



Cartagena de Indias, D T. y C., once (11) de junio de dos mil veintiuno (2021)

I.- IDENTIFICACIÓN DEL PROCESO, RADICACIÓN Y PARTES INTERVINIENTES

Medio de control	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicado	13001-33-33-008-2016-00140-01
Demandante	Glormed Colombia S.A.
Demandado	DIAN
Tema	Violación al debido proceso en procedimiento administrativo tributario
Magistrado Ponente	Digna María Guerra Picón

II.- PRONUNCIAMIENTO

Procede la Sala Fija de Decisión No. 2 del Tribunal Administrativo de Bolívar a pronunciarse respecto del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia de fecha 9 de mayo de 2017, proferida por el Juzgado Octavo Administrativo del Circuito de Cartagena, por medio de la cual accedió a las pretensiones de la demanda.

III.- ANTECEDENTES

3.1 DEMANDA

3.1.1 PRETENSIONES¹

Se transcriben literalmente:

“PRIMERA

Se declare la nulidad de las resoluciones Nos. 062412014000049 del 9 de abril de 2013 y 001510 del 2 marzo de 2016, proferida por la Dirección Seccional de impuestos de Cartagena y la subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos- Dirección de Gestión Jurídica, respectivamente, por cuanto se profirieron con Violación al Debido Proceso, estableciendo glosa no propuesta, desconocimiento de la trazabilidad del proceso u operación llevada a cabo, al interior de la zona

¹ Folios 2 – 3.



Rad. 13001-33-33-008-2016-00140-01

Franca en relación con las operaciones llevadas a cabo entre GLORMED COLOMBIA S.A y CARTAGOLVES.

SEGUNDA

A título de restablecimiento del derecho se ordene a favor de la sociedad GLORMED COLOMBIA S.A., el archivo del expediente administrativo OP 2011 2014 000081 de marzo 25 de 2014, que modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del cuarto (4) bimestre de 2011, presentada por el contribuyente y por ende no se haga efectivo el cobro de la suma establecida en el artículo 2 de la Resolución demandada.

CUARTA (sic)

Solicito respetuosamente se condene en costas del proceso a la entidad demandada. Unidad Administrativa Especial U. A. E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN”.

3.1.2. HECHOS²

La Sociedad GLORMED COLOMBIA S.A. presentó la declaración inicial del Impuesto Sobre la Ventas correspondiente al cuarto (4) bimestre del año 2011, con el formulario 3008608060529 de 19 de septiembre de 2011 y adhesivo 91000121417979, en el que se declaró un total saldo a pagar por valor de \$41.478.000.

El 25 de marzo de 2014, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena, ordenó iniciar investigación tributaria a la sociedad demandante mediante el auto de apertura 062382014000081 por el programa “otras investigaciones”. En esa misma fecha, se profirió auto de pruebas 00006, tomadas del expediente Fiscalización Tributaria Integral N°. AB 2011 2013 0537 adelantado también contra la misma sociedad.

El 27 de marzo de 2014, se expidió el requerimiento especial, mediante el cual se propuso la reclasificación de ingresos brutos operacionales exentos a ingresos brutos operacionales gravados, por valor de \$1.172.315.000, incrementando el impuesto por operaciones gravadas en \$187.570.000, proponiendo sanción por inexactitud por \$300.114.000. El 4 de julio de 2014, Glormed Colombia S.A. dio respuesta al referido requerimiento.

El 17 de diciembre de 2014, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena profirió la Liquidación Oficial de Revisión 062412014000049 acogiendo lo determinado en el requerimiento especial, en la que se determinó la reclasificación de ingresos brutos operacionales exentos a

² Folios 5 – 6.



Rad. 13001-33-33-008-2016-00140-01

ingresos brutos operacionales gravados por valor de \$1.172.315.000, incrementando el impuesto por operaciones gravadas en \$187.570.000, y se impuso sanción por inexactitud por valor de \$300.114.000.

Contra la liquidación oficial de revisión, la sociedad demandante interpuso recurso de reconsideración, en el trámite de dicho recurso la entidad demandada expidió el auto 1569 del 24 de diciembre de 2015, por el cual se decretó la práctica de Inspección Tributaria.

El recurso de reconsideración fue resuelto mediante Resolución No. 01510 de 2 de marzo de 2016, en la cual realizó un análisis de la normativa aplicable frente a la procedibilidad de la exención señalada en el artículo 481 literal f), hoy literal c) del Estatuto Tributario en virtud de la Reforma Tributaria 1607 de 2012, en concordancia con el artículo 7 de la ley 1004 de 2005, concluyendo que se reunían los requisitos de procedibilidad del literal c) del artículo 481 del ET, aceptando la exención en los ingresos por operaciones realizadas con el usuario CARTAGLOVES S.A.S, sin embargo, propuso una nueva glosa al rechazar algunos de los ingresos del periodo, invocando para ello el artículo 429 del Estatuto Tributario.

3.1.3. NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN

- Artículo 29 Constitución Política
- Artículos 703 y 704 del Estatuto Tributario

Como concepto de la violación, señaló que se configuró la violación al debido proceso de la sociedad demandante, en la medida en que la DIAN, al establecer la certeza de la exención a lugar por la comprobación inequívoca de los requisitos de procedibilidad del literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario, debió, como sí lo hizo frente al tema de facturación y cumplimiento de los sistemas de control, proponer nueva investigación que abra la puerta de defensa al contribuyente para explicar la trazabilidad del proceso de facturación y la imputación de las facturas a uno u otro periodo.

Adicionalmente, considera que la entidad debió acudir a la práctica de inspección contable, toda vez que, es este el mecanismo idóneo que contempla la ley para obtener información acerca de los libros y registros contables del contribuyente, ya que, la inspección tributaria y los requerimientos de información no sustituyen esta prueba, pues su práctica requiere de la presencia de personal calificado y del seguimiento de ciertas formalidades.



Rad. 13001-33-33-008-2016-00140-01

En ese orden, considera que cuando la DIAN, dentro de sus facultades de fiscalización, encuentra que un contribuyente ha presentado sus declaraciones tributarias con inconsistencias o errores, podrá proferir un requerimiento especial en el cual propone modificar la declaración tributaria en cuestión, señalando claramente los motivos o glosas en que fundamenta su actuación o requerimiento, para que el contribuyente conozca con exactitud los hechos que se le imputan y ejerza su derecho de defensa.

3.2 CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA³

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, argumentando que no se configuró la alegada violación al debido proceso, toda vez que, en el recurso de reconsideración se estudió el escrito presentado por el contribuyente en el día 2 de marzo del 2015, en el que manifestó su inconformidad frente a lo determinado en la Liquidación Oficial de Revisión No. 062412014000049; que una vez estudiado el escrito del recurso y la liquidación oficial, se estableció que era necesario practicar la inspección tributaria para verificar los hechos que dieron origen a la mencionada liquidación, así como verificar si lo señalado por el contribuyente estaba llamado a prosperar.

Explicó que, el hecho del que se desprende la investigación y la Liquidación Oficial, así como del estudio que se realiza en sede administrativa tienen plena identidad, en primer lugar, establecer la naturaleza de las empresas que intervinieron en los negocios allí señalados; en segundo lugar, que tengan un soporte legal y en tercer lugar, la procedencia o no de la clasificación de los ingresos período por período de acuerdo a lo declarado.

Posteriormente, se debía constatar que lo relacionado en cada período de ventas correspondiera exactamente con la facturación aportada, movimientos de mercancías y todas aquellas pruebas valoradas en su conjunto, de acuerdo con el artículo 429 del E.T. De allí surgió la pregunta del por qué se desconoció la suma de \$388.004.000, y la respuesta corresponde a que dentro de las pruebas recaudadas, las cuales corresponden a lo enviado por el contribuyente y los cruces realizados con ocasión de la inspección tributaria, se tienen inconsistencias que no corresponden con el periodo 4 de IVA 2011 o que no fueron verificadas dentro del cruce de información.

Resaltó que, la demandante no desvirtuó las inconsistencias encontradas en la inspección tributaria, y se limitó a decir que la administración está profiriéndole una nueva glosa, cuando, por el contrario, lo que le reconoce es un beneficio, el cual debe estar soportado en la contabilidad, en los registros, así como en la

³ Fl. 182 – 187.



Rad. 13001-33-33-008-2016-00140-01

facturación correspondiente; que mal haría la entidad si entrara en contradicción con la norma (artículo 429 E.T.), reconociendo este beneficio sobre operaciones sobre las cuales no se tiene soporte o que pertenezcan a otro período de IVA.

3.3 SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA⁴

Mediante sentencia de fecha 9 de mayo de 2017, el Juzgado Octavo Administrativo de Cartagena accedió a las pretensiones de la demanda. Como fundamento de su decisión, sostuvo en síntesis que, de la Resolución 001510 del 2 de marzo de 2016 – por la cual se resolvió el recurso de reconsideración- se concluye que las exenciones de las operaciones llevadas al reglón 28 de la declaración de IVA periodo 1 del año fiscal 2011 por la sociedad demandante, se encuentran ajustadas a las disposiciones que contiene el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, por tratarse de una compraventa de bienes para el desarrollo del objeto social de GLORMED COLOMBIA S.A.; quedando claro que la causal por la cual se hizo el requerimiento especial a la demandante estaba zanjada.

No obstante, la DIAN insistió en dejar en firme la liquidación oficial con fundamento en otros argumentos y en supuestos hechos originados en la misma vigencia, pero en bimestres declarados diferente y supuestamente detectados en la inspección Tributaria que se llevó a cabo para desatar el recurso de reconsideración, imputando cargos que no fueron discutidos desde el inicio de la investigación tributaria y sin que la demandante se pudiera defender en debida forma, no pudo ejercer su defensa ni presentar nuevas pruebas, desconociéndose de esta manera su debido proceso.

Concluyó que, le asistió razón a la demandante en cuanto a que, lo procedente era que la DIAN archivara el expediente administrativo y, en uno independiente, propusiera el fundamento jurídico expuesto en la decisión del recurso y sobre el cual no se hizo mención alguna en el transcurso de la sede administrativa, con el fin de garantizarle al contribuyente la oportunidad de defenderse y aportar las pruebas que considerara pertinentes; al no hacerlo, se desconoció el artículo 29 de la Constitución Política que acarreaba la nulidad de los actos administrativos demandados.

3.4. RECURSO DE APELACIÓN⁵

⁴ Fl. 861 – 866.

⁵ Fl. 868 – 874.



La parte demandada interpuso recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, exponiendo como motivos de inconformidad con la decisión, en esencia, los siguientes:

Reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda, en cuanto a que no se configuró la alegada violación al debido proceso, toda vez que, en el recurso de reconsideración se estudió el escrito presentado por el contribuyente en el día 2 de marzo del 2015, en el que manifestó su inconformidad frente a lo determinado en la Liquidación Oficial de Revisión No. 062412014000049; que antes de resolver el recurso se perfeccionó la actividad probatoria, la cual se puso en conocimiento del contribuyente, se determinó que era necesario practicar la inspección tributaria para verificar los hechos que dieron origen a la mencionada liquidación, así como para verificar si lo señalado por el contribuyente estaba llamado a prosperar.

Explicó que, el hecho del que se desprende la investigación y la Liquidación Oficial, así como del estudio que se realizó en sede administrativa tienen plena identidad, en primer lugar, establecer la naturaleza de las empresas que intervinieron en los negocios allí señalados; que estas tuvieran un soporte legal y la procedencia o no, de la clasificación de los ingresos periodo por período de acuerdo a lo declarado.

Posteriormente, se debía constatar que lo relacionado en cada período de ventas correspondiera exactamente con la facturación aportada, movimientos de mercancías y todas aquellas pruebas valoradas en su conjunto, de acuerdo al artículo 429 del E.T. De allí, surgió la pregunta del por qué se desconoció la suma de \$388.004.000, y la respuesta corresponde a que, dentro de las pruebas recaudadas, las cuales corresponden a lo enviado por el contribuyente, y los cruces realizados con ocasión de la inspección tributaria, se presentaron inconsistencias que no corresponden con el periodo 4 de IVA 2011 o que no fueron verificadas dentro del cruce de información.

Advirtió que, la autoridad tributaria con ocasión del recurso de reconsideración puede confirmar, modificar o revocar los actos administrativos cuestionados, como sucedió en este caso que se modificó; y que la ley no contempla la posibilidad de archivar el proceso y abrir otro con fundamento en lo que se encontró en la inspección tributaria, como los sostuvo el A quo.

Resaltó que, la demandante no desvirtuó las inconsistencias encontradas en la inspección tributaria y se limitó a decir que la administración está profiriéndole una nueva glosa, cuando por el contrario, lo que le reconoce es un beneficio el cual debe estar soportado en la contabilidad, en los registros, así como en la facturación correspondiente; que mal haría la entidad si entrara en contradicción con la norma (artículo 429 E.T.), reconociendo este beneficio sobre



Rad. 13001-33-33-008-2016-00140-01

operaciones sobre los cuales no se tiene soporte o que pertenezcan a otro período de IVA.

Señaló, además, que la inspección tributaria no es un acto aislado como tal, sino que hace parte de una resolución de resuelve recurso, que goza de plena legalidad, y que el A quo debió valorarla de fondo para tachar los hechos allí encontrados de supuestos.

3.5 TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

Por auto del 21 de septiembre de 2018, se admitió el recurso de apelación presentado por la parte demandada, y se dispuso que una vez quedara ejecutada dicha decisión, corría el término de traslado para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que rindiera concepto de fondo, si a bien lo consideraba⁶.

3.6. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

3.6.1. Parte demandante⁷

Solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia, por haberse configurado la violación a su debido proceso, pues considera que no es lo mismo determinar la fundamentación de un acto administrativo en un mismo hecho, que sobre ese mismo hecho se haya ventilado otro argumento legal, es decir, es lógico que sobre una misma situación pueden devenir diversas consecuencias legales, pero lo que delimita el ejercicio de la defensa es el cargo por el cual se le acusa al contribuyente. En este caso, la liquidación oficial nació bajo el argumento del desconocimiento de la exención, sin que en el requerimiento especial aduanero y de la resolución mediante la cual se expidió la liquidación oficial, se determinara que la misma era emitida con base al argumento de la causación del impuesto; además, la demandante solo tuvo oportunidad de defenderse en la sede administrativa sobre el primero, ya que el segundo solo fue esbozado en la resolución que agotó la sede administrativa.

3.6.2. Parte demandada⁸

⁶ Fl. 907.

⁷ Fl. 919 – 923.

⁸ Fl. 910 – 918.



Rad. 13001-33-33-008-2016-00140-01

En su escrito de alegatos, reiteró los argumentos expuesto en el recurso de apelación, resaltando que no se configuró violación alguna al debido proceso de la sociedad demandante.

3.6.3. Concepto del Ministerio Público

No rindió concepto.

IV. CONTROL DE LEGALIDAD

Revisado el expediente se observa que, de conformidad con lo previsto en el artículo 207 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo-CPACA, en el desarrollo de las etapas procesales de la primera instancia, se ejerció control de legalidad de estas. Por ello y como en esta instancia no se observan vicios procesales que acarreen la nulidad del proceso, o impidan proferir decisión de fondo, se procederá a dictar la respectiva sentencia.

V.- CONSIDERACIONES

5.1. Competencia

Es competente esta Corporación para conocer el presente proceso en segunda instancia, por disposición del artículo 153 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, que dispone que los Tribunales Administrativos conocen en segunda instancia de las apelaciones de las sentencias dictadas en primera instancia por los jueces administrativos.

5.2. PROBLEMA JURÍDICO

En el caso bajo estudio, atendiendo al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, la Sala considera pertinente abordar como problema jurídico principal, el siguiente:

¿Vulneró la DIAN el debido proceso de la sociedad Glormed Colombia S.A., al haber determinado en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración



Rad. 13001-33-33-008-2016-00140-01

que el contribuyente no tenía derecho a la exención incluida en el renglón 28 de la declaración de IVA, periodo 4 del año fiscal 2011, por un argumento distinto al planteado en el requerimiento especial aduanero?

5.3. TESIS DE LA SALA

La Sala sostendrá como tesis que, sí se configuró la violación al debido proceso de la sociedad demandante, toda vez que, al no haber sido objeto de reparo en el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión, el tema relacionado con la facturación y la causación del impuesto sobre las ventas, no le era dable a la entidad accionada incluirlo en el acto por el cual se resolvió el recurso de reconsideración, en el entendido que este último debe guardar congruencia con los hechos controvertidos en la actuación administrativa. Por lo tanto, al haberse incluido un argumento diferente, no haberle otorgado la oportunidad al contribuyente de ejercer su defensa al respecto, se configuró una evidente violación a su debido proceso, que acarrea la nulidad de los actos acusados.

En consecuencia, se confirmará la sentencia de primera instancia.

5.4. MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL

El artículo 420 del Estatuto Tributario, en lo referente a los hechos sobre los que recae el impuesto sobre las ventas establece: *“a) La venta de bienes corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos”*. A su vez, el artículo 479 del mismo estatuto dispone que se encuentran exentos del impuesto los bienes corporales muebles que se exporten; (el servicio de reencauche y los servicios de reparación a las embarcaciones marítimas y a los aerodinos, de bandera o matrícula extranjera), y la venta en el país de bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional siempre que hayan de ser efectivamente exportados.

Por su parte, el artículo 481 señala que para efectos del Impuesto sobre las ventas, únicamente conservarán la calidad de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral, entre otros *“Las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de Zona Franca o entre estos, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios”*.

En lo concerniente al trámite para la expedición de la liquidación oficial de revisión, dispone el artículo 703 antes de efectuarla, la Administración enviará al

Rad. 13001-33-33-008-2016-00140-01

contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, **un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta.**

A su vez, el artículo 711 establece que la liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere, en lo que se denomina el principio de correspondencia.

El Consejo de Estado se ha pronunciado sobre la violación al principio de correspondencia previsto en el artículo 711 del Estatuto Tributario, y la correlativa violación al debido proceso previsto en el artículo 29 de la Constitución Política, en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, en los siguientes términos⁹:

“Y de ningún modo había lugar a que en el acto que agota la vía gubernativa, la DIAN estudiara si la declaración del beneficio neto se ajustaba a la legislación cooperativa, porque esa situación cambia los hechos que fueron objeto de modificación desde el inicio de la actuación administrativa.

Así se encuentra la violación del principio de correspondencia (art. 711 del Estatuto Tributario) y la vulneración al debido proceso (art. 29 de la Constitución Política), toda vez que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se incluyó un nuevo hecho, relativo al desconocimiento de los ingresos no operacionales en la determinación del beneficio neto, que conlleva a un cálculo distinto al realizado inicialmente en el acto liquidatorio” (Resaltado fuera de texto).

La Sección Cuarta del Consejo de Estado, de forma reiterativa, ha señalado que el ejercicio de las potestades fiscalizadoras concedidas a la Administración Tributaria se debe enmarcar dentro de los límites y garantías establecidos en el artículo 29 de la Constitución, de modo que, se realice plenamente el derecho de defensa en la formación del contradictorio. Para ello, se han previsto en el procedimiento administrativo de determinación de la obligación tributaria mecanismos, generales y específicos, dirigidos a garantizar la efectividad del derecho de defensa de los contribuyentes, como es el caso de la regla de correspondencia que exige el artículo 711 del ET, que exige una congruencia entre la declaración privada, el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, esto es, que los hechos reportados en la liquidación privada correspondan a las glosas propuestas en el acto previo y concretadas en la determinación oficial del impuesto¹⁰.

En ese orden, ha establecido el Consejo de Estado que no es de recibo que los actos que finalizan la vía gubernativa planteen hechos distintos a los que sustentaron la determinación oficial de la cuota tributaria, pues, aun cuando el ET no haya previsto una norma específica en ese sentido, dicha circunstancia no

⁹ Sentencia del 18 de marzo, Sección Cuarta, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, radicado 17001-23-33-000-2016-00265-01.

¹⁰ Sentencia del 28 de septiembre de 2016, expediente 20362, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



Rad. 13001-33-33-008-2016-00140-01

relewa a la autoridad fiscal de acatar el derecho al debido proceso y el derecho de defensa previstos en el artículo 29 de la Constitución. Por lo tanto, en el entendido que la resolución que resuelve el recurso de reconsideración es el acto que le pone fin a la discusión en sede administrativa, la misma debe referirse a las modificaciones realizadas por la liquidación oficial de revisión y, en esa medida, a los hechos controvertidos durante la actuación administrativa¹¹.

Adicionalmente, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha fijado algunos parámetros para establecer si se ha observado el principio de correspondencia, así:

“En adición a lo anterior, se debe tener en cuenta que el principio de correspondencia también debe ser observado por la Administración en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, pues al ser el acto que pone fin a la vía gubernativa, debe guardar coherencia con los actos emitidos en el curso de la actuación administrativa. Ahora bien, para efectos de analizar el cumplimiento del principio de correspondencia, la Sala ha precisado que la relación, enlace o concatenación que se exige respecto de esos actos jurídicos se debe derivar de los «hechos», de manera que si los reportados en la declaración privada son los mismos glosados en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, no se configura la violación del principio de correspondencia (sentencia del 11 de mayo de 2017, proferida en el expediente 21883, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

En este sentido, para determinar si se respetó el citado principio, es necesario comparar los hechos que la Administración propuso modificar en el requerimiento especial con los que efectivamente fueron modificados en la liquidación de revisión¹²”.

5.5. CASO CONCRETO

5.5.1. Hechos relevantes probados

5.5.1.1. La Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena expidió el Requerimiento Especial Impuesto Sobre las Ventas No. 062382014000018 de fecha 27 de marzo de 2014¹³, en el que se propuso modificar la declaración privada correspondiente al cuarto periodo de 2011, presentada por el contribuyente Glormed Colombia S.A. el 19 de septiembre de 2011, en lo referente al renglón 28 “ingresos brutos por operaciones exentas”, debido a que el contribuyente incluyó las ventas por concepto de guantes PVC y cajas de cartón realizadas a la

¹¹ Sentencias del 13 de diciembre de 2017, expediente 20858; y 22 de febrero de 2018, expediente 21453, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹² Sentencia del 24 de octubre de 2018, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, radicado 08001-23-31-000-2012-00521-01.

¹³ Folios 305 - 328.



Rad. 13001-33-33-008-2016-00140-01

sociedad Cartagloves S.A.S. Los argumentos principales para proponer la modificación de la declaración privada, fueron los siguientes:

“En cuanto a las ventas realizadas por parte de usuarios industriales de bienes y servicios de Zona Franca a usuarios industrial de servicios, de plano podemos afirmar que no existe norma alguna que permita otorgarle el tratamiento y los efectos fiscales propios de las exportaciones a este tipo de operaciones, no resultando viable desde el punto de vista constitucional ni legal crear exenciones por la vía de la interpretación analógica o extensiva de la norma, ya que estas requieren en todos los casos de expresa consagración legal; entonces resulta claro que los ingresos percibidos por las ventas nacionales realizadas desde Zona Franca a usuarios industrial de servicios deben ser consideradas como ingresos gravados”.

En ese sentido, se consideró procedente la reclasificación de los ingresos brutos por operaciones exentas declarados inicialmente en el cuarto (4º) periodo del 2011 por la suma de \$1.297.980.000, de la siguiente manera:

RENGLON	CONCEPTO	VALOR
27	Ingresos Brutos por Exportaciones	2,229,008,000
28	Ingresos Brutos por operaciones exentas	125,665,000
30	Ingresos Brutos por Operaciones no Gravadas	52,493,000
31	Ingresos Brutos por Operaciones Gravadas	1,815,197,000
32	Total Ingresos Brutos	4,222,362,000

5.5.1.2. La Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena expidió la Liquidación Oficial de Revisión Impuesto Sobre las Ventas No. 062412014000049 de fecha 17 de diciembre de 2014, en la que modificó la liquidación privada No. 910012141797 de fecha 19 de septiembre de 2011, presentada por el contribuyente Glomed Colombia S.A.¹⁴, en los renglones 27 a 32, por haberse incluido como ingresos brutos por operaciones exentas la suma de \$1.172.315.000, correspondiente a las ventas realizadas a Cartagloves S.A.S. Lo anterior, porque la entidad consideró que a esas operaciones no se les podía dar el tratamiento de exportaciones, debido a que se trataron de ventas realizadas por parte de usuarios de bienes y servicios de zona franca.

5.5.1.3. Antes de resolver el recurso de reconsideración, la DIAN decretó de oficio una inspección tributaria que tuvo lugar el 10 de febrero de 2016¹⁵ y tenía por objeto lo siguiente:

- Verificar y validar la exactitud de la información registrada en el renglón correspondiente a las ventas exentas en las declaraciones del Impuesto

¹⁴ Folios 27 – 54.

¹⁵ Folios 92 – 123.



Rad. 13001-33-33-008-2016-00140-01

Sobre las Ventas –IVA-, correspondientes a los bimestres 1° a 5° del año 2011, presentadas por el contribuyente Glormed Colombia S.A.

- Establecer la existencia o no de ventas gravadas, en los bimestres 1° a 5° del año 2011, por parte del contribuyente Glormed Colombia S.A.
- Verificar y validar que las ventas realizadas en el año 2011, entre los usuarios de la zona franca “La Candelaria” Glormed Colombia S.A. y Cartagloves S.A.S., se hayan efectuado sobre bienes necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios, para lo cual es necesario verificar la naturaleza, cantidad y valor de los bienes vendidos, la existencia de contratos de compraventa, las condiciones de entrega de la mercancía, etc.; así como el proceso realizado por el usuario industrial de servicios Cartagloves S.A.S.

En la inspección tributaria también se concluyó:

“Que de acuerdo a los documentos recopilados y los que reposan en los expedientes que nos ocupan, es claro que el contribuyente GLORMED COLOMBIA S.A, vendió bienes terminados (guantes producidos por el mismo y cajas adquiridas en el resto del territorio nacional) al usuario industrial de servicios CARTAGLOVES S.A.S, para que este último le prestara servicios de reempaque, etiquetado y alistamiento, entre otros. Lo cual permite concluir que las actividades y servicios prestados por los dos usuarios de zona franca, es decir GLORMED COLOMBIA S.A y CARTAGLOVES S.A.S, eran necesarias para el desarrollo del objeto social de las dos sociedades en mención”.

5.5.1.4. Entre los hallazgos de la inspección tributaria, se evidenciaron algunas inconsistencias relacionadas con las facturas que constituyeron los soportes de venta entre el contribuyente Glormed Colombia S.A. y el usuario Industrial de Servicios Cartagloves S.A.S., advirtiéndose que el incumplimiento de los requisitos de las normas tributarias en materia de facturación no invalidaba el negocio jurídico de venta realizado entre ambas empresas, pero que sí debía ser remitido al área de fiscalización para que determinara el posible incumplimiento a las normas de facturación e impusiera la sanción a que hubiere lugar.

5.5.1.5. Mediante Resolución No. 001510 del 2 de marzo de 2016, la subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN resolvió el recurso de reconsideración presentado contra la liquidación oficial de revisión, resolviendo modificarla y fijó en \$62.301.000 el valor total del saldo a pagar por concepto del impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre del año 2011¹⁶. En dicho acto administrativo se concluyó que sí procedían los requisitos previstos en el artículo 481 literal e) del Estatuto Tributario, por tratarse de materias primas, partes, insumos y bienes terminados, vendidos entre usuarios industriales

¹⁶ Folios 55 – 91, 762 - 772.



Rad. 13001-33-33-008-2016-00140-01

de bienes o de servicios de Zona Franca, que eran necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios.

No obstante lo anterior, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, se desconoció la suma de \$388.004.000, debido a que en la inspección tributaria ordenada de oficio se encontraron algunas inconsistencias entre la facturación aportada y los movimientos de mercancía realizados, que no corresponden con el periodo 4 de IVA 2011, de acuerdo con el artículo 429 del Estatuto Tributario.

5.5.2. Análisis crítico de las pruebas frente al marco jurídico.

De acuerdo con el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, el análisis que debe desarrollar la Sala en segunda instancia se limita a determinar si la DIAN incurrió en una violación al debido proceso de la sociedad demandante, al establecer en el acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración situaciones fácticas distintas a las planteadas en el requerimiento especial.

En el presente asunto, está demostrado que la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena expidió requerimiento especial, en el que propuso que mediante liquidación oficial de revisión se modificara la declaración del impuesto sobre las ventas, correspondiente al cuarto periodo del año 2011, presentada por el contribuyente Glormed Colombia S.A., en lo referente al renglón 28 "ingresos brutos por operaciones exentas", debido a que el contribuyente incluyó las ventas por concepto de guantes PVC y cajas de cartón realizadas a la sociedad Cartagloves S.A.S.

En ese sentido, la discusión planteada desde un principio se centró en determinar si esas ventas tenían o no el carácter de exportación, atendiendo a que se realizaron entre dos usuarios de la Zona Franca la Candelaria, y si en esa medida podían considerarse operaciones exentas. De esta manera, la DIAN expuso sus argumentos del por qué estas operaciones de comercio no podían considerarse exportaciones y no estaban exentas del impuesto sobre las ventas, mientras que el contribuyente dio respuesta al requerimiento especial y presentó las pruebas que consideró pertinentes para demostrar que, efectivamente, sí se trataba de operaciones exentas.

En la liquidación oficial de revisión se adoptó la modificación propuesta en el requerimiento especial, bajo idénticos argumentos. No obstante, antes de resolver el recurso de reconsideración presentado por la sociedad demandante contra el acto de liquidación, la DIAN consideró necesaria la práctica de una inspección tributaria; de la cual surgieron como conclusiones principales que (i)



Rad. 13001-33-33-008-2016-00140-01

las actividades y servicios prestados por los dos usuarios de zona franca, es decir, GLORMED COLOMBIA S.A y CARTAGLOVES S.A.S, eran necesarias para el desarrollo del objeto social de las dos sociedades en mención; y (ii) se evidenciaron algunas inconsistencias relacionadas con las facturas que constituyeron los soportes de tales ventas, que incumplían los requisitos de las normas tributarias en materia de facturación.

Con fundamento en los hallazgos de la inspección tributaria, la DIAN en el recurso de reconsideración modificó la liquidación oficial de revisión cuestionada y fijó en \$62.301.000 el valor total del saldo a pagar por concepto del impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre del año 2011; aunque se concluyó que sí se cumplían los requisitos previstos en el artículo 481 literal e) del Estatuto Tributario, por tratarse de materias primas, partes, insumos y bienes terminados vendidos entre usuarios industriales de bienes o de servicios de Zona Franca, que eran necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios; se rechazó la suma de \$388.004.000, con ocasión de las inconsistencias encontradas en lo relacionado con la facturación aportada, porque no se consideró causado el impuesto a la luz del artículo 429 del ET.

Como se expuso en el marco normativo y jurisprudencial de esta providencia, en cumplimiento del principio de correspondencia, a la administración tributaria le corresponde garantizar que los hechos reportados en la liquidación privada correspondan a las glosas propuestas en el acto previo y concretadas en la determinación oficial del impuesto, de manera que, no es posible que en los actos que finalizan la discusión en sede administrativa planteen hechos distintos a los que sustentaron la determinación oficial de la cuota tributaria, pues ello conllevaría a desconocer el debido proceso y el derecho de defensa previstos en el artículo 29 de la Constitución.

Determinado lo anterior, considera la Sala que sí se configuró en este caso la violación al debido proceso de Glormed Colombia S.A., toda vez que, la entidad demandada, en el inicio de la actuación administrativa con el requerimiento especial, planteó como razones para rechazar las sumas incluidas en la declaración privada del impuesto sobre las ventas, como ingresos por operaciones exentas, la improcedencia de considerar como exportaciones las ventas realizadas entre dos usuarios de zona franca, de manera que la discusión se centró en determinar si se cumplían los requisitos que al respecto consagra el artículo 481 literal e) del Estatuto Tributario, sin que en dicho requerimiento se expusiera cuestionamiento alguno relacionado con la facturación y la consecuente causación del impuesto.

Solamente con ocasión de la práctica de la inspección tributaria, la DIAN advirtió unas eventuales inconsistencias relacionadas con la facturación de las operaciones incluidas por el contribuyente como exentas del impuesto, concluyendo que respecto de ellas no se causó el impuesto en los términos del



Rad. 13001-33-33-008-2016-00140-01

artículo 429 del Estatuto Tributario, por lo que había lugar a desconocer –de manera parcial- la suma declarada. Sin embargo, observa la Sala que tal discusión solamente se planteó en la resolución que puso fin a la sede administrativa, sorprendiendo al contribuyente con un argumento nuevo que no fue expuesto desde el principio.

En ese sentido, al no haber sido objeto de reparo en el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión, el tema relacionado con la facturación y la causación del impuesto, no le era dable a la entidad accionada incluirlo en el acto por el cual se resolvió el recurso de reconsideración, en el entendido que este último debe guardar congruencia con los hechos controvertidos en la actuación administrativa. Por lo tanto, al haberse incluido en este último acto un argumento diferente, que no fue advertido por la demandada desde el requerimiento especial, y no haberle otorgado la oportunidad al contribuyente de ejercer su defensa al respecto, se configuró una evidente violación a su debido proceso.

Así las cosas, si la entidad demandada, luego de practicada la inspección tributaria, concluyó que sí se presentaban los requisitos para incluir como operaciones exentas las ventas realizadas entre Glormed y Cartagloves, ambos usuarios de zona franca de acuerdo con las glosas inicialmente planteadas, lo procedente era revocar el acto definitivo, y de manera independiente, iniciar una investigación sobre los hallazgos relacionados con la facturación y causación del impuesto, porque esa situación cambiaba los hechos que fueron objeto de modificación desde el inicio de la actuación administrativa. Al no haberse hecho así, se configuró una violación al debido proceso que resulta suficiente para declarar la nulidad de los actos acusados.

Ahora bien, la entidad demandada en su recurso de apelación afirma que el hecho del que se desprende la investigación y la liquidación oficial, así como del estudio que se realizó en sede administrativa, tienen plena identidad, es decir, si procedía o no la clasificación de los ingresos brutos por operaciones externas; y aunque es cierto que la modificación se mantuvo respecto de las sumas consignadas en el renglón 28 de la declaración del impuesto sobre las ventas, también lo es que terminó modificándose dicha declaración por argumentos sustancialmente diferentes a los planteados en el requerimiento especial, respecto de los cuales no tuvo el contribuyente la oportunidad de ejercer su defensa.

Tampoco se cuestiona la facultad que tiene la autoridad tributaria para modificar los actos de liquidación oficial en el marco del recurso de reconsideración, como lo plantea la demanda en la apelación; pues es totalmente procedente que se modifique el acto definitivo, siempre que los argumentos para hacerlo guarden completa relación con lo discutido desde el principio en sede administrativa, situación que no se presentó en este caso.



Rad. 13001-33-33-008-2016-00140-01

En síntesis, concluye la Sala que le asistió razón al A quo y a la parte demandante, en cuanto a que la DIAN desconoció el debido proceso de la contribuyente, al incluir en el acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración, argumentos sustancialmente distintos a los que desde el principio enmarcaron el objeto de la discusión, por lo tanto, sí resulta procedente la declaratoria de nulidad de los actos acusados.

En los anteriores términos, se confirmará la sentencia de primera instancia.

6. Condena en costas en segunda instancia

El artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo señala, que *“Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”*. A su vez, el artículo 365 del Código General del Proceso señala que se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación.

En los términos de los citados artículos, se condenará en costas de segunda instancia a la parte demandada, debido a que el recurso de apelación le resultó desfavorable.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Bolívar administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

VI.- FALLA

PRIMERO: Confirmar la sentencia de primera instancia por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Condenar a la parte demandada al pago de costas procesales en segunda instancia, según lo dispuesto en los artículos 365 y 366 del C.G.P., la cuales serán liquidadas de manera concentrada por el Juez de primera instancia.

TERCERO: Ejecutoriada esta providencia, remítase el expediente al juzgado de origen.

Rad. 13001-33-33-008-2016-00140-01

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Constancia: el proyecto de esta providencia fue estudiado y decidido en sesión virtual de la fecha.

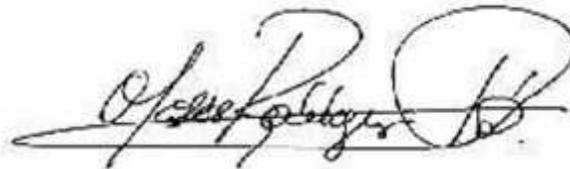
LOS MAGISTRADOS,



DIGNA MARÍA GUERRA PICÓN



JOSÉ RAFAEL GUERRERO LEAL



MOISÉS DE JESÚS RODRÍGUEZ PÉREZ
Magistrado

Medio de control	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicado	13001-33-33-008-2016-00140-01
Demandante	Glormed Colombia S.A.
Demandado	DIAN
Magistrado Ponente	Digna María Guerra Picón