

REPUBLICA DE COLOMBIA



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOYACA
DESPACHO No. 4

MAGISTRADO: FELIX ALBERTO RODRÍGUEZ RIVEROS

Tunja,

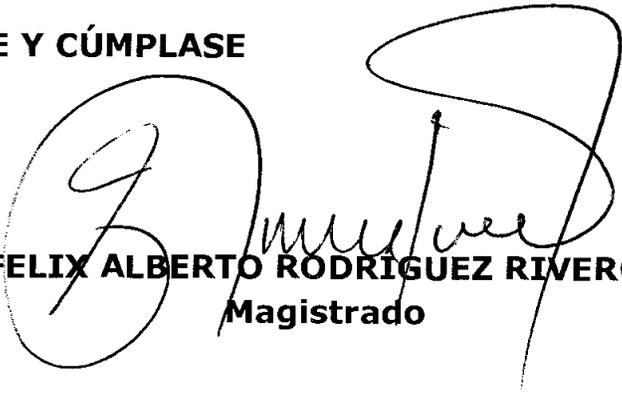
19 NOV 2015

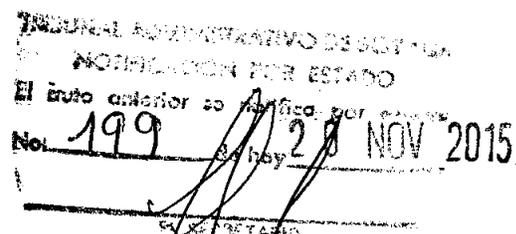
REFERENCIA: ACCION DE CUMPLIMIENTO
ACTOR: ANGELA JIMENA FRANCO CONTRERAS Y OTRO
ACCIONADO: SUPERINTENDENCIA D SUBSIDIO FAMILIAR
RADICADO: 15001 23 33 000 2015 00171 - 00

OBEDÉZCASE Y CÚMPLASE lo resuelto por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado en providencia de fecha 14 de mayo de 2015 (fl. 235-247), mediante la cual se MODIFICÓ la sentencia de fecha 03 de marzo de 2015 (fl. 216-218).

En consecuencia, archívense las diligencias con las anotaciones y constancias de rigor.

COMUNIQUESE Y CÚMPLASE


FELIX ALBERTO RODRÍGUEZ RIVEROS
Magistrado





TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOYACÁ
SALA DE DECISION No. 4
MAGISTRADO PONENTE: FÉLIX ALBERTO RODRÍGUEZ RIVEROS

Tunja, 19 NOV 2015

REFERENCIA: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE: BAVARIA S.A.
DEMANDADO: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ
RADICADO: 15001-33-33-009-2012-00097- 01

I. ASUNTO A RESOLVER

Procede la sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por la apoderada de la entidad demandada contra el fallo proferido el 13 de agosto de 2014 por el Juzgado Noveno Administrativo Oral del Circuito Judicial de Tunja, en el que se accedió a las pretensiones de la demanda, dentro del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho presentado por **BAVARIA S.A.** contra el **DEPARTAMENTO DE BOYACÁ.**

II. ANTECEDENTES

2.1.- LA DEMANDA: Por conducto de apoderado judicial, y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad **BAVARIA S.A.** solicitó declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 0003 de 15 de junio de 2011, que modificó la liquidación privada presentada por la sociedad junto con la declaración de impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos correspondiente al mes de enero de 2009, así como de la Resolución No. 000253 de 30 de mayo de 2012 por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración confirmando la liquidación de revisión efectuada.

A título de restablecimiento del derecho pidió que se declare que por el mes de enero de 2009 la sociedad no adeuda suma alguna por concepto de impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos en el Departamento de Boyacá.

Como fundamento de sus pretensiones, adujo que la Dirección de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda de Boyacá, notificó a la sociedad **BAVARIA S.A.** del Requerimiento Especial No. 0012, de 26 de agosto de 2010, proponiendo la modificación de la liquidación privada presentada por concepto de impuesto al consumo por el mes de enero de 2009, en el sentido de adicionar al impuesto declarado la suma de \$9.557.000, valor que asegura corresponde al impuesto de consumos cambiados de destino, productos devueltos, dados de baja, etc., pero calificados por la Gobernación de Boyacá como reenvíos respecto de los cuales no se solicitó la tornaguía, por lo que se propuso la imposición de

sanción por inexactitud equivalente al 160% del impuesto, es decir, en la suma de \$15.291.000.

Indicó que el requerimiento especial fue contestado oportunamente por la sociedad pero la entidad demandada resolvió practicar la Liquidación de Revisión No. 0003 de 15 de junio de 2011, adicionando el valor del impuesto declarado y determinando la sanción por inexactitud en la suma antes señalada, con fundamento en que las cifras adicionadas correspondían a cambios de destino del producto que constituyen reenvíos y como tales han debido transportarse con el respaldo de una tornaguía de reenvío (fls. 59 y 60).

2.2.- LA PROVIDENCIA IMPUGNADA. Se trata de la sentencia proferida el 13 de agosto de 2014 por el Juzgado Noveno Administrativo Oral del Circuito Judicial de Tunja, en la que se accedió a las pretensiones de la demanda. Para llegar a dicha decisión el Juez A quo manifestó que si bien es cierto que el contribuyente para poder hacer descuentos por reenvíos de los productos con destino a distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o porque los destina a autoconsumo, que fueron movilizados en el mes de enero de 2009, requería previamente de la expedición de tornaguía de reenvío, también lo es que los productos deducidos en la liquidación no fueron causados ni pagados en declaraciones anteriores, razón por la cual no podía exigir la existencia de la tornaguía de reenvíos para la declaración discutida en el sub examine, elio por cuanto la regla general es que las mercancías generadoras de impuesto al consumo se transporten libremente entre departamentos para su consumo en la entidad territorial de destino. Dicho transporte o movilización para que no requiera de tornaguía, debe efectuarse en el mismo periodo gravable, es decir, dentro del mismo mes, tal como aconteció en el presente caso, en el que se presentó en el mes de enero, lo cual no daría lugar a la modificación de la liquidación privada presentada por la sociedad demandante.

Finalmente, señaló que aunque el movimiento del producto deducido en la declaración privada no puede tener la connotación de reenvío, atendiendo al cambio de destino, bajas de producto, devoluciones y traslados de mercancía, BAVARIA S.A. debía tener soportado en pruebas legales su movimiento, precisamente para evitar la evasión de impuesto, lo que hizo mediante la prueba contable (2013 a 232).

2.3.- EL RECURSO DE APELACIÓN: Inconforme con la decisión de primera instancia, la apoderada del Departamento de Boyacá la impugnó oportunamente, argumentando que en el presente caso BAVARIA S.A. solicita que se le descuenten, por cambio de destino una cantidad de productos superior a la que tuvo en cuenta para declarar el impuesto correspondiente al periodo gravable de enero de 2009, lo cual es improcedente porque si se descuenta una cantidad superior a los productos declarados dentro de un mismo periodo, quiere decir que para el descuento se están teniendo en cuenta productos de otros periodos gravables anteriores, y por ende lo que aplica es la figura de reenvío, para lo cual se debieron reunir unos requisitos formales que permitieran su deducción del impuesto en el mes de enero de 2009, esto es, la tornaguía, la cual asegura

no gestionó BAVARIA S.A., y que la certificación expedida por el revisor fiscal de dicha sociedad y la relación emitida por la Oficina de Recaudo y Fiscalización de Boyacá, no coinciden, situación que le permitió concluir que los reenvíos a que hace alusión BAVARIA S.A. no fueron autorizadas por el Departamento y por lo tanto no se pueden tener en cuenta para afectar el impuesto.

Finalmente, señaló que la sanción por inexactitud es procedente de conformidad con lo previsto en el artículo 647 del E.T., y el artículo 351 del Estatuto de Rentas de Boyacá, y como fundamento de lo expuesto trae a colación variada jurisprudencia del Consejo de Estado y de esta Corporación (fls. 241 a 243).

2.4 TRASLADO DE ALEGATOS DE CONCLUSION. La apoderada de la parte actora señaló que los movimientos de producto efectuados durante la vigencia fiscal del mes de enero de 2009 constituyen cambio de destino realizados durante el mismo mes, por lo que era físicamente imposible que se tramitaran tornaguías de reenvío cuando las declaraciones no se habían presentado y pagado ante el Departamento de Boyacá, siendo la contabilidad la que refleja estos movimientos tal como lo disponen los artículos 772 y siguientes del E.T., prueba que no accedió a revisar el ente fiscalizador, basando la determinación adoptada en la liquidación de revisión en simples presunciones sin soporte legal, hecho que constituye violación al principio constitucional del debido proceso (fls. 274 a 279).

Por su parte, la apoderada del Departamento de Boyacá reiteró lo expuesto en el recurso de apelación (fls. 280 a 282).

La Agencia del Ministerio Público guardó silencio (fl. 283).

III. CONSIDERACIONES

3.1 PROBLEMA JURÍDICO

Se contrae en determinar si en el *sub-lite* es procedente que la Secretaría Fiscalizadora del impuesto al consumo de cerveza, sifones, refajos y mezclas de producción Nacional en el Departamento de Boyacá, adicione a la liquidación privada presentada por BAVARIA S.A. para el mes de enero de 2009, el pago por mayor impuesto al consumo, e imponga, igualmente, sanción por inexactitud, por la no emisión de la tornaguía de reenvío, cuando el producto ha sido dado de baja o cambiado de destino dentro del mismo periodo gravable, y por ende, no fue declarado ante el ente territorial.

Para desatar el problema jurídico planteado, la Sala abordará los siguientes aspectos: **(i)** La actuación fiscal adelantada por el Departamento de Boyacá. **(ii)** De los reenvíos de productos objeto de impuesto al consumo y de las formalidades establecidas para tal efecto. **(iii)** De la sanción por inexactitud.

3.1. De la actuación fiscal adelantada por el departamento de Boyacá.

Con el propósito de dilucidar el asunto, ha de partirse del hecho de que la Dirección de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda de Boyacá encontró inconsistencias en la declaración del impuesto al consumo de cerveza presentada por Bavaria S.A. correspondiente al período gravable enero de 2009, por lo que, por auto de 25 de agosto de 2010¹, dispuso iniciar investigación con base en el informe del estudio preliminar, para posteriormente expedir el Requerimiento Especial No. 0012 de 26 de agosto de 2010 (fls. 118 a 127), acto que en materia tributaria constituye requisito *sine quanon*, previo a la expedición de la Liquidación de Revisión por parte de la administración (artículo 703 E.T), el cual debe contener todos los puntos que se proponga modificar, la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones que se pretende adicionar a la liquidación privada (artículo 704 E.T.).

- Dentro del requerimiento especial, la administración expuso los siguientes hallazgos:

"(...) que la declaración tributaria No. 009-0200 dentro de la sección E. destinada para lo correspondiente a la LIQUIDACIÓN (Columnas E1 a E9), refleja en el renglón 49 inclusión; -95 canastas de cerveza Costeña Lta 330ccx24 en presentación CL 24-330cc como cantidades negativas, implicando que el valor relacionado en la Columna E8, obtenido por impuesto al consumo para este producto fuera negativo en la cuantía de \$-602.265 similar sucede con los productos de los renglones 66 y 67, donde para el primero reporta una inclusión de -2 canastas de cerveza Póker RC 300 X 30 en presentación C30.300cc, conllevando a la declaración de un impuesto negativo por valor de \$-13.052, para el segundo presenta una inclusión de -994 canastas de cerveza Águila R 500ccx20 en presentación C20-500cc generando un impuesto de \$-7.689.022, igualmente el renglón 70 presenta una base gravable -1.754 del producto Reeds Cold Tw 250cc X 24 en presentación C24-250cc generando un impuesto negativo de \$ - 842 cuya CANTIDAD ES CERO, así mismo en el renglón 77 presenta una inclusión de -7 canastas de cerveza Pilsen LtaN 330ccx6 en presentación CL6.330cc, generando un impuesto negativo de \$-12.302 así mismo en el renglón 79 presenta una inclusión de -609 canastas de cerveza Reeds Cold Lt 296cc X6 en presentación CL-296CC reflejando un impuesto negativo de \$-1.229.356 y por último en el renglón 81 presenta una inclusión de -2 canastas de cerveza Poker Tw 330ccx24 en presentación c24-330cc generando un impuesto negativo de \$-10.011 sumatoria de valores que disminuyeron en \$9.556.850 impuesto que realmente debió tributarse por el periodo gravable objeto del presente requerimiento, afectando el pago por participación que le corresponde al sector salud, al igual el impuesto al consumo departamental".

Como soporte de la anterior contabilidad, la empresa Bavaria S.A., anexó respuesta al oficio persuasivo DRF-0120 donde manifiesta que el valor de los renglones solicitados corresponde a "cambios de destino, bajas y devoluciones, en el periodo enero - 2009"; sin embargo, del análisis fiscalizador realizado por el Departamento de Boyacá, tanto a la declaración como a su documento anexo, encontró que las deducciones practicadas no pueden ser el resultado de productos dados de baja,

¹ Ver folio 106.

cambios de destino y devoluciones efectuados dentro del periodo gravable, porque es improbable que resulten movilizándose desde el departamento, un mayor número de cantidades de cervezas reflejados en los renglones 2, 9, 10, 39, 50, 54, 66, 67, 79 y 81 respecto del volumen total ingresado para febrero de 2009, por lo que advierte que la única manera para que se presenten valores negativos que afecten la declaración de impuesto al consumo, es en aquellos eventos en que los productos gravados en un periodo, cambien de destino de un mes a otro, situación que no ocurrió para el mes de enero de 2009, y cuando las cantidades que se movilizan a otros departamentos, modifiquen la causación y declaración del impuesto. De acuerdo con ello, aseguró que los valores negativos registrados en la declaración del impuesto al consumo tienen su génesis en sustracciones que son el producto de operaciones de reenvío de cerveza a otras entidades territoriales, movimiento que, afirmó, no reunió los requisitos formales para que se hubiesen hecho los descuentos reseñados, como es la tornaguía, por lo que se concluyó que al registrar los valores antes señalados como negativos en la declaración de enero- 2009, radicada con el No. 009 - 0200, se constituye en una evidente inexactitud y en consecuencia no serán tenidos en cuenta por no soportar los elementos que prueben su legalidad (fls. 118 a 127).

- Notificado el requerimiento especial a la parte accionante, ésta dentro del término manifestó que el hecho que genera el impuesto es el consumo, y por tanto, esa es la obligación que tiene el responsable del impuesto de causarlo a favor del ente territorial donde se sucede tal hecho; además, aclaró que los signos negativos informados en la declaración del mes de enero de 2009 no corresponden en su totalidad a cambios de destino sino también a bajas de producto Costeña, Póker, Águila, Reds y Pilsen que por perder sus calidades para el consumo humano deben destruirse, lo que impide la tipificación del impuesto; y que la prueba plena que demuestra que Bavaria S.A., no ha incurrido en ninguna irregularidad tributaria es la contabilidad en la que mensualmente se registran todos los movimientos que lleva la empresa, prueba que asegura no ha sido revisada por el ente fiscalizador, el cual basa sus afirmaciones en simples presunciones, no siendo por consiguiente procedente la sanción de inexactitud propuesta al no configurarse ninguna de las conductas sancionables a la luz del Estatuto Tributario (fls. 129 a 132).

- El Departamento desestima los argumentos planteados por la Cervecería Bavaria S.A, frente al requerimiento especial y libra Liquidación Oficial de Revisión 0003 de 15 de junio de 2011 (fls. 153 a 159), por considerar que cuando se presenten cifras negativas en la declaración del impuesto al consumo, es porque se sustrajeron para otro ente territorial mayores cantidades de un determinado producto a las que inicialmente se introdujeron, lo que no puede ser posible porque el sólo hecho de retirar el producto de la planta o fábrica con destino al consumo, constituye causa generadora del impuesto, y que en los casos en que se opte por no consumirlo allí sino en otra jurisdicción territorial, tal hecho implica su movilización hasta la cantidad inicialmente entregada, ya que nunca se irá a entregar más de lo recibido en planta dentro de un periodo

determinado, por tanto, para que una cantidad del producto a consumir genere una declaración de impuesto negativo, es porque se está haciendo uso de inventarios existentes correspondiente a períodos anteriores, caso en el cual no se hablaría de un evento de cambio de destino dentro de un período determinado, sino que estaríamos ante un caso de reenvío que debió contar con una tornaguía que permitiera su deducción o descuento del impuesto en el período correspondiente al mes de enero de 2009, documento que autoriza la movilización de los productos objeto de impuesto al consumo entre entidades territoriales, y que al no ser allegado por el contribuyente BAVARIA S.A., no le estaba permitido hacer descuentos por este concepto en la declaración de impuesto al Consumo de Cervezas, Sifones, Refajos y Mezclas de Producción Nacional.

Por último, aclaró que el consumo se presume en el momento de la entrega en fábrica o planta y no en el momento en que el consumidor final lo materializa, y precisó que la administración se abstiene de revisar la contabilidad allegada por el declarante, debido a que en ningún momento se están poniendo en entredicho los registros o procedimientos, sino que las cifras negativas de los rengiones que generaron un menor valor de impuesto a pagar, unas, son consecuencia de reenvíos, para lo cual no se cumplió con las formalidades previstas en la Ley para que se pudieran efectuar tales deducciones, y otras, son generadas por bajas, traslados, devoluciones u otros movimientos sobre los cuales ya se había dado la causación del nacimiento de la obligación tributaria y por lo tanto se debió haber declarado y pagado su impuesto sin que la legislación tenga prevista deducciones por estos eventos, razones por las que confirmó la sanción por inexactitud al considerar que las deducciones por reenvíos, cambios de destino, devoluciones, traslados, bajas y demás movimientos hechos por el contribuyente no le estaba dado hacerlo. Los anteriores argumentos fueron reiterados en la Resolución No. 000253 de 30 de mayo de 2012 que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión No. 0003 de 15 de junio de 2011, confirmándola en su integridad (fls. 165 a 171).

3.2. De los reenvíos de productos objeto de impuesto al consumo y de las formalidades establecidas para tal efecto.

En virtud de lo previsto en los artículos 13 y 14 del Decreto 2141 de 1996, se entiende por reenvíos las operaciones de traslado de los productos de una entidad territorial a otra u otras, cuando dichos productos han sido declarados inicialmente ante la entidad territorial donde se origina la operación de traslado. Para el diligenciamiento de los reenvíos de productos nacionales en las declaraciones ante los Departamentos y el Distrito Capital, **se requiere que las operaciones se encuentren debidamente respaldadas en la contabilidad del responsable y que los productos hayan sido declarados y pagados en las declaraciones anteriores y se haya efectuado la legalización de la respectiva tornaguía en la entidad territorial de destino.**” (Negrillas y resaltado fuera del texto).

De acuerdo con los artículos 3º y 4º del Decreto 3071 de 1997, se llama tornaguía al certificado único nacional expedido por el Jefe de la Unidad de Rentas, dirección, división o sección de impuestos del departamento y del Distrito Capital, o los funcionarios del nivel profesional o técnico de la misma dependencia a quienes se les asigne dicha función, a través del cual se autoriza y controla la entrada, salida y movilización de productos gravados con impuesto al consumo, o que sean objeto del monopolio rentístico de licores, entre entidades territoriales que sean sujetos activos de tales impuestos, o dentro de las mismas, cuando sea del caso.

El legislador estableció varias clases de tornaguías para la movilización de productos destinados al consumo, previstas en el artículo 8º ídem, así:

"ARTICULO 8o. CLASES DE TORNAGUIAS. *Las tornaguías pueden ser de movilización, de Reenvíos y de Tránsito.*

*Las **tornaguías de Movilización** son aquellas a través de las cuales se autoriza el transporte de mercancías gravadas con impuestos al consumo, o que sean objeto del monopolio rentístico de licores, entre entidades territoriales que son sujetos activos de dichos impuestos. Estos productos deben estar destinados para consumo en la respectiva Entidad Territorial.*

*Las **tornaguías de reenvíos** son aquellas a través de las cuales se autoriza el transporte de mercancías gravadas con impuestos al consumo, o que sean objeto del monopolio rentístico de licores, entre entidades territoriales que son sujetos activos de dichos impuestos, cuando dichas mercancías habían sido declaradas para consumo en la entidad territorial de origen.*

Cuando se trate de productos objeto de monopolio por parte de la entidad de origen se entiende que las mercancías habían sido declaradas para el consumo cuando de alguna forma hayan sido informadas a las autoridades respectivas para tal fin.

*Las **tornaguías de tránsito** son aquellas a través de las cuales autoriza el **transporte de mercancías al interior de la misma entidad territorial**, cuando sea del caso, o de mercancías en tránsito hacia otro país, de conformidad con las disposiciones aduaneras pertinentes. Igualmente las tornaguías de tránsito amparan la movilización de mercancías gravadas con impuestos al consumo, o que sean objeto del monopolio rentístico de licores, entre aduanas o entre zonas francas o entre aduanas y zonas francas".* (Negrilla fuera del texto).

De la normatividad transcrita se colige que las tornaguías resultan ser no sólo el documento idóneo que autoriza el transporte de productos gravados con el impuesto al consumo, sino que sirven como instrumentos de control para evitar la evasión del impuesto, toda vez que a través de ellas se logra determinar la cantidad de producto que debe ser gravado², sin embargo, no puede tampoco desconocerse que **la causación del impuesto al consumo de cerveza se genera en el momento en que el productor, en este caso Bavaria S.A., hace entrega del producto en fábrica o planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para su publicidad, promoción, donación, comisión o los destina al autoconsumo, de donde se infiere que el momento en que surge la obligación para el pago del impuesto no es el**

² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, sentencia del 22 de abril de 2000, Consejera Ponente, Olga Navarrete, exp- 5546

consumo en sí mismo, sino como ya se dijo, la entrega del producto, circunstancia que hace que los hechos se concreten antes de que se consuman efectivamente los productos. Por ende, la tesis expuesta por la demandante sobre cambio de destino del producto no la excusa de tal obligación, ni posibilita sus descuentos, porque esta argumentación contradice la regulación legal del impuesto, por cuanto traslada la causación del tributo una vez llegue el producto a su nuevo destino, cuando es claro que esa no fue la intención del legislador³.

Similar situación a la aquí analizada fue objeto de estudio por parte del Consejo de Estado⁴, oportunidad en la cual precisó:

*"...El origen de la discrepancia en la base gravable fue la cantidad del producto porque la demandante tomó las unidades que efectivamente dijo que distribuyó, vendió, permutó en el Departamento de Tolima, así como las que tomó para publicidad, promoción, comisión o autoconsumo, hecho que pretendió probar con la relación de las facturas de venta y la certificación del revisor fiscal de la empresa. No incluyó el inventario final de cada periodo declarado del año 2002 porque no obstante que salió de la fábrica, a juicio del demandante ese inventario no había cumplido las finalidades a que hace alusión el artículo 209 de la Ley 223 de 1995. Para la Sala, esa razón no justifica esa actitud del demandante y por ende **incurrió en la omisión de liquidar el impuesto sobre la totalidad de las unidades que fueron entregadas en la fábrica, pues, tal como se precisó, esa entrega lleva implícita las finalidades a que hace alusión el artículo 209 de la Ley 223 de 1995.** Con esa justificación se comprueba que el demandante de forma subjetiva, voluntarista, aplazó el nacimiento de la obligación tributaria a un momento distinto al señalado en la norma. En consecuencia, por este aspecto se confirmará la liquidación". (Resaltado fuera del texto)*

De la jurisprudencia transcrita se infiere que resulta indiferente para el legislador el lugar donde finalmente se consume o distribuya el producto terminado, porque como se ha insistido a lo largo de éste pronunciamiento y lo prevé el artículo 188 de la Ley 223 de 1.995, **el momento generador del tributo es la entrega del producto en planta o en fábrica**, luego, omitir esta obligación, descontando de la base gravable productos que fueron dirigidos hacia otro destino, no excusa al demandante de pagar el impuesto sobre el producto entregado en planta con el propósito de ser consumido.

En otras palabras, el deber de pago del impuesto que le asiste al contribuyente, no puede ser exornado o deducido como se pretende en el caso subexámine, por el no consumo del producto en el departamento sino en lugar diferente, so pretexto de cambiar de destino, porque de todas maneras la causa generadora de él ya tuvo ocurrencia, situación que impone para la entidad demandante la carga no sólo de declarar el impuesto sino de pagarlo, pues se trata de una responsabilidad que no puede evadir por causas externas, como en reciente jurisprudencia⁵ lo ha precisado el órgano de cierre de nuestra jurisdicción al señalar:

³ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 23 de febrero de 2011, Consejera Ponente Martha Teresa Briceño de Valencia, exp. 17687

⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, sentencia del 3 de diciembre de 2009, Consejero Ponente, Hugo Fernando Bastidas Barcenás, exp. 16527

⁵ Ibidem.

"...el hecho ocurrió con posterioridad al momento en que la ley determina el surgimiento de la obligación tributaria y, de otra, recae en el ámbito de la responsabilidad del distribuidor y transportador de los productos, por lo que se trata de un hecho ajeno no solo al Departamento de Risaralda sino al ente demandante, quien facturó y recibió el pago por el valor de los licores entregados a Disconfites S.A., y en las respectivas facturas liquidó el impuesto al consumo, porque al momento de entrega de los productos, el licor iba a ser distribuido y consumido en Risaralda, supuestos de hecho legales suficientes para la causación del tributo. **Para la Sala, permitir que circunstancias externas como la que se analiza, rompan con el esquema de la causación del impuesto al consumo, abriría la posibilidad a que múltiples factores externos y posteriores a su recaudo puedan dejar en suspenso la legalidad de la liquidación y pago del tributo**, amén de la dificultad probatoria que en casos como el que se analiza, implicaría demostrar que la totalidad del licor hurtado fue consumido en otra jurisdicción, situación que precisamente busca precaver la regulación de la Ley 223 de 1995. **Como lo precisó la Sección, el impuesto al consumo es un impuesto instantáneo que se causa en el acto mismo de la entrega para los fines previstos en la norma, por lo que corresponde al productor liquidar y pagar el tributo en ese momento. Las disposiciones que regulan el impuesto al consumo de licores, no someten a condición alguna la causación del tributo, pues basta con la entrega del producto en planta o fábrica para los fines previstos en la norma, acto en el que se entiende implícito el consumo, para efectos de facilitar el control y recaudo del impuesto**". (Negrilla y Subrayado fuera de texto).

La misma Corporación en su Sección Cuarta, C.P: Martha Teresa Briceño de Valencia. Exp. 66001-23-31-000-2006-00770-01(17687) en sentencia del 23 de Febrero de 2011 expuso lo siguiente:

"Si bien el hecho generador del impuesto al consumo de licores vinos, aperitivos y similares, es el "consumo" en la jurisdicción de los departamentos, el Legislador estableció la causación del impuesto en el momento en que el productor entrega los productos en fábrica o planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo. La Sala ha analizado la causación y el hecho generador del impuesto al consumo para el caso de cigarrillos y tabaco elaborado, consideraciones que bien pueden aplicarse al tributo en estudio, por tener similares características. En dicha oportunidad la Sección consideró. El criterio sobre la causación del impuesto al consumo de cigarrillos es aplicable en idéntico sentido, a la causación para el impuesto al consumo de licores, pues el momento en que surge la obligación para el pago del impuesto no es el consumo en sí mismo, sino la entrega del producto en fábrica o en planta, esto hace que los hechos se concreten antes de que se consuman efectivamente los productos, ya que no es necesario que se consolide la distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo para que surja la obligación tributaria... el impuesto al consumo es un impuesto instantáneo que se causa en el acto mismo de la entrega para los fines previstos en la norma, por lo que corresponde al productor liquidar y pagar el tributo en ese momento.⁶

⁶ En este mismo sentido, se cita jurisprudencia del mismo Consejo de Estado, para su consulta: Consejo De Estado Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Cuarta. Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá, D.C., veintiocho (28) de junio de dos mil diez (2010). Radicación número: 19001-23-31-000-2001-04311-01(14858). Actor: Guinness UDV Colombia S.A y otras. Demandado: departamento del Cauca. Así también Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Primera. Consejera Ponente: MARIA CLAUDIA ROJAS LASSO Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de septiembre de dos mil nueve (2009) Radicación número: 66001-23-31-000-2002-00059-01 Actor: Saferbo Transempaques LTDA. Demandado: Departamento De Risaralda.

Ahora bien, si con posterioridad a la entrega en fábrica del producto se toma la determinación de enviarlo a otro departamento o de **darle de baja**, el impuesto no se genera en aquél, pues acorde con la jurisprudencia, se tiene que la causación del impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos no se da por razón del consumo en sí mismo (hecho generador del tributo), tal como pretende la sociedad demandante sea entendido, sino que ocurre en el momento de la entrega del producto en fábrica o en planta, sin sujeción al efectivo consumo, distribución, venta o permuta del mismo y una vez configurada la causación del impuesto, se consolida la obligación tributaria, sin que circunstancias externas puedan alterar la causación del tributo.

En este orden ideas, no es de recibo confundir la denominación del impuesto al consumo con su elemento de causación, respecto del cual no existe confusión alguna, en tanto se encuentra debidamente reglado en el artículo 188 de la Ley 223 de 1995⁷, al establecer que **en el caso de los productos nacionales el impuesto al consumo se causa en el momento en que el productor entrega el producto en fábrica**, y ello a juicio de este Juez Colegiado ofrece tal nivel de claridad que no hay lugar entonces, a predicar interpretación diferente, desprendiéndose además de dicha disposición que lo que ocurra con el producto después de su depósito en fábrica, por modo alguno afecta o tiene el mérito de modificar su causación, tal como lo estableció el legislador en ejercicio de su libertad de configuración.

De otra parte, es importante precisar que si los productos que la accionante descontó de la base gravable, son aquellos que fueron objeto de cambio de destino realizados durante el mismo mes, tal circunstancia no permite afirmar que nos encontramos frente a un evento de reenvío en el que se exija la tornaguía, tal como lo afirma la demandada, habida cuenta que para el diligenciamiento de los reenvíos se requiere que los productos hayan sido declarados y pagados en las declaraciones anteriores, tal como lo prevé el artículo 14 del Decreto 2141 de 1996, hecho que no ocurrió en el sub iudice.

En este orden de ideas, la justificación presentada por la empresa Bavaria S.A., para efectuar deducciones en el pago del impuesto al consumo de cerveza por el período gravable de enero de 2009, no es de recibo, razón por la cual está obligada a pagar la diferencia del impuesto prevista en la liquidación oficial de revisión 003 de 15 de junio de 2011, estimada en la suma de \$9.557.000,00.

3.3 De la sanción por inexactitud

Según el artículo 647 del Estatuto Tributario, **constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias**, entre otros, **la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos**,

⁷ "ARTÍCULO 188. Causación. En el caso de productos nacionales, el impuesto se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo.

En el caso de productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país".

inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, **de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.** A su turno, el inciso 6º de la norma en cita, señala que no se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

Así entonces, en relación con la sanción por inexactitud impuesta por la entidad demandada, considera la Sala que en los fundamentos de esta providencia se ofrecen argumentos suficientes de raigambre legal y jurisprudencial que dan cuenta de la claridad existente alrededor de la causación del impuesto al consumo, en tanto además de poseer norma que reglamenta este elemento del tributo (Art. 188 del E.T.), también ha habido un amplio desarrollo jurisprudencial que corrobora el contenido de la misma.

Aunado a lo anterior, se precisa que a diferencia de lo que exige la norma para la procedencia de la exoneración de la sanción por inexactitud, en el caso concreto quedó establecida la ejecución de un descuento improcedente por parte de la sociedad BAVARIA S.A. Y de acuerdo con lo señalado, ese error cometido, no obedece por modo alguno a dificultades de apreciación o a diferencia de criterios respecto de la norma aplicable, sino a una infracción directa de una disposición legal, la cual posibilita una interpretación diáfana de su contenido. En razón de lo anterior, el menor valor a pagar liquidado por la sociedad no se encuentra debidamente respaldado por una diferencia de criterios, lo que da paso a que la sanción por inexactitud, determinada en \$15.291.000.00, resulte procedente⁸.

Así las cosas, los actos demandados en el presente asunto están llamados a seguir gozando de presunción de legalidad, habida cuenta que los cargos de violación a la ley endilgados por la parte demandante no quedaron demostrados, por lo que se revocará la sentencia de primera instancia y en consecuencia, se denegarán las pretensiones de la demanda.

4.- Costas y Agencias en Derecho:

Finalmente, la Sala condenará en costas de ambas instancias a la parte actora al haberse revocado totalmente la sentencia de primera instancia y ser la parte vencida en juicio, siempre y cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación, de conformidad con lo previsto en el ordinal 8º del Artículo 365 del C.G.P. se fijan como agencias en derecho a cargo de la parte demandante, la suma

⁸ En este sentido se pronunció el Tribunal Administrativo de Boyacá, en sentencia de 20 de febrero de 2014, Magistrado Ponente Dr. Luis Ernesto Arciniegas Triana, radicado No. **15001-31-33-002-2012-00254-00**

de \$1.242.400 que corresponde al 5% de las pretensiones de la demanda (\$24.848.000 fl. 68), ello, en virtud de lo dispuesto en el numeral 3.1.3 del Acuerdo 1887 de 2003 del Consejo Superior de la Judicatura. Corresponderá a la Secretaría del Juzgado que conoció el presente asunto en primera instancia, la liquidación de las costas y de las agencias en derecho, de acuerdo a lo previsto en el inciso primero del artículo 366 del C.G.P.

En mérito de lo expuesto, la Sala de decisión No. 4 del Tribunal Administrativo de Boyacá, Administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley.

V. FALLA

Primero: Revocar la sentencia proferida el 13 de agosto de 2014 por el Juzgado Noveno Administrativo Oral de Tunja, de acuerdo a lo expuesto en la parte motiva de ésta providencia.

Segundo: En consecuencia, **NEGAR** las pretensiones de la demanda.

Tercero: Condenar en costas de ambas instancias a la parte actora al haberse revocado totalmente la sentencia de primera instancia y ser la parte vencida en juicio, siempre y cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación, de conformidad con lo previsto en el ordinal 8 del Artículo 365 del C.G.P.

Tercero: Fijar como agencias en derecho a cargo de la recurrente, la suma de \$1.242.400 que corresponde al 5% de las pretensiones de la demanda (\$24.848.000fl. 68).

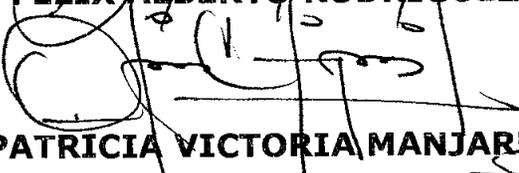
Cuarto: Por la Secretaría del Juzgado que conoció el presente asunto en primera instancia, líquidense las costas y las agencias en derecho, de acuerdo a lo previsto en el inciso primero del artículo 366 del C.G.P.

Quinto: Una vez en firme la presente providencia, por secretaría envíese el expediente al despacho de origen.

NOTIFIQUESE Y CÚMPLASE.

Los Magistrados:


FÉLIX ALBERTO RODRÍGUEZ RIVEROS


PATRICIA VICTORIA MANJARRES BRAVO


FABIO IVAN AFANADOR GARCÍA

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOYACÁ
 NOTIFICACION POR ESTADO
 El auto anterior es notificado por estado
 No. 199 / 2015 / 20 NOV 2015
 20 NOV 2015