al señor RUPERTO BAQUERO VELÁSQUEZ, la DIAN no tiene en cuenta que para declarar renta por el año gravable 2012, los topes de ingresos son

\$117.221.000 de acuerdo con el artículo 594-1 del ET y no aplica la inscripción en el RUT por estarse en presencia de bienes “excluidos”.

En cuanto al señor FREDY YONNEL LADINO BETANCOURT, la DIAN sí recibió respuesta al requerimiento de información, de acuerdo con la página 16 de la Resolución No. 009885 de 16 de Diciembre de 2016.

Reconoce la afirmación de la DIAN tendiente a aceptar la calidad de avicultor del contribuyente y añade que es el punto más importante en este proceso, toda vez que la administración tributaria verificó físicamente la granja avícola, las pollas, los galpones, los alimentos y los huevos.

Finalmente, con relación a la reclasificación de ingresos exentos, expone:

- Que se probó que las facturas de venta cumplen con los requisitos del artículo 617 del Estatuto Tributario
- Se aportaron las pruebas del transporte de los huevos
- Se probó la existencia física de la producción de los huevos
- Se probó la existencia de las pollas que producen los huevos.

1.4.2. DIAN (ff.151 a 155).

El apoderado de la entidad demandada reitera los argumentos de la contestación de la demanda.

Añade que el cruce de información con terceros aunado a otros medios de prueba, incluyendo las visitas practicadas por la entidad, permitió establecer como prueba idónea de las autorizadas dentro de la legislación colombiana y proveniente de terceros que, el contribuyente ajusta su movimiento a una “apariencia de realidad”, sin que los registros cuenten con soportes válidos que le permitan fundamentar sus registros numéricos (f. 166).

Finalmente, solicita desestimar las pretensiones de la demanda, toda vez que, a su juicio, el contribuyente no logró acreditar la ocurrencia real de la venta de huevos.

2.- PROBLEMA Y TESIS JURÍDICAS

1.2. Problema jurídico

Con el objeto de juzgar la legalidad de los actos demandados, el despacho comprende que el asunto a tratar se sostiene fundamentalmente sobre dos problemas jurídicos.

El primero de ellos consiste en establecer si al adelantar los procesos de a) determinación oficial del impuesto sobre las ventas del bimestre 04 del año gravable 2014 y b) de devolución y/o compensación del impuesto sobre las ventas del bimestre 04 del año gravable 2014, violó la entidad demandada el derecho fundamental del debido proceso del contribuyente incurriendo en la prohibición condensada en el aforismo *non bis in ídem*. Para la resolución de este problema jurídico, es menester definir si de los dos procesos de fiscalización anotados puede afirmarse que existe identidad de sujetos, causa y objeto.

El segundo problema jurídico tiene cabida dentro del espectro probatorio y su resolución se enmarcará en el juicio de los últimos tres cargos elevados por el actor.

Este problema se fundamenta en la determinación de si la entidad demandada, satisfizo la carga probatoria requerida para determinar que las operaciones cuestionadas respecto de las cuales el demandante obtuvo sus ingresos en el bimestre 04 del año gravable 2014 efectivamente comportaban o no una exención tributaria.

Tesis de la parte demandante: Sostiene la entidad demandada procedió en flagrante violación al debido proceso por el principio del *non bis in ídem*, ya que afirma que los procesos de determinación oficial y de devolución y/o compensación del impuesto sobre las ventas del bimestre 04 del año gravable 2014, son procesos de fiscalización en los cuales existe identidad de sujetos causa y objeto.

En cuanto a la labor de recaudo y valoración probatoria de la administración, afirma que las pruebas aportadas con el recurso de reconsideración presentado ante la DIAN se valoraron violando las reglas de la sana crítica, llevándole a la errada conclusión de que el contribuyente, señor Néstor José Velásquez Velásquez no

ostentaba la calidad de avicultor y por lo tanto no podía clasificar los ingresos en cuestión como exentos de IVA.

Tesis parte demandada: Sostiene que no se vulneró el debido proceso contemplado en el artículo 29 de la Constitución Política, puesto que los procesos de determinación oficial y de devolución y/o compensación del impuesto sobre las ventas del bimestre 04 del año gravable 2014 son independientes y autónomos.

Por otro lado, sostiene que no ha procedido en la labor probatoria en la violación de la sana crítica, pues los actos administrativos reflejan el estudio del mérito de las pruebas obrantes en el expediente administrativo.

Tesis del despacho: En primera medida, sostendrá el despacho que la no infringió la administración tributaria el principio consagrado en el artículo 29 de la Carta, por cuanto los procesos de determinación oficial y de devolución y/o compensación del impuesto sobre las ventas del bimestre 04 del año gravable 2014, adelantados en contra ambos del contribuyente que ahora activa la jurisdicción, no tienen identidad en su objeto y causa.

En segunda medida, sostendrá el despacho que la resolución N. 9885 del 16 de diciembre de 2016, acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la liquidación Oficial de Revisión N. 322412015000194 al impuesto sobre las ventas del bimestre 4 del año gravable 2012, adolece de nulidad por violación al debido proceso, dada la vulneración de uno de los elementos de su núcleo esencial como lo es el derecho a la defensa y a la contradicción.

Esta teoría del caso se fundamenta en tanto la administración tributaria se abstuvo de valorar algunos de los elementos probatorios con que acompañó el contribuyente su recurso de reconsideración, teniendo en cuenta que si la administración hubiese valorado estas pruebas hubiese orientado su decisión a revocar la Liquidación Oficial de Revisión.

3.- CONSIDERACIONES

Pues bien, el despacho se ocupará del estudio de legalidad de los actos administrativos demandados a la luz de los cargos del actor y, tal como se

anticipó, el juicio partirá de un esquema dual. En primera medida, se analizará lo atinente al cargo de violación del debido proceso en virtud del principio de que nadie puede ser juzgado dos veces.

Pues bien, con el fin de establecer si en el trámite adelantado contra el contribuyente Néstor José Velásquez Velásquez existe violación al debido proceso, es principal menester que el principio que refleja el latinismo de non bis in ídem, cuya raíz normativa se encuentra en instrumentos internacionales vinculantes del ordenamiento jurídico colombiano¹ y en la Constitución Política:

ARTICULO 29. El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a **no ser juzgado dos veces por el mismo hecho**.

Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso.

Pues bien, según se ha establecido por la jurisprudencia tal como se describirá y citará a continuación, el principio de que nadie puede *ser juzgado dos veces por el mismo hecho* comporta dos estructuras definidas. La primera y más conocida, se sostiene sobre la prohibición de sancionar más de una vez la misma infracción; por su parte, la segunda estructura comporta la proscripción de que se adelante un nuevo proceso para juzgar un hecho que ha sido objeto ya de pronunciamiento por parte de la autoridad competente.

En este sentido se ha pronunciado el Órgano de cierre de esta Jurisdicción²,

¹ Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966, y la Convención Americana sobre Derechos Humanos o "Pacto de San José" de 1969

² CONSEJO DE ESTADO, SECCION CUARTA // Bogotá D. C., nueve (9) de diciembre de dos mil trece (2013) // Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ // Radicación número: 25000-23-27-000-2006-

precisando que el principio bajo estudio conlleva a un condicionante ambivalente del poder punitivo del Estado:

“Bajo tal dualidad de alcance y con el fin último de racionalizar el ejercicio del poder sancionatorio en general (contravencional, disciplinario, fiscal, etc.) y especialmente del poder punitivo, el constituyente consagró la prohibición que se comenta (la de no ser juzgado dos veces por el mismo hecho) como un derecho fundamental de aplicación directa e inmediata, para asegurar que los conflictos sociales que involucran consecuencias de tipo sancionatorio no se prolonguen de manera indefinida, que un mismo asunto no obtenga más de una respuesta de diferentes autoridades judiciales, en procesos con identidad de sujeto, objeto y causa y que el juzgador no fraccione el hecho sancionado para convertirlo en varios delitos o conductas reprobadas, generadoras de varias penas o sanciones.

De acuerdo con esa identidad, el juzgamiento de un mismo comportamiento en instancias diferentes del universo del derecho sancionador, como el contravencional, correccional, disciplinario, penal delictivo y especial ético aplicable a ciertos servidores públicos, no viola el principio non bis in ídem, dado que, como parte del debido proceso, la jurisprudencia constitucional lo ha extendido a la integridad de dichos ámbitos, considerando que hace parte de las garantías a las que tiene derecho el sindicado en sentido amplio, y que, en ese entendido, su finalidad es la de regular las condiciones en que un individuo puede ser sancionado personalmente por su conducta contraria a derecho.”

Como se ve, la Alta corporación comprendió que la autoridad, ya administrativa o ya judicial, incurre en violación del derecho fundamental cuando procede al juicio en varios procesos con identidad de sujeto, objeto y causa. Esta comprensión tiene origen en la cristalización que la jurisprudencia de la Corte Constitucional hizo del principio en comento; así, en la sentencia C-391 de 2002, con ponencia del magistrado Jaime Córdoba Triviño, se estableció que el “*mismo hecho*” implica la triple identidad de sujeto, objeto y causa:

“Ello es así porque la proscripción de generar dos o más juzgamientos por un mismo hecho exige mucho más que la simple identidad del supuesto de hecho que desencadena los distintos procesos (...) Es cierto que toda persona tiene derecho a la emisión de una decisión definitiva en los conflictos suscitados y a la proscripción de la facultad estatal de reconsiderar esa decisión definitiva pues es claro que con un tal proceder se extendería un manto de inseguridad jurídica sobre las decisiones de los poderes públicos y se socavarían las bases mismas del Estado de derecho.

Sin embargo, para que tal derecho se consolide se requiere mucho más que la simple identidad en la situación de hecho que sirve de punto de partida a esas diversas actuaciones, circunstancia que explica por qué la jurisprudencia y la

doctrina, recogiendo decantadas elaboraciones, exijan la triple identidad de objeto, causa y persona entre dos actuaciones para afirmar la vulneración del principio *non bis in idem*. (...)”

De esta manera, comprende el despacho que en el negocio que le ocupa, no infringió la administración tributaria el principio consagrado en el artículo 29 de la Carta, por cuanto no se advierte identidad entre el objeto y la causa de los procesos de determinación oficial y de devolución y/o compensación del impuesto sobre las ventas del bimestre 04 del año gravable 2014, adelantados ambos en contra del contribuyente que ahora activa la jurisdicción.

Lo introducido tiene lugar toda vez que aun cuando en aras de salvaguardar la seguridad jurídica y la justicia material, de conformidad con el principio *non bis in idem*, en materia sancionatoria se prohíbe la pluralidad de sanciones respecto de una omisión o hecho idéntico en un mismo juicio o jurisdicción, nada obsta para que de una misma conducta se puedan generar diversas consecuencias jurídicas³.

Es así como desde tal perspectiva concibe el despacho que los procesos de determinación oficial y de devolución y/o compensación del impuesto sobre las ventas del bimestre 04 del año gravable 2014, corresponden a dos actuaciones administrativas distintas surtidas en dos expedientes autónomos. Se trata, pues, de procesos que aun cuando recae el mismo impuesto, causado en el mismo periodo por un mismo contribuyente, tienen fundamento en funciones y facultades distintas⁴ adelantadas en procedimientos que debían ser surtidos de manera independiente.

Por una parte, el proceso de determinación oficial del impuesto sobre las ventas del bimestre 04 del año gravable, tiene por objeto la modificación de uno o varios de los valores registrados por el contribuyente en su liquidación privada y su causa es el resultado de la fiscalización que de ella ha hecho el administrador de impuestos cuando ha encontrado lo que considera son inconsistencias en la declaración tributaria.

Por otro lado, el proceso administrativo de devolución y/o compensación del impuesto sobre las ventas del bimestre 04 del año gravable 2014 tiene por objeto

³ Consejo de Estado, sección cuarta. Sentencia de 09 de diciembre de 2013. Exp. 18726. C.P: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Actor: LA PREVISORA S.A. Demandado: Superfinanciera.

⁴ Entre otros, especialmente, ver Artículos 702 -712 y 850 y ss., del ET.

que la administración tributaria devuelva al contribuyente, los pagos en exceso o de lo no debido, que aquel haya efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras y, como resulta apenas obvio, es causado por la solicitud del contribuyente quien al declarar sus tributos privadamente liquidó saldos a su favor susceptibles de devolución.

Así las cosas, comprende este despacho que el ejercicio de las distintas facultades del Administrador de Impuestos no conlleva a la convicción de que se haya adelantado un doble juicio fiscal contra el señor Néstor José Velásquez en relación con el impuesto sobre las ventas – IVA correspondiente al periodo 04 del año 2012, como quiera que el procedimiento respecto de las devoluciones y, posteriormente, el de determinación del impuesto e imposición de sanciones, no hallan identidad en su objeto y su causa. Por tanto, el cargo no prospera.

Ahora bien, el despacho se ocupará del estudio de los tres cargos restantes, partiendo para ello del problema jurídico que se fundamenta en la determinación de si la entidad demandada, satisfizo la carga probatoria requerida para determinar que las operaciones cuestionadas respecto de las cuales el demandante obtuvo sus ingresos en el bimestre 04 del año gravable 2014 efectivamente comportaban o no una exención tributaria.

Por tanto, en este punto, el despacho procederá también considerando la participación del contribuyente dentro del proceso administrativo y definiendo, entonces, si las labores derivadas de la carga probatoria correspondieron con los imperativos jurídicos que las regulan. Finalmente, se establecerá si esta labor probatoria tenía la aptitud para conducir o determinar la decisión tomada por el administrador de impuestos dentro del caso que nos ocupa.

En tal medida, se expresa que obran en el expediente como pruebas, las siguientes:

- Requerimiento Especial Impuesto sobre las Ventas No. 322392015000010 de fecha 16/04/2015, por concepto de ventas del periodo Bimestral 04 de 2012 (ff.37 a 38), del cual se destaca que la liquidación privada difiere del valor propuesto por la DIAN en los siguientes conceptos:

CONCEPTO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	VALOR PROPUESTO
Ingresos brutos por operaciones exentas (territorio nacional)	\$134.373.000	\$0
Ingresos brutos por operaciones gravadas	\$0	\$134.373.000
Impuesto generado a la tarifa del 16%	\$0	\$21.500.000
Total imp a cargo / imp generado por operaciones grav	\$0	\$21.500.000
Saldo a pagar del periodo fiscal	\$0	\$2.482.000
Saldo a favor del periodo fiscal	\$19.018.000	\$0
Sanciones	\$0	\$34.400.000
Total saldo a pagar	\$0	\$34.187.000
O total saldo a favor	\$21.713.000	\$0
Total saldo a favor susceptible ser solicitado en devolución	\$18.886.000	\$0

- Explicativo del requerimiento especial No. 322392015000010 del 16/04/2015 (ff. 39 a 47 vuelto), en el que se observa:

"(...)

Teniendo en cuenta todos los argumentos señalados anteriormente, se estableció que el contribuyente VELASQUEZ VELASQUEZ NESTOR JOSE NIT_3.140.459.-8 durante el bimestre 04 del año 2012 NO desarrolló la actividad económica de producción y comercialización de bienes exentos como claramente quedó establecido en el análisis efectuado del renglón 28 de la declaración presentada –Ingresos brutos por operaciones exentas-, por lo que se reclasifica el valor de \$134.373.000 a ingresos brutos por operaciones gravadas, basados en que la Administración Tributaria con las verificaciones adelantadas no estableció que realmente el contribuyente haya desarrollado la actividad de producción y comercialización del bien exento (ventas de huevos con cascara), y adicionalmente el contribuyente no demostró las circunstancias que lo hacen acreedor a la exención tributaria, estando obligado a ello, de conformidad con lo establecido en el artículo 788 del Estatuto Tributario.

(...)

Como se determinó en desarrollo de la investigación, el contribuyente VELASQUEZ VELASQUEZ NESTOR JOSE NIT_3.140.459-8 en la declaración IVA correspondiente al bimestre 04 del año gravable 2012 simuló las ventas del bien exento (ventas de huevos) con el fin de obtener un derecho que no es procedente para el contribuyente, estableciendo que solicitó en devolución impuestos descontables que no hacen parte de los costos y gastos en la producción de bienes exentos (...)"

- Liquidación oficial impuesto sobre las ventas – revisión No.

322412015000194 del 12 de octubre de 2015 (ff. 48 a 49), junto al anexo correspondiente (ff.50 a 56).

- Resolución No. 009885 del 16 de diciembre de 2016, por medio de la cual se decide negativamente el recurso de reconsideración (ff. 58 a 70 vuelto), notificada el 12 de enero de 2017 (f.71).
- Declaración privada Bimestral del Impuesto sobre las Ventas – IVA del periodo 04 año 2012, presentada por el señor Néstor José Velásquez (f.73).
- Recurso de reconsideración presentado el 10 de febrero de 2016 contra la Liquidación oficial de Revisión No. 322412015000194 de 10 de diciembre de 2016 (ff. 74 a 97).
- Registro civil de nacimiento del señor Salustiano Herrera, donde consta que es hijo de la señora Carmen Gloria Herrera (f.98).
- Registro civil de defunción del señor Salustiano Herrera, con indicativo serial 07219947, donde se evidencia que falleció el 14 de octubre de 2013 (f.99)
- Certificado de matrícula de persona natural, expedido por ña Cámara de Comercio de Villavicencio, del señor Salustiano Herrera (ff.100 a 102).
- Declaración suscrita por la señora Carmen Gloria Herrera ante la Notaría Cuarta del Círculo de Villavicencio, dirigida a la División Jurídica de la DIAN, en la que afirma que Salustiano Herrera compró huevos de ave al señor Néstor José Velásquez Velásquez (f.103)
- Declaración suscrita por el señor Ovidio Herrera ante la Notaría Cuarta del círculo de Villavicencio, dirigida a la División Jurídica de la DIAN, en la que afirma que Salustiano Herrera compró huevos de ave al señor Néstor José Velásquez Velásquez (f.104)
- Declaración suscrita por el señor Ruperto Baquero ante la Notaría tercera del círculo de Villavicencio, dirigida a la División Jurídica de la DIAN, en la que afirma haber comprado huevos de ave al señor Néstor José Velásquez Velásquez (f.106)
- Declaración suscrita por el señor Fredy Yonnel Ladino Betancourt ante la Notaría Única de Cáqueza, dirigida a la División Jurídica de la DIAN, en la que afirma haber comprado huevos de ave al señor Néstor José Velásquez Velásquez (f.108)
- Declaración suscrita por el señor Luis Alfredo Velásquez Velásquez ante la Notaría Cuarta del Círculo de Villavicencio, dirigida a la División Jurídica de la DIAN, en la que afirma haber transportado huevos, propiedad del señor Néstor José Velásquez Velásquez (f.110)

- Copia de la factura de venta No. 0482, expedida por GRANJA AVICOLA VALENTINA – NESTOR JOSE VELASQUEZ VELASQUEZ al señor Salustiano Herrera, de fecha 06 de julio de 2012 (f.112)
- Copia de la factura de venta No. 0484, expedida por GRANJA AVICOLA VALENTINA – NESTOR JOSE VELASQUEZ VELASQUEZ al señor Ruperto Baquero, de fecha 18 de julio de 2012 (f.113)
- Copia de la factura de venta No. 0481, expedida por GRANJA AVICOLA VALENTINA – NESTOR JOSE VELASQUEZ VELASQUEZ al señor Fredy Ladino, de fecha 03 de julio de 2012 (f.112)

Anotado lo anterior, se procede a juzgar los actos demandados a la luz de los tres últimos cargos del actor, en virtud del principio de justicia rogada que ostenta el ejercicio de la administración de justicia en esta jurisdicción de lo contencioso administrativo. Por tanto, para resolver el primero de estos tres últimos cargos, cobra relevancia que el demandante aseveró que los actos censurados reflejan una falsa motivación por violación a la sana crítica en la estimación del mérito de las pruebas aportadas con el recurso de reconsideración.

Según estima el demandante, las pruebas aportadas con el recurso permiten adquirir certeza de que los ingresos brutos por operaciones por valor de \$134'373.000 corresponden a operaciones exentas, contrario a la posición de la administración tributaria, la cual concluyó de sus pesquisas y fiscalizaciones que no eran estos ingresos resultado de operaciones exentas por cuanto no estaba probado que el señor Velásquez Velásquez había efectivamente vendido huevos de ave con cáscara, frescos, a los tres clientes que representaban la mayor proporción de sus operaciones: señores Salustiano Herrera, Fredy Ladino y Ruperto Baquero.

Así las cosas, teniendo en cuenta que los argumentos del actor se discriminan respecto de los elementos probatorios aportados respecto de cada uno de los mencionados señores, se procederá en ese mismo sentido al análisis que corresponde, iniciando con lo relativo al señor Salustiano Herrera.

Arguye el actor que la DIAN no valoró las pruebas aportadas que le habrían permitido comprender que las operaciones soportadas en facturas de venta al señor Salustiano Herrera eran reales y no ficticias.

Pues bien, ello lo justifica el actor, principalmente, en que la DIAN guardó silencio al no valorar el certificado de la Cámara de Comercio de Villavicencio No. AAbgDNYXMh del 19 de febrero de 2016, con la cual se lograba determinar si el señor Salustiano Herrera era o no comerciante de Huevos y que de ser estudiada, otra sería la decisión del recurso de reconsideración respecto a las ventas realizadas.

En este sentido aclaró que de acuerdo con los artículos 439 y 477 del ET, quien produce los huevos de aves, esto es el contribuyente Néstor Velásquez, cuenta con ingresos exentos de IVA y quien los comercializa, es decir, el señor Salustiano Herrera, cuenta con ingresos excluidos del IVA.

En efecto, advierte el despacho que en el recurso de reconsideración se le puso de presente esta argumentación a la entidad demandada (ff. 678 y ss.) y se aportó tal certificado de Cámara de Comercio de Villavicencio (ff. 705-706), acompañada de reporte del Registro Único Empresarial y Social – RUES (ff. 704) y de Registro civil de defunción del señor Herrera (f. 708).

Así las cosas, al contrastar estas alegaciones del demandante con lo que consta en el expediente administrativo, advierte el despacho que en el acto administrativo mediante el cual se resolvió el recurso de reconsideración obrante a reverso del folio 757 de los Antecedentes Administrativos, la DIAN reconoció que el contribuyente aportó las pruebas en cuestión, más sin embargo se abstuvo de valorarlas en el acápite respectivo de las motivaciones (f. 762 ibídem).

De manera que le asiste razón al demandante, en el sentido de que la administración se abstuvo de valorar algunos de los elementos probatorios con que acompañó su recurso de reconsideración.

No obstante, debe establecerse por parte de este Estrado Judicial si la omisión de la DIAN comporta una violación grave al derecho fundamental al debido proceso, en el sentido de determinar si en caso de que la administración hubiese valorado esta prueba hubiese conducido su decisión a revocar la Liquidación Oficial de Revisión.

Así, conviene ahora recordar que el principal fundamento para desestimar los

ingresos por venta de huevo por valor de \$41.461.500 al señor Herrera, se manifiestan en la hoja 8 del acto administrativo de liquidación, obrante a reverso del folio 53 del cuaderno principal:

“En el caso que nos ocupa, encontramos que el hecho indicador del hecho presumido, es la no ocurrencia real de la supuesta venta de huevos, y la no ubicación de los supuestos compradores (los cuales existen solamente en papel), tal como se desprende de las verificaciones y cruces adelantados por la Administración”

Teniendo presente, entonces, que el contribuyente se encontraba en la necesidad de desvirtuar que sus compradores eran reales y no ficticios, aportó como ya se señaló i) certificado de Cámara de Comercio de Villavicencio del señor Salustiano Herrera, en el cual se lee que el tercero era comerciante y cuya actividad principal era la del comercio al por menor de leche, productos lácteos y huevos y ostentaba establecimiento de comercio Daniela del Llano Huevos (ff. 705-706 Antecedentes Administrativos); ii) reporte del Registro Único Empresarial y Social – RUES, en el cual se reitera tanto la actividad comercial principal como la propiedad del mentado establecimiento de comercio (ff. 704 Antecedentes Administrativos) y; iii) Registro civil de defunción del señor Herrera con el cual se prueba que el tercero en cuestión falleció el día 14 de octubre de 2013 (f. 708 Antecedentes Administrativos).

De esta manera, advierte el despacho que se encontraba abatido el argumento de la administración relativo a que la venta de huevos al señor Herrera era ficticia debido a que no existían pruebas que acreditaran la existencia del comprador, toda vez que aquel existió y además era un comerciante inscrito en el registro mercantil de la Cámara de Comercio de Villavicencio como distribuidor minorista de huevos.

Así pues, se tiene presente que la DIAN, al omitir valorar las pruebas aportadas por el contribuyente con ocasión del recurso de reconsideración en relación con las ventas al difunto Salustiano Herrera, habría podido arribar a la certeza de que las ventas no eran ficticias y, por tanto, los ingresos derivados las operaciones de ventas de huevos al señor Herrera eran reales y por tanto debían considerarse exentas de IVA, tal como señala el artículo 477 ET vigente para entonces:

ARTÍCULO 477. Están exentos del impuesto sobre las ventas los siguientes bienes:

(...)

04.07.00.90.00 Huevos de ave con cáscara, frescos.

(...)

Ahora bien, respecto de los argumentos del demandante relacionados con las ventas realizadas al señor Ruperto Baquero Velásquez, se afirma que de acuerdo con el testimonio con reconocimiento de contenido ante Notario, el señor Baquero informó que su dirección era la Calle 12 A N. 18B-59, Barrio Nueva Floresta – Villavicencio. Por tanto considera que yerra la administración al señalar que el contribuyente se condujo de forma tal que la dirección del señor Baquero permaneciera oculta.

Igualmente, señala que este testimonio fue avalado por la Notaría 3 de la ciudad de Villavicencio, la cual da fe de que el señor Baquero se presentó en forma personal y reconoció el contenido que solicitaba la DIAN.

Pues bien, al consultar en la motivación impresa en el acto que resolvió el recurso de reconsideración, advierte el despacho que la administración efectivamente afirmó que “se ocultó su dirección” y que “la calidad de omiso [en renta] y no estar inscrito en el RUT, no estar inscrito en el RUT, no obstante desprenderse de la declaración que firmó, estar obligado a inscribirse en el RUT y pertenecer al régimen simplificado, son indicios de inconsistencia, sobre su comportamiento tributario, hecho que le resta credibilidad y convencimiento a la declaración rendida y que desvirtúa el principio de la buena fe, sobre sus manifestaciones” (f. 763 reverso).

En este sentido, a diferencia del señor Herrera, ya con respecto al señor Baquero, la administración sí valoró las pruebas aportadas, mas no acertadamente – declaración ante notario con reconocimiento de contenido. Es así como le asiste razón al demandante en cuanto afirma que en el testimonio del señor Ruperto Baquero con reconocimiento de contenido ante la Notaría Tercera de Villavicencio que se aportó con el recurso de reconsideración se había aportado la dirección del susodicho, razón por la cual no comprende el despacho la afirmación de la DIAN al respecto de un presunto ocultamiento de la misma.

Igualmente le asiste razón en el sentido de que el señor Baquero no se encontraba en la obligación de declarar renta o inscribirse en el régimen simplificado o régimen común del impuesto sobre las ventas teniendo como base o principio probatorio los documentos que se encontraban en el expediente, pues de ellos se

desprende que los ingresos totales del respectivo año gravable no fueron superiores a 3.300 UVT y, cuando compra los huevos al avicultor, hoy demandante, sus ventas se convierten en ingresos excluidos del IVA: i) el artículo 499 del ET, antes de la modificación prevista por la Ley 1111 de 2006, prescribe que pertenecen al régimen simplificado los comerciantes minoristas que realicen operaciones gravadas y; ii) el artículo 439 del ET prescribe que los comerciantes no son responsables ni están sometidos al régimen del impuesto sobre las ventas, en lo concerniente a las ventas de los bienes exentos, tal como lo eran en el momento de los hechos y de la fiscalización los huevos de ave con cáscara, frescos (art. 477 ET, ya citado).

En tal sentido, de acuerdo con la información obrante en el expediente administrativo, no puede ser considerada por este Estrado Judicial como acertada la valoración que hizo la DIAN respecto de la declaración juramentada del señor Baquero (f. 717 – 719 Antecedentes Administrativos) al restarle credibilidad por considerarle omiso de renta y del régimen tributario simplificado. Por tanto, en relación con los ingresos derivados de las operaciones realizadas con el señor Ruperto Baquero Velásquez por valor de \$38`694.200, también ha de prosperar el cargo.

Finalmente, en cuanto a los argumentos del demandante en relación con las pruebas aportadas en el recurso de reconsideración respecto de la realidad de las operaciones de venta de huevos al señor Fredy Yonnel Ladino Betancourt, señala el actor que se violó por parte de la administración el artículo 746 del ET, en tanto se desestima la presunción de veracidad de las manifestaciones que este tercero hizo al responder los requerimientos de la DIAN. Considera que se violó esta presunción, en tanto la administración se limitó a señalar que “si bien es cierto y le anteceden actividades en actividades avícolas, le resta credibilidad a su manifestación el hecho de ejercer conjuntamente actividades de la construcción como empleado y actividades avícolas” (f. 22.).

Pues bien, tal declaración obra a folios 720-721 del cuaderno de antecedentes administrativos, y en esta se observa que efectivamente el tercero manifiesta ante el Notario Único del Círculo de Cáqueza haber sido comprador de huevos de pollas entre el 3 de julio y el 28 de agosto de 2012 al señor Néstor Velásquez. Igualmente se advierte que este aporta teléfono celular de contacto.

De esta manera, al estudiar la valoración probatoria realizada por la administración, advierte el despacho que en el acto que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN no solo señaló, erradamente, que no existía prueba documentada sobre la comercialización de huevos (obviando la declaración misma y las facturas a su nombre) y también falsamente que no se permitió el acercamiento a la DIAN (pues en su declaración juramentada el tercero aportó teléfono de contacto); sino que además gravemente incurrió nuevamente en afirmaciones y juicios que van en contra de la presunción de buena fe que le asiste a los administrados pues manifestó la entidad demandada, que la "Prueba aportada por el señor FREDY YONNEL LADINO BETANCOURT, consiste en otra prueba elaborada para el propósito de la investigación, de acuerdo con la presentación y redacción presentada, con unidad de formato, el cual juiciosamente firma ante notario el señor Fredy Ladino, en la que consta realizó operaciones por valor de \$54`117.00" (subraya y cursiva del despacho). En conclusión del punto, relación con los ingresos derivados de las operaciones realizadas con el señor Fredy Yonnel Ladino Betancourt, por valor de \$54`117.00, ha de prosperar el cargo.

Así pues, al téngase por cierto que la DIAN, i) omitió valorar las pruebas aportadas por el contribuyente con ocasión del recurso de reconsideración en relación con las ventas al difunto Salustiano Herrera, con las cuales habría podido arribar a la certeza de que las ventas no eran ficticias y, por tanto, los ingresos derivados las operaciones de ventas de huevos al señor Herrera eran reales y por tanto debían considerarse exentas de IVA y; ii) que no tenía elementos de juicios ciertos la DIAN para restarle credibilidad a las declaraciones juramentadas ante notario de los señores Ruperto Baquero Velásquez y Fredy Yonnel Ladino Betancourt.

Con base en los anteriores análisis, habiendo establecido el despacho que con ocasión de los elementos probatorios y argumentaciones aportadas con ocasión del recurso de reconsideración se encontraba ya abatido el argumento de la administración relativo a que la venta de huevos era ficticia debido a que no existían pruebas que acreditaran la existencia de los compradores arriba precisados, se debe disponer, en suma, la prosperidad del cargo.

Así las cosas, debe este fallador ahora asir la disposición prevista por el artículo 29 de la Constitución:

ARTICULO 29. El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso.

De acuerdo con el transcrito artículo 29 de la Constitución Política, marco fundamental del debido proceso, como materialización verdadera del derecho de defensa se tiene que el administrado ostenta el derecho no solo de presentar pruebas o solicitar que se decreten, sino que conlleva igualmente que las mismas sean practicadas y valoradas en caso de que la autoridad comprenda su conducencia, pertinencia, oportunidad y utilidad. Lo anterior sugiere como una obviedad, se comprende, que el administrado tiene derecho a que la administración se pronuncie de fondo respecto de la solicitud de pruebas que pretende hacer valer dentro del proceso.

En tal medida, se ha considerado⁵ que la solicitud del decreto de pruebas en materia tributaria solo puede ser negada mediante un pronunciamiento motivado de la administración, lo cual conduce a que la eventual negativa pueda ser recurrida por el solicitante. De manera que la omisión de la administración tributaria de pronunciarse, y de valorar las pruebas aportadas por el contribuyente conlleva a la vulneración al derecho fundamental del debido proceso en su núcleo esencial.

⁵ Consejo de Estado de Colombia, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección cuarta, radicado: 25000-23-27-000-2002-01276-02-16571. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. (24/11/12)

Precisamente en cuanto a la presunta violación grave al derecho fundamental del Debido Proceso, ha señalado la Corte Constitucional:

“Así pues, la vigencia de un Estado Social de Derecho impone la facultad jurisdiccional de tomar decisiones obligatorias, las cuales, para que sean aceptadas, deben adoptarse con fundamento en reglas que determinan cuales autoridades están autorizadas para tomar las decisiones obligatorias y cuáles son los procedimientos para obtener una decisión judicial. Esas reglas son las que recogen un conjunto de actos procesales sucesivos y coordinados que integran unos principios fundantes y unos derechos fundamentales que hacen del debido proceso una verdadera garantía en el derecho. En efecto, el debido proceso es una institucionalización del principio de legalidad, del derecho de defensa, que se ha considerado por la Constitución (art. 29) como un derecho fundamental que se complementa con otros principios dispersos en la Carta fundamental, tales como artículos 12, 13, 28, 31, 228, 230. Y, uno de estos principios es el del Juez competente.

En definitiva la protección al debido proceso tiene como núcleo esencial la de hacer valer ante los jueces los derechos e intereses de las personas, mediante la defensa contradictoria, y de obtener en fin, una respuesta fundada en derecho”.⁶

En similar sentido pero con miras al procedimiento administrativo, ha señalado el Consejo de Estado⁷:

“Conviene precisar que no toda irregularidad constituye causal de invalidez de los actos administrativos. Para que prospere la causal de nulidad por expedición irregular es necesario que la irregularidad sea grave pues, en principio, en virtud del principio de eficacia, hay irregularidades que pueden sanearse por la propia administración, o entenderse saneadas, si no fueron alegadas. Esto, en procura de la efectividad del derecho material objeto de la actuación administrativa.”⁸

Adicional a todo lo dicho, para que se configure la violación al derecho fundamental al debido proceso también es menester que se haya afectado de manera relevante alguna de las garantías que componen ese derecho, esto es, el núcleo esencial de ese derecho, esto es: juez natural, defensa o forma”

Visto lo anterior, y en conclusión del estudio de legalidad y de constitucionalidad del cargo, se debe proceder a declarar la nulidad de los actos administrativos demandados, toda vez que el omitir valorar los elementos probatorios aportados por el contribuyente conllevó una violación grave del derecho fundamental al

⁶ Sentencia T-416/98, con ponencia del Magistrado Alejandro Martínez Caballero.

⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, en providencia de veinte (20) de septiembre de dos mil diecisiete (2017) Radicación: 150012333000201300035 01

⁸ En ese sentido, ver: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Sentencia del 16 octubre de 2014. Radicación: 25000-23-27-000-2011-00089-01 (19611). Demandante: Alianza Fiduciaria S.A. Como Vocera Del Fideicomiso Lote Montoya. Demandado: Distrito Capital De Bogotá.

debido proceso, por cuanto se vulneró el núcleo esencial de éste al afectarse así el ejercicio del derecho a la defensa y la contradicción.

Sin embargo, la prosperidad del segundo cargo no es óbice para que el despacho guarde silencio respecto del estudio de legalidad de los demás cargos de la demanda. Por tanto, prosigue el análisis ahora respecto del tercero de ellos.

Este es el consistente en que para el demandante se encontraba suficientemente probada la calidad de avicultor del contribuyente. Esta afirmación la soporta el actor en el sentido de que, en los actos demandados, la administración tributaria se limitó a cuestionar la realidad u ocurrencia verdadera de la venta de huevos.

Al respecto de este cargo, afirmó el apoderado de la pasiva que “resulta inaceptable la afirmación del contribuyente que por el solo hecho de la actividad económica tenga el derecho a la exención si la misma no se encuentra probada, cuando la administración detectó el incumplimiento de los requisitos para tener acceso al derecho frente a las operaciones efectuadas respecto de bienes que no pudieron ser comercializados por el contribuyente, en razón a que respecto de ellos no se comprobó la venta que aduce realizó al desaparecido señor Salustiano Herrera” (f. 136).

Sin embargo, contrario a lo aseverado por el abogado defensor de la pasiva, recuerda el despacho que del análisis que tuvo ocasión con el juicio del cargo anterior, resultó que no se encontraba verdaderamente probado que las operaciones fuesen ficticias, mucho menos aquellas realizadas con el señor Herrera quien, lejos de desaparecido, falleció antes de que fuera proferida la liquidación Oficial de Revisión.

Por tanto, el cargo también se encuentra llamado a prosperar, toda vez que efectivamente se no se ha cuestionado la calidad de avicultor del contribuyente sino la realidad de las operaciones de venta de los huevos que produce y estas operaciones, como se vio, no pueden considerarse ficticias ni los compradores “*de papel*”, como lo manifestó la administración tributaria.

Finalmente, se ocupa ahora el despacho de estudiar el último de los cargos de la demanda, consistente en que la autoridad tributaria argumentó inconsistencias en las facturas de venta, en el sentido de que estas no cumplen con los requisitos del artículo 617 del Estatuto Tributario.

Pues bien, al estudiar el acto que resuelve el recurso de reposición, advierte el despacho que manifestó la administración que “las facturas allí allegadas (folio 200 por ejemplo) diligenciadas por la misma persona a juzgar por la caligrafía, en efecto no identifican la dirección de comprador, solo se señala “V/CIO” sin teléfono, y en la parte final, el espacio para firma, y número de cédula, se escribe un número de cédula que al verificase , corresponde a nombre de quien se diligencia la factura” (f.767 Antecedentes Administrativos).

Por tanto atiéndase a la norma del ET aplicable:

ARTICULO 617. REQUISITOS DE LA FACTURA DE VENTA. <Artículo modificado por el artículo 40 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos tributarios, la expedición de factura a que se refiere el artículo 615 consiste en entregar el original de la misma, con el lleno de los siguientes requisitos:

- a. Estar denominada expresamente como factura de venta.
- b. Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.
- c. Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado.
- d. Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.
- e. Fecha de su expedición.
- f. Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.
- g. Valor total de la operación.

h. El nombre o razón social y el NIT del impresor de la factura.

i. Indicar la calidad de retenedor del impuesto sobre las ventas.

j. <Literal INEXEQUIBLE>

Al momento de la expedición de la factura los requisitos de los literales a), b), d) y h), deberán estar previamente impresos a través de medios litográficos, tipográficos o de técnicas industriales de carácter similar. Cuando el contribuyente utilice un sistema de facturación por computador o máquinas registradoras, con la impresión efectuada por tales medios se entienden cumplidos los requisitos de impresión previa. El sistema de facturación deberá numerar en forma consecutiva las facturas y se deberán proveer los medios necesarios para su verificación y auditoría.

PARAGRAFO. En el caso de las Empresas que venden tiquetes de transporte no será obligatorio entregar el original de la factura. Al efecto, será suficiente entregar copia de la misma.

PARÁGRAFO. Para el caso de facturación por máquinas registradoras será admisible la utilización de numeración diaria o periódica, siempre y cuando corresponda a un sistema consecutivo que permita individualizar y distinguir de manera inequívoca cada operación facturada, ya sea mediante prefijos numéricos, alfabéticos o alfanuméricos o mecanismos similares.

En tal sentido, corresponde al despacho señalar que de acuerdo con el artículo 617 ET, no es requisito de la factura de venta a las que está obligado expedir el contribuyente que deban contener datos relativos a i) dirección del comprador; ii) teléfono del comprador o; iii) firma del comprador. Por tanto, el cargo prospera, más no conduce a la declaración de nulidad de los actos, ya que el fundamento de estos no se encuentra justamente en el cuestionamiento a la validez de las facturas de venta.

Conclusión

Como se puede advertir del examen del expediente y de la parte motiva de esta providencia, los cargos estudiados se dirigieron esencialmente al cuestionamiento del acto que desató el recurso. Tal como se comprende, entonces, al haber sido las

pruebas aportadas con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente, la autoridad administrativa en materia tributaria tuvo, en efecto, la oportunidad de revocar su acto primigenio, mas no lo hizo.

Por esta razón, en concepto del Despacho, la resolución N. 9885 del 16 de diciembre de 2016, acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la liquidación Oficial de Revisión N. 322412015000194 al impuesto sobre las ventas del bimestre 4 del año gravable 2012, adolece de nulidad por violación al debido proceso, dada la vulneración de uno de los elementos de su núcleo esencial como lo es el derecho a la defensa y a la contradicción, en tanto las fallas en la valoración probatoria aportada por el contribuyente con el recurso.

Así las cosas, se declarará la nulidad del mismo y en su lugar, se dispondrá declarar la revocación de la Liquidación Oficial de Revisión. Consecuencialmente, a manera de restablecimiento del derecho, se declarará la firmeza de la declaración privada del contribuyente, por medio de la cual se liquida saldo a favor por la suma de \$21´713.000.

CONDENA EN COSTAS

Por otro lado, en lo atinente a la condena en costas y agencias del derecho, la sentencia habrá de disponer sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del CGP⁹.

Tal régimen procesal civil prevé un enfoque objetivo en cuanto a la condena en costas¹⁰, por lo que ha de tenerse presente que aun cuando debe condenarse en costas a la parte vencida en el proceso, se requiere que en el expediente aparezca que se causaron y se condenara exclusivamente en la medida en que se compruebe el pago de gastos ordinarios del proceso y la actividad profesional realizada dentro del proceso.

Sin embargo, en la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo es una constante que se ventilen asuntos de interés público, razón por la cual habría lugar a suponer

⁹ Consejo de Estado Sección Segunda, Sentencia de Julio 14 de 2016. Número de radicado 68001233300020130027003.

¹⁰ Artículo 365 del Código General del Proceso.

que no hay condena en costas. No obstante, según la Sentencia del Consejo de Estado Sección Cuarta, Sentencia 050012333000 2012 00490 01 (20508), Ago. 30/16 se indicó que la administración tributaria no está exonerada de la condena en costas por el mero hecho de que la función de gestión de recaudo de los tributos conlleve de manera inherente un interés público.

Luego, es preciso destacar que no es de recibo la exigencia de que se aporte al expediente una factura de cobro o un contrato de prestación de servicios que certifique el pago hecho al abogado que ejerció el poder, debido a que:

- i) las tarifas que deben ser aplicadas a la hora de condenar en costas ya están previstas por el Acuerdo No. PSAA16-10554 expedido por el Consejo Superior de la Judicatura;
- ii) para acudir este proceso debe acreditarse el derecho de postulación y;
- iii) el legislador cobijó la condena en costas aun cuando la persona actuó por sí misma dentro del proceso, basta en este caso particular con que esté comprobado en el expediente que la parte vencedora se le prestó actividad profesional, como sucede en el presente caso (f. 01.).

Por tanto, se condenará en costas a la parte vencida.

En mérito de lo antes expuesto, el Juzgado Cuarenta y dos (42) Administrativo del Circuito Judicial de Bogotá D. C. – Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley:

RESUELVE:

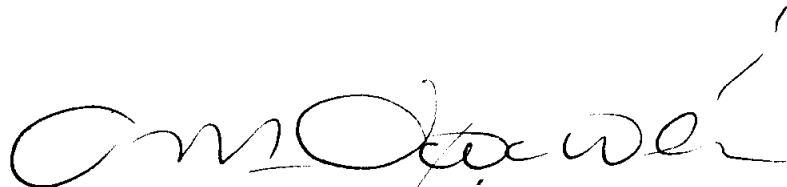
Primero. Declarar la nulidad de la Resolución N. 9885 del 16 de diciembre de 2016, acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la liquidación Oficial de Revisión N. 322412015000194 al impuesto sobre las ventas del bimestre 4 del año gravable 2012 y en su lugar, se dispone la revocación de la Liquidación Oficial de Revisión del Impuesto sobre las ventas del año 2012 periodo 4, identificada con No. 322412015000194, de fecha 10 de diciembre de 2015.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, se **declara** la firmeza de la declaración privada No. 91000152537734 de fecha 20 de septiembre de 2012, por medio de la cual se liquida como *total saldo a favor* la suma de \$21´713.000.

Tercero: Condenar en costas a la parte pasiva, cual resultare vencida en este pleito.

Cuarto: En firme esta providencia, **expedir** copia de la presente providencia con constancia de su ejecutoria y **archivar** el expediente.

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE



ANA ELSA AGUDELO ARÉVALO
JUEZ