**RIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA**

**SECCIÓN CUARTA**

**SUBSECCIÓN “A”**

**Bogotá D. C., dieciséis (16) de julio de dos mil catorce (2014)**

**MAGISTRADA PONENTE: MARÍA MARCELA DEL SOCORRO CADAVID BRINGE**

**EXPEDIENTE: 25000-23-37-000-2013-00477-00**

**DEMANDANTE: FABIO ENRIQUE REY REY**

**DEMANDADO: U.A.E. DIAN**

**MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**

**IMPUESTO A LAS VENTAS - 4 bimestre de 2010**

El señor **FABIO ENRIQUE REY REY,**identificado con cédula de ciudadanía No. 3.016.570 de Fómeque, actuando a través de apoderado interpone ante esta corporación judicial medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho regulado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo para que, previo el trámite consagrado para el efecto, se efectúen los siguientes pronunciamientos:

**P R E T E N S I O N E S:**

Que se declare nula la actuación administrativa contenida en la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412011000294 del 12-12-2011 expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá D.C. y Resolución No. 900.002 del 15-01-2013 expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, proferidas en contra del señor FABIO ENRIQUE REY REY NIT 3.016.570-8.

Como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su derecho al señor FABIO ENRIQUE REY REY NIT 3.016.570-8, declarando en firme la declaración del impuesto a las ventas del cuarto (4) bimestre del año 2010, ya que no estaba obligado a declarar el mayor impuesto a las ventas determinado en los actos administrativos demandados.

**H E C H O S**

El día 7 de septiembre de 2010, el señor FABIO ENRIQUE REY REY, dentro de la oportunidad legal, presentó la declaración inicial del impuesto sobre las ventas del cuarto (4) bimestre de 2010, en la que se determinó un saldo a favor por ese período por la suma de $104.518.000.

El día 30 de septiembre de 2010, el señor FABIO ENRIQUE REY REY, mediante radicación número DI 2010-2010-019739, presentó solicitud de devolución del saldo a favor declarado en el impuesto a las ventas del cuarto (4) bimestre de 2010, por valor de $104.518.000.

El día 03 de diciembre de 2010, mediante Auto de Trámite No. 112-688, en cumplimiento de lo señalado en el [Artículo 857-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1067) del Estatuto Tributario, la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, suspendió los términos de la solicitud de devolución al considerar que la declaración presentaba indicios de inexactitud por la posible omisión de ingresos y solicitud de impuestos descontables.

La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, inició el proceso de fiscalización al señor FABIO ENRIQUE REY REY, mediante el Auto de Apertura No. 322392010006889 del 22 de diciembre de 2010, a través del cual expidió varios requerimientos ordinarios, que fueron contestados dentro del término legal concedido para ello.

Concluido el proceso de fiscalización, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá profirió el Requerimiento Especial No. 322392011900002 del 13 de abril de 2011, mediante el cual propuso disminuir el saldo a favor declarado por el señor REY REY en su declaración privada del impuesto a las ventas del cuarto (4) bimestre de 2010 a $12.008.000 (renglón 58) que sumada la sanción de inexactitud en cuantía de $148.016.000, propuso un saldo a pagar en cuantía de $136.008.000. Es decir, el requerimiento especial propone modificar la declaración del impuesto a las ventas del cuarto (4) bimestre de 2010 pasando de un saldo a favor de $104.518.000 a un saldo a pagar de $136.008.000, incluida la sanción de inexactitud.

El día 14 de julio de 2011, el señor REY REY, por intermedio de apoderado, dio respuesta al Requerimiento Especial propuesto, mediante escrito radicado bajo el número 024266.

Valorada la respuesta, y atendidos parcialmente los argumentos expuestos, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, expidió el 12 de diciembre de 2011, la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412011000294, disminuyendo el saldo a favor declarado por el señor REY REY a $30.158.000 (renglón 58) que sumada la sanción de inexactitud en cuantía de $118.976.000, determinó un nuevo saldo a pagar en cuantía de $88.818.000. Es decir, la Liquidación Oficial de Revisión modificó la declaración del impuesto a las ventas del cuarto (4) bimestre de 2010 pasando de un saldo a favor de $104.518.000 a un saldo a pagar de $88.818.000, incluida la sanción de inexactitud.

El 15 de febrero de 2012, el señor REY REY, por intermedio de apoderado, interpuso el correspondiente recurso reconsideración mediante escrito radicado bajo el número 2012ER13733.

El 15 de enero de 2013, la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante Resolución No. 900.002, atendió parcialmente los argumento expuestos en el recurso y modificó la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412011000294 del 12-12-2011, para determinar un nuevo saldo a favor en la declaración del impuesto a las ventas del cuarto (4) bimestre de 2010 en cuantía de $77.389.000, (renglón 58) que sumada la sanción de inexactitud en cuantía de $43.406.000, determinó un nuevo saldo a pagar en cuantía de $33.983.000. Es decir, la Resolución modificó la declaración del impuesto a las ventas del cuarto (4) bimestre de 2010, presentada por el señor REY REY, pasando de un saldo a favor de $104.518.000 a un saldo a pagar de $33.983.000, incluida la sanción de inexactitud.

El día 22 de enero de 2013, la Coordinación de Documentación de la DIAN, notificó personalmente al apoderado del señor REY REY, la Resolución No. 900.002 del 15-01-2103.

**NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN**

El apoderado del demandante cita las siguientes normas como violadas:

**Estatuto Tributario:**Artículos: [647](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804), [684](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=851), [744](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=921), núm. 4, [745](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=922), [746](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=923), [750](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=929) y [751](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=930).

**Código Procedimiento Civil:**Artículo: 187

El apoderado del actor enuncia los siguientes cargos de violación:

***Nulidad de la actuación administrativa por violación directa de los artículos***[***647***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804)***,***[***684***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=851)***,***[***744***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=921)***, numeral 4,***[***745***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=922)***,***[***746***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=923)***,***[***750***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=929)***y***[***751***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=930)***del estatuto tributario y por falta de aplicación del artículo 187 del Código de Procedimiento Civil.***

Señala que la DIAN, en la Resolución No. 900.002 del 15 de enero de 2013, que modificó parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412011000294 del 12-12-2011 proferida contra el señor REY REY, confirmó la glosa referente a la reclasificación de ingresos brutos por operaciones exentas a ingresos brutos por operaciones gravadas por la suma de $169.557.000.

Expresa que para la DIAN el mayor impuesto determinado producto de la reclasificación de unos ingresos por operaciones exentas a ingresos por operaciones gravadas y, la imposición de una sanción de inexactitud por la omisión de impuestos generados por operaciones gravadas, obedece al hecho que el contribuyente en la vía gubernativa a pesar de probar con su contabilidad la existencia real del ingreso exento, no se tuvo en cuenta por la DIAN puesto que de los cruces de información y visitas practicadas por el ente fiscal se desvirtuó la credibilidad de la contabilidad.

Cita el [artículo 746](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=923) del Estatuto Tributario, para señalar que los hechos consignados en las declaraciones tributarias son ciertos y por tanto se presume la veracidad de los mismos, siempre y cuando sobre tales hechos, el ente fiscal no haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija.

En otras palabras expresa que para desvirtuar la presunción de veracidad que ampara al denuncio tributario, el ente fiscal: i) debe exigir la comprobación especial del hecho declarado si la ley así lo exige, y ii) debe en ejercicio de su actividad fiscalizadora desvirtuar lo consignado en las declaraciones tributarias con pruebas o indicios que determinen que lo declarado amerita un mayor rigor probatorio por parte del contribuyente invirtiendo la carga de la prueba puesto que se desvirtúa la presunción de veracidad que ampara a la declaración tributaria.

Manifiesta que la ley en materia de ingresos exige que para tenerlos como tal, el contribuyente debe soportarlos con la contabilidad como a bien lo tiene el demandante, ya que en las diferentes etapas del debate gubernativo, los acreditó con las facturas expedidas a los compradores, las que además quedaron registradas en el Libro Auxiliar de Ventas Exentas cuya impresión se anexó, así como con la Certificación de Revisor Fiscal expedida por la contadora del señor Rey Rey, mediante la cual se dio fe sobre los ingresos exentos del cuarto (4) bimestre del año 2010.

Expresa que la DIAN no desvirtúo la presunción de veracidad de la declaración del impuesto a las ventas del cuarto (4) bimestre del año 2010, que presentara el señor REY REY, puesto que la actividad fiscalizadora desplegada no desvirtuó los hechos declarados.

Señala que la DIAN rechazó los ingresos exentos señalados por la venta de huevos a cada uno de los compradores señalados habida consideración a que no fue posible verificar su existencia al haberse devuelto por parte del correo los Autos de Verificación o Cruce enviados por la DIAN.

Resume la glosa de cada uno de ellos, con el siguiente razonamiento:

*"En relación con el cliente Bravo Cotrino Liliana Marcela NIT 1.074.130.924, expuso la administración que las ventas reportadas por el contribuyente por el bimestre motivo de investigación ascendieron a la suma de $3.300.000 (folios 6 y 7) y que el auto de verificación no. 322392011000350 del 8 de marzo de 2011 proferido con el objeto de realizar la visita de verificación al tercero fue devuelto por correo con la causal "dirección incompleta" a pesar de haberse enviado a la dirección informada por éste en el RUT: cr 21 a no. 18-43 sur brr Restrepo de la ciudad de Bogotá el cual fue publicado en diario de amplia circulación, de manera que no fue posible verificar la realidad de las operaciones exentas en cabeza de este tercero por valor de $3.300.000. (Folios 412 y 413, 642 644)"*(subrayado fuera de texto)

Expresa que nuevamente la DIAN en su actividad fiscalizadora solo se enmarca en el envío de unos autos de verificación o cruce y que al ser devueltos por el correo concluye que al no poder verificar la información, los ingresos se transmutan de exentos a gravados.

Expresa que la actividad fiscalizadora desplegada y facultada en el artículo 684 del Estatuto Tributario no se ejercitó en el sub-judice, habida cuenta que la DIAN no agotó este ejercicio fiscalizador en procura de establecer la verdad real de la operación económica, sino que por el contrario ante la actitud facilista de la devolución de unos correos concluyó que al no poderse verificar la existencia de los compradores, la presunción de veracidad de los hechos declarados en el denuncio tributario la relevaba de seguir ejercitando su actividad fiscalizadora y por ende trasladar la carga de la prueba al contribuyente.

Expresa que esta interpretación de la ley, es lo que le conduce a solicitar la nulidad de la actuación administrativa por ser en su concepto errónea la aplicación del artículo 746 del Estatuto Tributario y falta de aplicación del artículo 684 ibídem, puesto que la presunción de veracidad de que gozaba la declaración del impuesto a las ventas del cuarto (4) bimestre del año 2010, presentada por el señor REY REY, no fue alterada.

Señala que la devolución de los autos de verificación o cruce por parte del correo no dan lugar a desvirtuar la presunción de veracidad de una declaración tributaria máxime, si los mismos, contrario a afirmar o negar un hecho consignado en una declaración, son devueltos por el correo, puesto que la devolución de estos autos implica la ausencia misma de la práctica de la prueba.

Señala que si no se tiene certeza del hecho a probar por ausencia misma de la práctica de la prueba, no puede el ente fiscal presumir que tal circunstancia da lugar a que el hecho materia de investigación se invierta para ser probado por el contribuyente, puesto que la presunción de veracidad de que goza la declaración tributaria no ha sido desvirtuada por el ente fiscal, ni siquiera de manera indiciaria, pues esta ausencia de prueba no puede ser tomada como indiciaría de un hecho por conocer.

Señala que tampoco puede entenderse que la devolución de los cruces de información inviertan la carga de la prueba puesto que el hecho mismo de la devolución no depende del contribuyente sino del tercero, como lo reconoció la DIAN cuando señalo que *"el Auto de Verificación No. 322392011000350 del 8 de marzo de 2011 proferido con el objeto de realizar la visita de verificación al tercero fue devuelto por correo con la causal "DIRECCIÓN INCOMPLETA" a pesar de haberse enviado a la dirección informada por éste en el RUT: CR 21 A NO. 18 -43 SUR BRR RESTREPO de la ciudad de Bogotá".*

Sostiene que si la actividad de fiscalización se ve truncada por el hecho de un tercero, no puede esta actitud negligente del tercero ocasionar al contribuyente cumplido con la ley, el desconocimiento de unos ingresos que por el ejercicio de su actividad comercial son exentos y que la misma DIAN, en los actos administrativos demandados ha reconocido que *"la contabilidad del contribuyente cumplía con los requisitos de orden formal (facturas de venta y libros auxiliares),*único medio que el declarante tenía para probar sobre la existencia de sus ingresos exentos.

Además, manifiesta que la DIAN olvidó que la información a la que acudió es su propia información, la del RUT, y por tanto si de ella no puede concretar su actividad fiscalizadora mal puede trasladarle al demandante la carga de probar el domicilio del comprador, para que se verifique el ingreso, pues en la legislación comercial y tributaria no existe obligación alguna de solicitar al comprador su dirección a efectos de probar un ingreso, sino de cumplir los requisitos que la misma ley señala para reflejar un hecho económico del ingreso obtenido y que no puede ser otro que la elaboración de la factura y los demás documentos externos de contabilidad que lo soportan, pruebas que fueron echadas de menos en las diferentes etapas bajo el argumento peregrino que la contabilidad del contribuyente fue desvirtuada al no haberse comprobado por la DIAN la existencia de los compradores, cuando esta existencia en el caso de no lograrse, insiste, fue porque los compradores no suministraron la correcta información a la DIAN, para su localización.

Expresa que al haber establecido la DIAN que los compradores estaban registrados en el RUT, debió dar por realizado el ingreso, pues su registro ante la DIAN, prueba la existencia física y domiciliaria del comprador, máxime cuando existiendo duda sobre si se verificó la compra, debió absolverse de esto al señor Rey Rey, pues la duda no pudo ser desvirtuada (in dubio contra fiscum), tal y como lo preceptúa el [artículo 745](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=922) del Estatuto Tributario lo señala.

Expresa que en las diferentes actuaciones proferidas por la DIAN, se constató que el señor REY REY, "es un avicultor productor de huevos de ave, con cascara y frescos, exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a la devolución del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes y servicios gravados que constituyen gasto o costo necesario para el desarrollo del proceso de producción y comercialización.

Señala que si la misma DIAN, constató que los ingresos que obtiene el demandante son producto de su actividad como avicultor, y que se puede concluir en las actuaciones administrativas demandadas que al no constatar la existencia de algunos compradores, la Dian asumió que estos ingresos se transmutan en ingresos gravados, máxime cuando el señor Rey Rey, al momento de la venta de huevos, no puede corroborar sino la existencia física del comprador y la expedición de los documentos soportes que acreditan su enajenación y realización del ingreso por la venta de huevos.

Señala que la línea argumentativa de la DIAN para formular una pregunta en que si un almacén de cadena, cuando vende los mismo huevos a nombre propio o por cuenta del avicultor, ¿se le pueden desconocer sus ingresos al no corroborase el domicilio social del comprador? Así mismo responde que no, habida cuenta que cuando el establecimiento comercial enajena los huevos u otro producto, no obtiene del comprador su identificación puesto que no está obligado a ello.

Por lo que expresa que este requisito de identificación domiciliaria del comprador para determinar si se efectuó la compra venta de huevos no se encuentra en la ley y por ende al no estar reglado no puede desconocerse la venta realizada, máxime cuando en el sub examine la DIAN, repite, corroboró el oficio del señor REY REY como avicultor productor de huevos y que obtiene sus ingresos producto de su única actividad comercial, LA VENTA DE HUEVOS.

Señala que dada la falta de actividad fiscalizadora, el actor aportó con el recurso de reconsideración cuatro (4) declaraciones extra juicio suscritas ante notario por: i) SAÚL ANDREY RINCÓN BAQUERO, ii) LILIANA MARCELA BRAVO COTRINO, iii) JAIRO ROMERO SANABRIA y, iv) RAÚL ANTONIO VEGA (Juan de Jesús Fandiño Bermúdez, informado por un error de transcripción del NIT en el sistema e informado desde la respuesta al Requerimiento Especial), quienes dan fe de que estos compradores existen y que se trató de una venta de huevos, cuyos ingresos, para el señor REY REY, son un ingreso exento.

Sin embargo, expresa que la DIAN las desestimó con fundamento en el [artículo 751](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=930) del Estatuto Tributario al darles la categoría de testimonios, pruebas que no ostentaban dicha calidad, puesto que no fueron arrimadas al proceso en consideración a lo señalado en el [artículo 750](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=929) ibídem, razón por la cual la razón para desestimar las pruebas haya violado la ley por considerarla equivocada del articulado en que se fundamentó y acusa la falta de aplicación del numeral 4 del [artículo 744](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=921) del mismo ordenamiento, por violación indirecta de la ley al no valorar las pruebas legalmente aportados al proceso y que dan fe de que estos ingresos tienen y tenían la consideración de ingresos exentos por tratarse de la venta de huevos.

**SANCIÓN DE INEXACTITUD**

Expresa que las razones de derecho antedichas le resultan suficientes para que la sanción de inexactitud impuesta en el acto liquidatorio sea declarada nula, además de aclarar que su imposición deviene como consecuencia de la violación directa e indirecta de la ley, por lo que satisfechos y estropeados los argumentos que sustentan la determinación del mayor impuesto a las ventas por el cuarto (4) bimestre del año 2010, la conducta del señor REY REY no se encaja en los presupuestos señalados en el [artículo 647](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) ibídem.

**CONTESTACIÓN A LA DEMANDA**

El apoderado de la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, contestó la demanda mediante escrito visible en folios 88 a 93, oponiéndose a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:

Señala que la información contable, tiene como fin esencial fundamentar la determinación de las cargas tributarias, de los precios y de las tarifas, así como conocer y demostrar los recursos controlados por un ente económico; en la misma forma, además sirve para establecer la obligación de transferir recursos a otros entes, los cambios que hubieren experimentado tales recursos y el resultado obtenido en el período, conforme al artículo 3 del decreto 2649 de 1993.

Cita los artículos 123 y 124 ibídem, para especificar que los hechos económicos deben estar debidamente soportados conforme la ley lo exige de forma puntual, adicional deberán adjuntarse junto con los comprobantes de contabilidad a los libros de resumen y demás que asienten dichas operaciones.

Con base en lo anterior, expresa que los estados financieros son el reflejo de la situación económica del ente económico, un comprobante de contabilidad por sí mismo no sirve como elemento probatorio si no se encuentra respaldado por un soporte que sirva para demostrar el hecho económico que se pretende asentar, debiendo existir una plena correspondencia entre lo documentado y el medio utilizado para su documentación.

Cita los artículos [743](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=920) y [745](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=922) del Estatuto Tributario respecto a la idoneidad de los medios de prueba y fija la manera en que se decide ante vacíos probatorios en el procedimiento administrativo

Cita los artículos [772](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=960) y [773](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=961) del Estatuto Tributario para soportar sus argumentos frente a los libros de contabilidad del contribuyente como el medio de prueba idóneo sobre su movimiento de ventas y compras. Así las cosas, en el evento que los libros de contabilidad no reflejen la verdadera situación del contribuyente no tienen la atribución que pretende darle la parte actora a su contabilidad, más aun cuando lo que generó la glosa de la Administración Tributaria fue la inexistencia de tales elementos probatorios, afirmación que no ha sido desvirtuada y contra la cual solo se manifiesta que tanto los libros como los soportes se encontrarían en poder de la sociedad y habrían sido puestos en conocimiento de la Administración que habría determinado realizar una valoración parcial de las pruebas allegadas al expediente.

Señala que no es posible dar aplicación a la presunción de legalidad establecida en el [artículo 746](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=923) del Estatuto Tributario ya que sobre los hechos consignados en la declaración privada del contribuyente se inició un proceso de comprobación de lo consignado, en el que se demostró que lo declarado no correspondía con su realidad contable y tributaria ya que la misma no se reflejaba debidamente en los libros contables, ya que se controvirtió el soporte de los registros contables, sin que se pudiera demostrar la existencia de ingresos exentos.

Expresa que siendo un requisito establecido por la legislación tributaria, es claro que no procedía su comprobación a través de otros medios, tal como lo establece el [artículo 743](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=920) del Estatuto y conforme lo entiende la parte actora en el libelo, así como tampoco la comprobación a través de testimonios, los cuales se aportaron posterior a la liquidación oficial contrariando lo dispuesto en los artículos [751](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=930) y [752](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=931) del Estatuto Tributario.

Cita el [artículo 647](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) del Estatuto Tributario, para señalar que se debe sancionar la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes en dichas declaraciones.

Expresa que para la procedencia de la sanción se configura con la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

Expresa que el último inciso del [artículo 647](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804), dispone cuando no se configura la inexactitud cundo se presenta diferencia de criterios entre el contribuyente y la oficina de impuestos.

Expresa que la diferencia de criterios debe versar sobre el derecho aplicable, siempre que los hechos y las cifras sean veraces y completas, no puede conectarse a la presentación de deducciones en la declaración con el fin de presentar un menor impuesto a pagar y afectar de esta manera el recaudo que debe efectuar el fisco, cuando la norma aplicable es completamente clara y de lo que se trata, es de eludir el gravamen tal como lo contextualiza al presente evento.

Cita sentencia del Consejo de Estado del 5 de mayo de 2011, radicado No. 4700123331000 2002 00306 01, C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS, que consideró que dicha sanción no sólo procede en el evento que los datos registrados en la declaración tributaria sean falsos, o contengan errores, sino que amplió el sentido del artículo 647 del Estatuto Tributario, para admitir que la sanción de inexactitud procede cuando la apreciación de los hechos por parte del contribuyente llevan a la presentación de ingresos exentos, como lo relaciona al caso, con lo cual se afianza la legalidad de los actos administrativos demandados.

En consecuencia manifiesta que, como no se trata de una diferencia de criterios ni se está juzgando la condición subjetiva del contribuyente, procede la sanción liquidada en los actos administrativos demandados, todo de conformidad con lo señalado en el [artículo 647](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) del Estatuto Tributario.

**ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**PARTE DEMANDANTE:**Por medio de memorial de 22 de mayo de 2014, reitera los argumentos expuestos en la demanda mediante escrito visible en los folios 109 a 118 del cuaderno principal y, adiciona lo siguiente:

Señala que la Administración no tiene una prueba distinta a la indiciaria para fundamentar los actos demandados, por lo que analiza que las pruebas reunidas por la DIAN son indicios de que las ventas cuyo valor se reclasifica, sólo pueden corresponder a huevos, que son bienes exentos; que no obra prueba en el expediente que indique lo contrario y que por ese motivo, no se ha desvirtuado la presunción de veracidad de la declaración del contribuyente, quien no tiene ninguna posibilidad de probar, como lo exige la Administración, un hecho indefinido como *"que no vendió bienes gravados”*

Menciona sobre el particular, hay una serie de hechos probados y un hecho indicado: que los bienes vendidos, dice la DIAN, tienen la calidad de gravados y no de exentos como dice el contribuyente. Lo que falta es la relación entre ambos. Desde el principio se ha sostenido que el razonamiento de la DIAN es equivocado porque hace decir a los hechos que encuentra probados, cosas que ellos no pueden. Es decir, evidencia que hay una falla lógica y una ausencia de la relación entre hecho indicado y hecho indicador como elemento esencial del indicio

En ese sentido argumenta que esos hechos probados, no son indicios de que las ventas discutidas hayan sido de bienes gravados al 16%. No se dirige la encartada a establecer en ningún momento una calidad distinta a la que se ha declarado (bienes exentos) y antes bien, la corroboran.

Recalca que no existe en nuestro ordenamiento ningún permiso para que la Administración presuma que unos bienes vendidos son gravados al 16% y no exentos, cuando los compradores de dichos bienes no tienen el RUT en orden o cuando éstos no responden a los requerimientos que se les hacen. El único supuesto en el que se permite presumir una calidad distinta a la alegada por el contribuyente está consagrado en el [artículo 763](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=946) del E.T.

En otras palabras, destaca que no existe ninguna prueba ni indiciaria ni directa, que diga con algún grado de certeza cuáles bienes se vendieron gravados al 16% para saber si son gravados con esa tarifa o no. Por eso, ha tratado de hacer ver que no hay una relación entre los hechos probados y lo que supuestamente indica el demandado. Por el contrario, las pruebas que se han levantado indican que algunos clientes de Fabio Enrique Rey Rey tienen deficiencias en su RUT y en su responsabilidad para responder a la DIAN los llamados que ella hace. No queda claro qué tiene que ver esa situación con la calidad de los bienes que se les ha vendido.

En cuanto al [artículo 788](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=977) del E.T. no impone el deber de aportar una prueba específica. Así, sólo una norma viene a concretar el deber de aportar prueba de las circunstancias que hace al contribuyente acreedor a una exención y es el artículo 13, literal B del decreto 522 de 2003.

En cumplimiento de esa norma, señala que el declarante ha aportado todos los requisitos para hacer el trámite de la solicitud de devolución del saldo a favor originado en la producción de bienes exentos y la DIAN se opone a la misma, con argumentos jurídicos ajenos a aquello que era obligación de Fabio Enrique Rey Rey en virtud del artículo 13, literal B del Decreto 522 de 2003. Sigue en pie la presunción de veracidad ya mencionada porque desvirtuarla requería haber denunciado alguna prueba que claramente indique la falsedad de los documentos presentados en lo que se refiere a la calidad de productor de huevos y avicultor, de la contabilidad que discrimina ventas exentas y excluidas o las facturas de compra. Si se revisa el conjunto de pruebas que existen en el caso, se verá que no hay ninguna que demuestre que no se vendieron bienes exentos y excluidos como se ha afirmado.

**PARTE DEMANDADA:**Mediante memorial de 26 de mayo de 2014, visible en los folios 119 a 121 reitera los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

**MINISTERIO PÚBLICO**: Guardó silencio.

**TRÁMITE PROCESAL**

- Mediante auto de 26 de junio de 2013 se admitió la demanda (fls. 64-65.).

- Por Auto de 31 de julio de 2013, se admite renuncia al poder presentado por el abogado de la parte demandante. (fls 70).

- El día 14 de agosto de 2013 se le reconoció personería jurídica al doctor José Elbert Castañeda Duran como nuevo apoderado de la parte actora. (fls. 74)

- Mediante auto fechado el 19 de marzo de 2014, fijó fecha para audiencia inicial. (fls. 99).

- La Audiencia Inicial se llevó a cabo el 12 de mayo de 2014, en la que se fijó el litigio y se concedió un término de diez días a las partes y al Ministerio Público para alegar de conclusión. (fls. 102-108)

No encontrándose causal de nulidad que invalide lo actuado, procede la Corporación a emitir su pronunciamiento de fondo, previas las siguientes,

**CONSIDERACIONES**

Se concreta la litis en establecer la legalidad de los siguientes actos administrativos:

**Liquidación Oficial de Revisión No. 322412011000294 del 12 de diciembre de 2011,**expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá D.C. mediante el cual determinó el Impuesto sobre las Ventas del cuarto (4) bimestre del año 2010, rechazar compras y servicios gravados, por un valor de DOSCIENTOS NOVENTA Y CINCO MILLONES CIENTO NOVENTA Y SEIS MIL PESOS M/L ($295.196.000), así mismo, rechazó impuestos descontables por compras y servicios gravados por un valor de CUARENTA Y SIETE MILLONES DOSCIENTOS TREINTA Y UN MIL PESOS M/L ($47.231.000), adicional, se le impuso una sanción por inexactitud en la suma de CIENTO DIECIOCHO MILLONES NOVECIENTOS SETENTA Y SEIS MIL PESOS M/L ($118.976.000) al señor REY REY FABIO ENRIQUE, NIT. 3.016.570-8.

**Resolución No. 900.002 del 15-01-2013**expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la cual se resuelve el recurso de reconsideración y modifica la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412011000294 del 12 de diciembre de 2011, practicada por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, mediante la cual se modificó la Declaración de Impuesto a las Ventas correspondiente al cuarto (4) bimestre del año 2010 presentada por el contribuyente REY REY FABIO ENRIQUE, determinando un saldo a favor en la suma de TREINTA Y TRES MILLONES NOVECIENTOS OCHENTA Y TRES MIL PESOS M/CTE. ($33.983.000).

*El****problema jurídico****según se puntualizó en la audiencia inicial consisten en:*

      *Analizar la legalidad de los actos administrativos demandados, y en especial si la liquidación Oficial de Revisión, por medio de la cual se disminuyó el saldo a favor declarado por el señor REY REY, en su declaración privada del impuesto a las ventas del (4) cuarto bimestre de 2010, pasando de un saldo a favor de $104.518.000 a un saldo a pagar de $88.818.000, incluida la sanción por inexactitud.*

      *Señalar si con la Resolución No. 6900.002 de la dirección Jurídica de la DIAN, que atendió parcialmente los argumentos del recurso de reconsideración, modificando la declaración del impuesto a las ventas del cuarto (4) cuarto bimestre de 2010, presentada por el señor REY REY, pasando de un saldo a favor de $104.518.00 a un saldo a pagar de $33.983.00, incluida la sanción de inexactitud.*

      *Establecer si como lo señala la Administración, los ingresos declarados por el señor Fabio Enrique Rey Rey en la declaración del impuesto a las ventas del cuarto (4) bimestre del año 2010, pasan a ser gravados al no haberse constatando que las ventas se realizaron sobre bienes exentos de gravamen.*

      *Señalar si la Administración Tributaria desconoció la prevalencia de los comprobantes, sobre los asientos de contabilidad del señor Fabio Enrique Rey Rey, de conformidad con lo señalado en el*[*artículo 746*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=923)*del Estatuto Tributario.*

      *Establecer si los ingresos declarados como exentos por el contribuyente tienen esta característica al estar soportados contablemente como tales.*

      *Examinar si las operaciones que dieron lugar a la declaración de ingresos brutos exentos, se encuentran debidamente soportados a través de facturas y de registros contables.*

      *Si hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud por parte de la UAE DIAN, respecto de los actos demandados, teniendo en cuenta lo estipulado en el*[*artículo 647*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804)*del Estatuto Tributario*

**HECHOS PROBADOS**

El contribuyente REY REY FABIO ENRIQUE con NIT 3.016.570-8 presentó la declaración del Impuesto sobre las Ventas correspondiente al cuarto (4) bimestre de 2010 el 7 de septiembre de 2010 con el formulario No 3007645333941 y sticker No. 91000094586221 en la que declaró un saldo a favor de $104.518.000 (fl. 6 del cuaderno de antecedentes).

El 30 de septiembre de 2010, el contribuyente presentó solicitud de devolución y/o compensación radicada con el No. DI 2010 2010 19739 (folios 1 del cuaderno de antecedentes).

La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, dictó el Auto de Apertura No. 322392010006889 el 22 de diciembre de 2010 dentro del programa *"Investigación previa a devolución*" (fl. 346 del cuaderno de antecedentes).

- El 5 de enero de 2011 se dictó el Auto de Verificación o Cruce No. 322392011000005 (folio 349 C.A.), y los siguientes requerimientos ordinarios:

- Requerimientos Ordinarios Nos. 322392011000205, 206, 207 y 209 del 16 de febrero de 2011. (folios 351 a 358 C.A.)

- Requerimientos Ordinarios Nos. 322392011000230, 228 y 229 del 17 de febrero de 2011 (folios 363 a 370 C.A.)

El 14 de marzo de 2011 se suscribieron Actas de cruce con terceros (folios 511 a 526 C.A.).

El 13 de abril de 2011, se profirió el Requerimiento Especial No. 322392011900002, notificado el 14 de abril de 2011, mediante el cual se propuso modificar mediante Liquidación Oficial de Revisión la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al cuarto (4) bimestre del año 2010 presentada el 7 de septiembre de 2010 (fls. 610 a 617 del cuaderno de antecedentes).

El contribuyente dio respuesta al requerimiento especial el 14 de julio de 2011 en escrito No. 024266 (folios 804 a 896 del cuaderno de antecedentes).

La División de Gestión de Liquidación, practicó la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412011000294 el 12 de diciembre de 2011, por la cual modificó la liquidación privada No. 9100009458622 del 7 de septiembre de 2010 (folios 917 a 942 C.A.). En el citado acto la administración reclasificó los ingresos brutos por operaciones exentas a ingresos brutos por operaciones gravadas en la suma de $169.557.000, se rechazaron compras y servicios gravados en cuantía de $295.196.000, se adicionó impuesto generado a la tarifa del 16% en la suma de $27.129.000, se rechazaron impuestos descontables en cuantía de $47.231.000 y se impuso sanción por inexactitud de $118.976.000.

El apoderado especial del contribuyente, interpuso recurso de reconsideración contra la anterior actuación en escrito radicado con el No. 2012ER13733 el 15 de febrero de 2012 (fls 944 a 962 del cuaderno de antecedentes).

Mediante Resolución No. 900.002 de 15 de enero de 2013, la Subdirectora de Gestión de recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, resolvió el recurso de reconsideracióncontra la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412011000294 el 12 de diciembre de 2011, modificándola determinando un saldo a favor en la suma de treinta y tres millones novecientos ochenta y tres mil pesos M/cte. ($33.983.000), con los siguientes argumentos (fls. 968 a 979 anverso del cuaderno de antecedentes):

Relata que verificó facturas de venta a través de Autos de verificación que fueron devueltos por el correo y relaciona cada uno de los compradores, respecto a uno de ellos informa que su esposa informó al funcionario investigador no haber efectuado compra en el monto que aparece en la factura por $35.916.000 y en resumen dice:

(…)

Los hechos relacionados a lo largo de la investigación adelantada por la División de Gestión de Fiscalización dan cuenta de que no existió certeza en relación con los ingresos registrados por el contribuyente por operaciones exentas y que corresponden a la venta de huevos con cascara y frescos por valor de $169.557.000 así:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **NIT** | **NOMBRE** | **OPERACIONES EXENTAS NO PROCEDENTES** |
| 80.392.897 | RINCÓN BAQUERO SAÚL ANDREY | $35.916.000 |
| 1.074.130.924 | BRAVO COTRINO LILIANA MARCELA | $3.300.000 |
| 79.462.378 | ROMERO PARRA YOVANY | $19.833.600 |
| 3.016.899 | ROMERO SANABRIA JAIRO | $19.792.500 |
| 71.704.336 | PALACIO ARBELÁEZ WILLIAM FREDY | $6.189.900 |
| 79.692.373 | AYALA VELASCO IVÁN | $2.001.400 |
| 79.702.738 | BERMÚDEZ FANDINO JUAN DE JESÚS | $82.523.700 |
|  | **TOTAL** | **$169.557.100** |

Tratándose del impuesto a las ventas el [artículo 420](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=519) del Estatuto Tributario señala en forma general como hecho generador del impuesto la venta de bienes corporales muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes corporales muebles, salvo que se hayan excluido expresamente.

Los bienes en el impuesto a las ventas se clasifican en bienes gravados, exentos y excluidos. En consecuencia las operaciones que constituyen el hecho generador y que se realicen con ellos originan ingresos provenientes de operaciones gravadas, exentas o excluidas del impuesto a las ventas.

Para el caso en estudio la administración determinó que no hubo certeza de que los ingresos señalados correspondían a operaciones exentas por la venta de huevos con cascara y frescos en este punto es menester señalar que en materia tributaria la carga de la prueba la tiene el contribuyente que alega a su favor un beneficio.

Si bien la contabilidad del contribuyente cumplía con los requisitos de orden formal (facturas de venta y libros auxiliares), se comprobó que la misma no prestó credibilidad al haber sido desvirtuada por la administración a través de cruces de información y visitas de verificación adelantadas por la División de Gestión de Fiscalización.

Concluyó la administración en el proceso de determinación que no hubo certeza de que los ingresos por operaciones exentas correspondían a la venta de huevos con cascara y frescos por lo que procedía la reclasificación de tales ingresos.

(…)

Frente al tema de los indicios se hacen las siguientes precisiones:

El establecimiento de presunciones para determinar hechos gravados es de origen legal y solo tiene lugar en los casos previstos en la norma; mientras que la prueba indiciaría es permitida constitucional y legalmente para buscar la verdad real, proteger el patrimonio público y para realizar el control de la evasión y/o elusión tributaria, a fin que se cumpla con el cometido de contribuir con lo que la ley ha querido como lo consagra el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política y aplicar el principio de equidad de que trata el artículo 363 de la misma obra, esto es que tenga la misma consecuencia jurídica para todos quienes se encuentren en las mismas condiciones.

El indicio es todo rastro, vestigio, huella, circunstancia, y, en general todo hecho conocido, o mejor dicho, debidamente comprobado, susceptible de llevamos por vía de inferencia, al conocimiento de otro hecho desconocido.

La prueba por indicios resulta del concurso de varios hechos que demuestran la existencia de un tercero que es el que se pretende averiguar. Para que constituya plena prueba se exige la concordancia o convergencia de los indicios. La primera se refiere a los indicios o hechos indicadores, la segunda a las deducciones o inferencias indiciarias.

Sostiene que la administración no se basó en indicios para desconocer los ingresos exentos, sino en la ausencia de prueba al respecto, carga que le correspondía asumir al contribuyente, una vez la administración desplegó su actividad fiscalizadora sin poder verificar la veracidad de las facturas de venta.

(…)

En consecuencia dado que la administración desplegó las facultades de fiscalización que la ley otorga y que mediante cruces y verificaciones concluyó que no hubo certeza de que los ingresos por operaciones exentas correspondieron a la venta de huevos con cascara y frescos por valor de $169.557.000, no es dable afirmar como lo hace el recurrente que la administración violó la ley al desconocer la existencia de pruebas que demuestran que las compras gravadas y llevadas en la declaración del impuesto a las ventas del cuarto (4) bimestre del año 2010 si existieron toda vez que fueron desvirtuadas.

En lo que atañe al principio de buena fe se precisa que, tratándose de un asunto tributario, el incumplimiento de una obligación sujeta a determinadas exigencias hace que la conducta no esté provista de buena fe sino que supone que fue negligente, por tanto, la carga de la prueba de la Administración se concreta en demostrar la ocurrencia de la infracción tributaria.

(…)

Rechazó declaraciones extraproceso de algunos de los compradores relacionados, debido a que para que los mismos puedan ser valorados debieron ser aportados antes del requerimiento especial y por corresponder a pruebas elaboradas con posterioridad a la investigación.

En relación con el desconocimiento de compras y servicios gravados informó que el contribuyente declaró por este concepto la suma de $653.237.000 por compra de concentrado para gallinas ponedoras a las sociedades Raza SA y Coltegral SA y por bandejas para huevos a Pulpak Ltda. generando un impuesto descontable por operaciones gravadas de $104.518.000. Al respecto la administración admitió que el contribuyente tenía derecho a descontar los citados impuestos pues correspondían al IVA cancelado en la compra de concentrado que tiene el carácter de descontable y es susceptible de devolución a la luz del [artículo 850](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1058) del ET.

En relación con la Sanción por inexactitud la administración sostuvo que al revocar la glosa relativa al desconocimiento de compras e impuestos descontables pero mantener la relacionada con los ingresos gravados, debe mantener la sanción pero efectuando un recálculo de la misma. Establece una nueva liquidación oficial con un saldo a favor del contribuyente en $77.389.000 y una sanción por inexactitud en $43.406.400

**RÉGIMEN JURÍDICO**

Como quiera que los cargos de la demanda acusan de nulidad los actos demandados con fundamento en que la DIAN desconoció no sólo las pruebas contables (facturas de venta) sino las pruebas testimoniales que el contribuyente aportó en la etapa administrativa, las normas que conciernen al caso son las siguientes:

[**Artículo 746**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=923)**. Presunción de veracidad.**Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija.

[**Artículo 750**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=929)**. Las informaciones suministradas por terceros son prueba testimonial.**Los hechos consignados en las declaraciones tributarias de terceros, en informaciones rendidas bajo juramento ante las oficinas de impuestos, o en escritos dirigidos a éstas, o en respuestas de éstos a requerimientos administrativos, relacionados con obligaciones tributarias del contribuyente, se tendrán como testimonio, sujeto a los principios de publicidad y contradicción de la prueba.

[**Artículo 751**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=930)**. Los testimonios invocados por el interesado deben haberse rendido antes del requerimiento o liquidación.**Cuando el interesado invoque los testimonios, de que trata el artículo anterior, éstos surtirán efectos, siempre y cuando las declaraciones o respuestas se hayan presentado antes de haber mediado requerimiento o practicado liquidación a quien los aduzca como prueba.

[**Artículo 752**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=931)**. Inadmisibilidad del testimonio.**La prueba testimonial no es admisible para demostrar hechos que de acuerdo con normas generales o especiales no sean susceptibles de probarse por dicho medio, ni para establecer situaciones que por su naturaleza suponen la existencia de documentos o registros escritos, salvo que en este último caso y en las circunstancias en que otras disposiciones lo permitan exista un indicio escrito.

Es claro que la discusión no versa en si la actividad de venta de huevos está exenta o no del IVA pues es claro que a la luz de los artículos [424](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=526) y [477](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=597) los huevos de ave con cáscara frescos se encuentran exentos del impuesto, al respecto el Consejo de Estado en sentencia de 11 de agosto de 2011, radicación número: **número: 25000-23-27-000-2008-00254-01(18037), CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez**sobre los bienes exentos lo siguiente:

(…)

La ley ha otorgado un tratamiento especial a los bienes exentos de que trata la anterior disposición; si bien se encuentran gravados con el impuesto sobre las ventas, lo están a la tarifa cero (0), lo que en la práctica significa que están exonerados del tributo. Por tratarse de bienes gravados, el productor de los mismos tiene la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas con derecho a la devolución del impuesto pagado al adquirir bienes y servicios gravados destinados a las operaciones gravadas o exentas, según lo dispone el [artículo 485](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=607) del Estatuto Tributario. En consonancia con el objeto social descrito y las normas indicadas, la sociedad demandante es un productor de los bienes exentos de que trata el [artículo 477](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=597) del E.T., antes transcrito y, en consecuencia, responsable del impuesto sobre las ventas con derecho a solicitar la devolución de los saldos a favor determinados en las declaraciones de este gravamen, conforme lo dispone el [artículo 850](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1058) ib. Es innegable que el propósito del legislador tributario al incluir en el [artículo 477](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=597), ya señalado, como bienes exentos gravados a la tarifa cero (0) los arriba subrayados, era el de evitar que tales bienes, considerados como parte integrante de la canasta familiar, que figuraban como excluidos del impuesto sobre las ventas en el [artículo 424](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=526) del Estatuto Tributario, antes de la modificación introducida por el artículo 31 de la Ley 788 de 2002 al [artículo 477](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=597), vieran aumentado su precio afectando al consumidor final. Lo anterior porque en el caso de los bienes excluidos su enajenación no se enmarca como hecho generador del impuesto sobre las ventas, [artículo 420](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=519) del Estatuto Tributario, pero el IVA repercutido en su fabricación o consecución del producto, se refleja como un mayor valor del costo. También fue propósito del legislador, el otorgarle al productor de tales bienes el derecho a la devolución del IVA pagado en la adquisición de productos destinados al ciclo productivo de la obtención del bien

(…).

La discusión es básicamente relativa a la apreciación de las pruebas allegadas por el contribuyente a efectos de acreditar que sus ingresos corresponden a ventas exentas, así las cosas la Sala revisará tanto la prueba contable y documental que obra en el informativo como las pruebas testimoniales.

**ANÁLISIS DE LA SALA**

De acuerdo con los antecedentes administrativos se tiene que el contribuyente es un avicultor de productos de huevos de ave con cáscara y frescos, quien presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre de 2010, y registró en el renglón 28: ***Ingresos brutos por operaciones exentas***por la suma de ***$806.242.000,***de los cuales la Administración desconoce como exentos la suma de ***$169.557.000***al estimar el contribuyente no probó que los mismos corresponden a venta de huevos.

Señala el actor que con la actuación la Administración incurrió **en violación directa de los artículos**[**647**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804)**,**[**684**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=851)**,**[**744**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=921)**numeral 4,**[**745**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=922)**,**[**746**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=923)**,**[**750**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=929)**y**[**751**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=930)**del Estatuto Tributario por falta de aplicación del artículo 187 del Código de Procedimiento Civil.**

Al respecto señala la parte demandante que las operaciones que dieron lugar a la declaración de ingresos brutos exentos se encuentran debidamente soportados a través de facturas y de registros contables, situación que fue desconocida por la Administración con fundamento en cruces de información realizados y las visitas que dieron lugar a la reclasificación de los ingresos al no demostrarse la calidad de las operaciones exentas.

Menciona que en materia de ingresos se exige que para tenerlos como tal, el contribuyente debe soportarlos con la contabilidad como en efecto lo hizo, en las diferentes etapas del debate gubernativo, lo acreditó con las facturas expedidas a los compradores, las que además quedaron registradas en el Libro Auxiliar de Ventas Exentas, así como con la certificación del Revisor Fiscal.

Agrega que la actividad fiscalizadora desplegada y facultada en el [artículo 684](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=851) del ET., no se ejercitó por la autoridad administrativa pues la DIAN en procura de establecer la verdad real de la operación económica, sino que por el contrario ante la actitud facilista de la devolución de unos correos concluyó que al no poderse verificar la existencia de los compradores, la presunción de veracidad de los hechos declarados en el denuncio rentístico la relevaba de seguir ejercitando su actividad fiscalizadora y por ende trasladar la carga de la prueba al contribuyente.

Señala la parte demandante que la carga de la prueba no puede ser trasladada al contribuyente, para demostrar que las ventas realizadas a los terceros correspondían a venta de huevos con cáscara y frescos que son bienes exentos del impuesto sobre las venta, y se debió tener en cuenta la contabilidad del contribuyente.

Por su parte la demandada señala en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración que la Administración desplegó las facultades de fiscalización que la ley otorga y que mediante cruces y verificaciones concluyó que no hubo certeza de que los ingresos por operaciones exentas correspondieron a la venta de huevos con cáscara y frescos por valor de $169.557.000.

Agrega que el hecho de que el [artículo 771-2](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957) del ET., consagre que para la procedencia de impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas se requiere de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), f) y g) del artículo [617](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=761) y [618](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=762) del ET., no exime la exigencia elemental de que la operación sea real, de modo que no es suficiente la factura y su registro contable.

Sobre la oportunidad para allegar las pruebas el [artículo 744](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=921) del Estatuto Tributario señala:

**Art. 744. Oportunidad para allegar pruebas al expediente.**

Para estimar el mérito de las pruebas, éstas deben obrar en el expediente, por alguna de las siguientes circunstancias:

1. Formar parte de la declaración;

2. Haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación, o en cumplimiento del deber de información conforme a las normas legales.

3. Haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o a su ampliación;

4. Haberse acompañado al memorial de recurso o pedido en éste; y

5. Haberse practicado de oficio.

(…)

De acuerdo con el [artículo 746](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=923) del ET., se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas o requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial ni la ley la exija.

De acuerdo con lo anterior, le corresponde, en principio, a la Administración desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias utilizando las amplias facultades de fiscalización e investigación que la ley le atribuye para obtener las pruebas correspondientes.

El [artículo 684](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=851) del Estatuto Tributario señala:

La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.

Para tal efecto podrá:

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

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

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

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

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

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

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

La Sala advierte que en el expediente obran las pruebas consistentes en facturas de venta y certificados de contador relativos a la realización de tales operaciones, documentos que fueron aportados por el contribuyente antes del 14 de abril de 2011 fecha de notificación del requerimiento especial, así:

Certificados suscritos por la Contadora del señor Fabio Enrique Rey Rey de 17 de septiembre de 2010 en los que certifica:

Folio 11 del cuaderno de antecedentes 1:

Que el monto de los ingresos exentos, corresponde a la venta de huevos por valor de $806.242.000 (Ochocientos Seis Millones Doscientos Cuarenta y Dos Mil Pesos M/cte.).

Que el monto de los ingresos excluidos proceden de la venta de gallinas por valor de $81.000.000 (Ochenta y Un Millones de pesos M/cte.), durante el cuarto bimestre de 2010.

Folio 12 del cuaderno de antecedentes 1, certificado de contadora de la misma fecha en el que se lee:

Que de acuerdo con el Decreto Reglamentario 1000 de 1997, se ha efectuado el ajuste a cero (0) de la cuenta “impuesto a las ventas por pagar”, cargando el valor a favor al rubro de cuentas por cobrar por valor de $104.518.000 (Ciento Cuatro Millones Quinientos Dieciocho Mil Pesos M/Cte.), al cierre del bimestre 04 de 2010.

Que la cuenta retención en la fuente a título de IVA se encuentra en cero (0), al cierre del bimestre 04 de 2010.

Que el señor Fabio Enrique Rey Rey es avicultor de acuerdo con lo expresado en el [artículo 440](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=554) del Estatuto Tributario en su inciso 2do.

Que la totalidad de los impuestos descontables son imputables a las operaciones exentas según [artículo 489](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=615) del Estatuto Tributario, razón por la cual no aplica la proporcionalidad de que trata el [artículo 490](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=616) del mismo.

Que la totalidad de los impuestos descontables son derivados de las compras gravadas inherentes a la producción de huevo.

Que de acuerdo con la información suministrada por la granja, la cantidad de aves al cierre del bimestre 04 de 2010 era de 118.500 CIENTO DIECIOCHO MIL QUINIENTAS AVES.

Soportes contables relacionados con las ventas exentas del período y las respectivas anotaciones en el libro auxiliar de ventas (cuaderno 6 de antecedentes administrativos.

En relación con las facturas de venta de huevos, la Administración adelantó acciones para su verificación, dejando constancia en las siguientes actas de cruce o verificación, con respecto a las ventas realizadas por el contribuyente por valor de ***$169.557.000***con los siguientes terceros:

**1. SAÚL ANDREY RINCÓN BAQUERO, ventas por $35.916.000**

**Acta de Visita según Auto de Verificación o Cruce Código 138 de 16 de noviembre de 2010**No. 2641, de 30 de septiembre de 2010 en la que se encontraron los siguientes hallazgos:

Quien atendió la visita asevera que el señor **SAÚL ANDREY RINCÓN BAQUERO**no tiene actualmente y tampoco tuvo transacciones comerciales, específicamente de compra o venta de Huevos con el señor Fabio Enrique Rey Rey, lo que es más lo conoce pero no tiene vínculo comercial en el bimestre 04 (julio – agosto de 2010)

**2. BRAVO COTRINO LILIANA MARCELA, ventas por valor de $3.300.000**

**- Auto de verificación o cruce No. 322392011000350 de 8 de marzo de 2011,** fue devuelto por el correo con la casual “dirección incompleta” a pesar de haberse enviado a la dirección informada y contenida en el RUT: carrera 21 A No. 18-43 sur barrio Restrepo en la ciudad de Bogotá, el día 7 de abril de 2011 (fls. 412-413, 642 anverso del cuaderno de antecedentes)

**3. BERMÚDEZ FANDIÑO JUAN JESÚS, ventas por valor de $82.523.700**

**- Auto de verificación o cruce No. 322392011000357 de 8 de marzo de 2011,**al fue devuelto por el correo con la casual “dirección incorrecta” a pesar de haberse enviado a la dirección informada y contenida en el RUT: DG 36 No. 1-20 este barrio Atenas de la ciudad de Bogotá, el día 7 de abril de 2011 (fls. 420-421, 635 anverso del cuaderno de antecedentes)

**4. ROMERO PARRA YOVANY, ventas por valor de $19.833.600**

**- Auto de verificación o cruce No. 322392011000351 de 8 de marzo de 2011,**fue devuelto por el correo con la casual “dirección incorrecta” a pesar de haberse enviado a la dirección informada y contenida en el RUT: CR 13 No. 4-10 sur de la ciudad de Bogotá, el día 7 de abril de 2011 (fls. 414-415, 636 anverso del cuaderno de antecedentes)

**5. ROMERO SANABRIA JAIRO, ventas por valor de $19.792.500**

**6. (SIC)**

**- Auto de verificación o cruce No. 322392011000359 de 8 de marzo de 2011,**la cual la dirección que fue registrada en el RUT: CR 81G No. 42I 18 sur barrio Villa Latorre de la ciudad de Bogotá, dirección no fue ubicada. (fls. 424-425, 525 anverso del cuaderno de antecedentes)

**7. PALACINO ARBELÁEZ WILLIAM FREDY, ventas por valor de $6.189.000**

**- Auto de verificación o cruce No. 322392011000362 de 8 de marzo de 2011,**enviado a la dirección informada y contenida en el RUT: CR 52 A No. 2-34 barrio Carmelia Norte de la ciudad de Bogotá, fue devuelto por correo por la causal “Destinatario se trasladó” (fls. 430-431, 627-629 del cuaderno de antecedentes).

**8. AYALA VELASCO IVÁN, ventas por valor de $2.001.400**

**- Auto de verificación o cruce No. 322392011000281 de 8 de marzo de 2011,** al señor, fue devuelto por correo por la causal “Dirección Incorrecta” a pesar de haberse enviado a la dirección informada y contenida en el RUT: DG 48 No. 18C-31 de la ciudad de Bogotá. (fls. 406-407, 630-632 del cuaderno de antecedentes

De acuerdo con lo anterior se evidencia que la Administración Tributaria pretendió verificar la realidad de las ventas a las personas relacionadas, sin obtener los resultados esperados por haber sido devueltos por el correo los autos de verificación y cruce y no poder entrar en contacto con los compradores del contribuyente. La administración no objetó el cumplimiento de los requisitos de las facturas, y por el contrario encontró registrados en el RUT a los compradores, habiendo obtenido la información de notificación del mismo.

Ante la imposibilidad de contactar a los terceros compradores, la Administración llegó a la conclusión que las ventas a ellos realizadas no correspondían a huevos y por lo tanto no estaban exentas de IVA. No obstante la administración no precisó a qué clase de mercancías correspondían tales ventas.

Así las cosas, no es admisible que la administración pretenda el traslado de la carga de la prueba al contribuyente cuando éste ha asumido dicha carga mediante la exhibición de sus libros y soportes contables. Tampoco es admisible que la administración sostenga que al no poder verificar con los compradores, las ventas de huevos realizadas, las mismas corresponden a ventas sometidas a gravamen puesto que para que tal afirmación pueda ser de recibo se requeriría que la administración en efecto hubiese comprobado que lo vendido eran otro tipo de productos o mercancías gravadas, lo que no ocurrió en el caso bajo análisis.

El contribuyente alega que el Estatuto Tributario no contempla norma alguna que permita a la administración desconocer facturas de venta que pese a cumplir los requisitos legales, no pueden ser verificadas por la administración. Dicho estatuto regula la prueba contable así:

[**Artículo 772**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=960)**. La contabilidad como medio de prueba.**Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma.

[**Artículo 773**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=961)**. Forma y requisitos para llevar la contabilidad.**Para efectos fiscales, la contabilidad de los comerciantes deberá sujetarse al título IV del libro I, del Código de Comercio y:

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

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

[**Art. 774**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=962)**. Requisitos para que la contabilidad constituya prueba.**Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

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

2. Estar respaldados por comprobantes internos y externos;

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

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

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

Es claro para la Sala que en el presente caso la Administración Tributaria no desvirtuó las pruebas contables contenidas en los libros auxiliares y las respectivas facturas porque es evidente que no fueron aportadas pruebas que evidencien que los ingresos tomados como gravadas corresponde a ventas sometidas a IVA y no a venta de huevos que es lo que reportan las facturas y es congruente con la actividad productora de renta y ventas del contribuyente.

Para la Sala el cargo está llamado a prosperar puesto que la Administración no podía desconocer la contabilidad del contribuyente junto con las facturas y las anotaciones en los libros de contabilidad, ni la certificación de contador público relacionada con los ingresos obtenidos por la venta de bienes exentos de IVA, con el argumento de no poder verificar la realidad de la operación. En relación con la facturación el Consejo de Estado, Sección IV[[1]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=24526" \l "_ftn1" \o ") ha indicado que la misma tiene un efecto útil en los casos de bienes y servicios gravados con incidencia en la retención en la fuente del tributo, que no es el mismo para casos de ventas exentas o no sujetas:

El literal a) del [artículo 617](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=761) exige como requisito que esté denominada **expresamente**como *“factura de venta”*, sin embargo, el reglamento permite el cumplimiento de este requisito con las expresiones *“factura cambiaria”*o *“factura cambiaria de transporte”,*cuando el obligado expida estos documentos que también cumplen funciones de título valor (D.R. 1165 de 1996 y D.R. 1001 de 1997).

En estos casos no podría sancionarse a quien expida facturas con la leyenda *“factura cambiaria”*, porque de esta forma está cumpliendo con el requisito de identificación del documento establecida en el literal a) mencionado.

Así mismo, respecto del requisito establecido en el literal b) *“Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio”,*esta Sala consideró que lo que se pretende es la individualización del obligado a expedir factura, por lo que su omisión o presencia incompleta es sancionable cuando pueda dar lugar a dudas sobre su identidad. Señaló la Sección en aquella oportunidad:

*“Cuando se exige que en las facturas se indique el nombre, la razón social y el NIT del vendedor o de quien presta el servicio, se debe entender en el contexto mencionado, esto es, de tal forma que se individualice al obligado a expedir factura, para lo cual tanto la razón o denominación social, como el NIT, constituyen un factor primordial que permite la diferenciación de las personas, pero para estos efectos la ausencia de la expresión “sociedad anónima” o la sigla “S.A.” no impiden dicho objetivo.*

*Para la Sala, no se acataría este requisito de la factura o documento equivalente, cuando se omita en su totalidad el nombre o razón social del vendedor, o bien cuando se presente incompleto, en forma tal que no permita la clara identificación del obligado o pueda dar lugar a dudas sobre su identidad.*

*Para el caso en examen, no era posible para la Administración Tributaria derivar de la ausencia de las expresiones “sociedad anónima” o “S.A.”, una infracción sancionable a la sociedad actora.*

*Si atendiéramos la interpretación administrativa, se podría llegar al absurdo de sancionar a personas naturales por colocar en las facturas la inicial de su segundo nombre o su segundo apellido o de omitirlos; cuando la expresión de su nombre y su NIT permiten su inequívoca identificación”****[[2]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=24526" \l "_ftn2" \o ")****.*

Los casos anteriores permiten concluir que los requisitos de las facturas deben interpretarse y exigirse atendiendo no sólo a su literalidad, sino también su finalidad y las circunstancias particulares en las que debe cumplirse con el deber de facturar.

Respecto del literal i) de la norma citada, el cual sustentó la sanción, se exige que en las facturas se indique *“la calidad de retenedor del impuesto sobre las ventas”.*Este requisito consagrado en el artículo 40 de la Ley 223 de 1995, es concordante con la obligación de practicar retención en la fuente del impuesto sobre las ventas a cargo de entidades estatales, de los grandes contribuyentes y de quienes mediante resolución de la DIAN se designen como agentes de retención en el impuesto sobre las ventas, de conformidad con el [artículo 437-2](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=550)del Estatuto Tributario (Arts. 8 y 9 de la Ley 223 de 1995).

Cuando las anteriores personas o entidades realizan pagos o abonos en cuenta deben retener a título de impuesto sobre las ventas el porcentaje señalado legalmente, con la salvedad consagrada en el parágrafo del [artículo 437-2](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=550), que exceptúa del deber de practicar retención en aquellos eventos en los que la venta de bienes o prestación de servicios se realice entre los citados agentes retenedores (entidades estatales, grandes contribuyentes y designados por la DIAN como agentes de retención de IVA). Es decir que en tales operaciones ninguna de las partes intervinientes está autorizada para actuar como agente retenedor del gravamen que sobre ellas se genere[[3]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=24526" \l "_ftn3" \o ").

Es aquí donde adquiere relevancia el requisito establecido en el literal i) del [artículo 617](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=761) del Estatuto Tributario, pues el agente de retención del impuesto sobre las ventas que expida una factura por la venta o prestación de un servicio gravado debe advertir su condición, para que el adquirente que realice el pago o abono en cuenta, también agente de retención, se abstenga de practicarla, en cumplimiento del parágrafo del [artículo 437-2](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=550) ya mencionado.

Las entidades estatales, los grandes contribuyentes y quienes sean designados como agentes de retención de IVA por la DIAN, deben indicar esta calidad, para que no les practiquen retención en caso de transacciones entre los mismos agentes o para prever el cumplimiento de su deber de retener en caso de ser procedente.

Por ello este requisito no es exigible a los demás responsables del régimen común del impuesto, aun cuando también actúan como agentes de retención cuando adquieren bienes o servicios gravados de personas que pertenezcan al régimen simplificado, porque no tiene sentido, pues siempre les deben practicar retención del impuesto sobre las ventas cuando la transacción se encuentre gravada y sean los beneficiarios del pago o abono en cuenta proveniente de una entidad estatal, un gran contribuyente o un agente de retención expresamente designado.

También es irrelevante indicar la calidad de agente de retención del impuesto sobre las ventas tratándose de operaciones no gravadas o cuando se realicen con personas que no son agentes de retención de dicho impuesto, pues en estos eventos no hay lugar a practicar retención del IVA.

Las disposiciones que regulan los requisitos de las facturas son normas de procedimiento de obligatorio cumplimiento, de tal forma que su omisión genera las sanciones consagradas en la ley, pero como ya se indicó, deben interpretarse siguiendo su contexto y finalidad, pues no tiene sentido imponer una multa por omitir un requisito que en determinada transacción o circunstancia no es relevante porque aún sin él, se cumple el objetivo de la norma procesal.

En el presente caso, la Administración constató que la sociedad COMPAÑÍA COLOMBIANA DE CERÁMICAS S.A. no informó en las facturas expedidas por ventas al exterior su calidad de agente de retención del impuesto sobre las ventas, a pesar de estar clasificado como gran contribuyente. Sin embargo, como lo señaló el Tribunal, las exportaciones se encuentran exentas del impuesto en virtud del [artículo 479](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=599) del Estatuto Tributario, por lo que no hay lugar a practicar retención de IVA. Además, quienes realizan el pago o abono en cuenta tampoco tienen la calidad de agentes de retención de dicho impuesto, por tratarse de extranjeros sin domicilio o residencia en Colombia.

Como ya se indicó no tiene ningún efecto indicar la calidad de agente de retención del IVA en operaciones no gravadas, como es la exportación de bienes, o cuando se realizan transacciones con personas que al realizar el pago o abono en cuenta no tienen la calidad de agentes de retención de este impuesto, como ocurre con extranjeros no domiciliados o residentes en el país. Es una obligación accesoria que desaparece al no existir la obligación principal de retener, como está demostrado en el presente caso.

En el presente caso asiste razón al demandante cuando aduce que ni las normas contables ni las normas tributarias lo obligan a facilitar la ubicación de los compradores de sus productos exentos y que tan solo está obligado a efectuar la facturación y llevar la contabilidad en debida forma, como en efecto lo acreditó ante la administración. Advierte la Sala además que el hecho de que la administración en la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración hubiese aceptado la glosa en lo relacionado con las compras de concentrados y empaque, lo que dio lugar a la aceptación de los impuestos descontables en su totalidad, debió sopesarse en relación con los ingresos declarados, pues no existe evidencia alguna que permita concluir que declarar ingresos en un monto supuestamente superior al real pudiera beneficiar en alguna forma al contribuyente, al estar exento del IVA, máxime si los impuestos descontables originados en costos fueron debidamente verificados y aceptados por la Administración. Prospera el cargo.

Ahora bien, en lo que atañe a la valoración de la prueba testimonial, para la Sala es claro que la misma es impertinente puesto que fue allegada al informativo con el recurso de reconsideración tal como obra en los folios 959 a 962 cd. 7, por lo tanto contrariando lo dispuesto en el [artículo 751](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=930) del ET que dispone que los testimonios deben ser allegados antes del requerimiento o de la liquidación oficial, motivo por el cual no pueden ser valorados. No obstante el no tener en cuenta las pruebas aludidas no modifica la situación analizada puesto que en su lugar se dispone de las pruebas documentales a que se ha hecho alusión.

**Sanción por inexactitud**

El contribuyente manifiesta no estar incurso en la sanción por cuanto no declaró hechos falsos o equivocados y porque al desaparecer los argumentos que sustenta la determinación del mayor impuesto, la conducta no encaja en los parámetros del [artículo 647](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) del ET.

Sostiene la Administración que se dio el supuesto normativo consistente en que el contribuyente liquidó en su declaración un mayor saldo a favor al omitir impuestos generados por operaciones gravadas.

Para la Sala en el presente caso le asiste razón al actor puesto que al no haber lugar a modificar la naturaleza de las ventas declaradas como exentas, el contribuyente no liquidó un menor impuesto y por lo tanto no incurrió en conducta sancionable según el primer inciso del [artículo 647](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) del ET. Prospera el cargo.

La prosperidad de los cargos de nulidad dará lugar a la declaratoria de nulidad de los actos acusados y a título de restablecimiento del derecho la declaratoria de firmeza de la liquidación privada.

**COSTAS.**El artículo 188 del CPACA establece que salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, para lo que seguirán las pautas del CPC. Para la Sala en los procesos de impuestos, se ventila un interés público tal como lo ha entendido la Corte Constitucional en sentencia C-445 del 4 de octubre de 1995, MP. Dr. Alejandro Martínez Caballero y por lo tanto no hay lugar a condena en costas.

En mérito de lo expuesto el Tribunal administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub-Sección “A”, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la Ley,

**F A L L A:**

**PRIMERO.**Que se declara la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412011000294 del 12 de diciembre de 2011 expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá D.C. por la cual la Dian liquidó el impuesto a las ventas por el cuarto bimestre de 2010 a cargo del señor FABIO ENRIQUE REY REY NIT 3.016.570-8 y, la Resolución No. 900.002 del 15-01-2013 expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, que resolvió el recurso de reconsideración, modificándola.

**SEGUNDO.**Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho se declara en firme la declaración del impuesto a las ventas del cuarto (4) bimestre del año 2010, presentada el 7 de septiembre de 2010, por el señor al señor FABIO ENRIQUE REY REY NIT 3.016.570 y por lo tanto no hay lugar al cobro de las cifras determinadas en los actos cuya nulidad se declara.

**TERCERO.**No se condena en Costas.

En firme el presente proveído, y hechas las anotaciones correspondientes, devuélvanse los antecedentes administrativos a la oficina de origen y archívese el expediente. Por Secretaría devuélvase al demandante y/o a su apoderado el remanente de lo consignado para gastos del proceso.

**Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.**

Esta providencia fue discutida y aprobada por la Sala en sesión de la fecha.

Las Magistradas,

**MARÍA MARCELA DEL SOCORRO CADAVID BRINGE**

**GLORÍA ISABEL CÁCERES MARTÍNEZ**

**PATRICIA AFANADOR ARMENTA**

[[1]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=24526" \l "_ftnref1" \o ") Sentencia del 22 de septiembre de 2004, Rad. 13945, CP Ligia López Díaz.

[[2]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=24526" \l "_ftnref2" \o ") Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 15 de junio de 2001, exp. 12214, M.P. Ligia López Díaz.

[[3]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=24526" \l "_ftnref3" \o ") El texto actual del [artículo 437-2](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=550) del E.T. es el siguiente, en los apartes relevantes al caso:

*“*[*Artículo 437-2*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=550)*.- Agentes de retención en el impuesto sobre las ventas. Actuarán como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados:*

*1. Las siguientes entidades estatales:*

*La Nación, los departamentos, el Distrito Capital, y los distritos especiales, las áreas metropolitanas, las asociaciones de municipios y los municipios; los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y directas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria cualquiera sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los que la ley otorgue capacidad para celebrar contratos.*

*2. Quienes se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sean o no responsables del IVA, y los que mediante resolución de la DIAN se designen como agentes de retención en el impuesto sobre las ventas.*

*(...)*

*5. Las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito y sus asociaciones, en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta a las personas o establecimientos afiliados. El valor del impuesto no hará parte de la base para determinar las comisiones percibidas por la utilización de las tarjetas débito y crédito.*

*(...)*

*PAR. 1-****La venta de bienes o prestación de servicios que se realicen entre agentes de retención del impuesto sobre las ventas de que tratan los numerales 1, 2 y 5 de este artículo no se regirá por lo previsto en este artículo****”.*