



**REPÚBLICA DE COLOMBIA  
RAMA JUDICIAL DEL PODER PÚBLICO  
JUZGADO DOCE ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO DE TUNJA**

Tunja, doce (12) de abril de dos mil dieciséis (2016)

**Sentencia No. 0034 de 2016**

**Referencia:** ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación No.:** 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
**Demandante:** COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. – COLTABACO S.A.  
**Demandado:** DEPARTAMENTO DE BOYACÁ – SECRETARÍA DE HACIENDA

Procede el despacho a proferir sentencia de primera instancia dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, interpuesta por la COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A. en contra del DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

**I. ANTECEDENTES**

**1. Objeto de la acción.**

Mediante apoderado judicial, la COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A., solicita que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos contenidos en:

1. Liquidación Oficial de Revisión Sin número de fecha 06 de diciembre de 2004, expedida por el Profesional Especializado del Grupo de Liquidación de la Dirección de Recaudo y Fiscalización de la Secretaria de Hacienda del Departamento de Boyacá, mediante el cual se modifica la Liquidación Privada No. 002 - 0261 del 20 de marzo de 2002, del contribuyente COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO "COLTABACO", correspondiente a la primera quincena de marzo de 2002.
2. La Resolución No. 000459 de fecha 09 de diciembre de 2005, expedida por el Director de Recaudo y Fiscalización de la Secretaria de Hacienda del Departamento de Boyacá, mediante la cual se confirma en su totalidad la Liquidación Oficial de Revisión Sin número de fecha 06 de diciembre de 2004, que modificó la Liquidación Privada No. 002 - 0261 del 20 de marzo de 2002, presentada por la contribuyente COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. , respecto a la declaración de impuesto al consumo de cigarrillo correspondiente a la primera quincena de marzo de 2002.

Como consecuencia de tales declaraciones y a título de restablecimiento del derecho solicita:

*"...se solicita que se declare, que no le asiste derecho al Departamento de Boyacá para liquidar y cobrar, los impuestos y las sanciones establecidas mediante la Liquidación Oficial de Revisión sin número del 06 de diciembre de 2004 por el periodo gravable correspondiente a la primera quincena de marzo de 2002, y que por tanto la declaración del Impuesto de Consumo No. 002 - 0261 presentada el 20 de marzo de 2002 por Compañía Colombiana de Tabaco S.A., para el citado período gravable está ajustada a derecho y que ha quedado en firme.*

3. **Que se condene en costas a la parte demandada" (fl.3).**

Como pretensiones subsidiarias solicita:

*"En el evento de que por cualquier circunstancia el despacho desestime las Pretensiones Principales, se solicita entonces que de manera subsidiaria:*

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
 Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
 Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

1. Se declare la Nulidad parcial de los actos administrativos demandados en cuanto no reconocieron ni aplicaron efectivamente los **mayores valores pagados** por la contribuyente CÍA. COLOMBIANA DE TABACO S.A; no determinaron correctamente los términos dentro de los cuales se causaron los **intereses de mora** y por cuanto aplicaron una **sanción por inexactitud** que no es procedente:

- a. **De la Liquidación Oficial de Revisión del 06 de diciembre de 2004, expedida por el Profesional Especializado del Grupo de Liquidación de la Dirección de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Boyacá**, mediante el cual se modifica la Liquidación Privada No. 002 - 0261 del 20 de marzo de 2002, del contribuyente COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO "COLTABACO", correspondiente a la primera quincena de marzo de 2002.
- b. **De la Resolución No. 000459 de fecha 09 de diciembre de 2005, expedida por el Director de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Boyacá**, mediante la cual se resuelve: "CONFIRMAR, en su totalidad la Liquidación Oficial de Revisión de fecha 06 de diciembre de 2004 que modificó la Liquidación Privada No. 002 - 0261 del 20 de marzo de 2002, presentada por la Compañía Colombiana de Tabaco S.A., respecto a la declaración de impuesto al consumo de cigarrillo correspondiente a la primera quincena de marzo de 2002, expedida por el Profesional Especializado de esta Dirección, por las razones previstas en la parte motiva de ésta Resolución."

2. Se condene en costas a la demandada.

A título de restablecimiento del derecho y como consecuencia de la nulidad parcial que se declare, se solicita que en la sentencia se declare y ordene que:

1. Dada la aplicación del sistema y criterio utilizado por la Administración para proferir la liquidación oficial surgen entonces para el contribuyente unos saldos a favor en las cuantías que se establezcan y sean reconocidos en este proceso, derivados de las liquidaciones privadas presentadas durante el periodo comprendido entre el 1º de septiembre de 2001 y el 31 de mayo de 2004 y que no fueron objeto de Liquidación Oficial y tampoco fueron tenidos en cuenta por la Administración al proferir la Liquidación Oficial de Revisión.
2. Se compensen los impuestos liquidados por el Departamento de Boyacá en la liquidación impugnada, con los mayores valores declarados y pagados por la contribuyente Cía. Colombiana de Tabaco S.A., que sean reconocidos en este proceso y aplicables a la Liquidación Oficial en cuestión.
3. Los intereses de mora de la quincena oficialmente liquidada, solamente se causaron entre la fecha en que debió pagarse el impuesto y la fecha en que fue efectivamente pagado dicho impuesto y que no es otro que el de la subsiguiente quincena que arroja saldo a favor.
4. Es improcedente la sanción por inexactitud, liquidada por la Administración Departamental en los actos demandados y que por tanto no hay lugar a ella." (fl. 4).

## 2. Normas Violadas y Concepto de Violación.

Señala como violadas las siguientes normas:

- Artículos 4, 6, 29, 83, 95-9, 300 numeral 4, 338 inciso 3 y 363 inciso 2 de la Constitución Política.
- Artículos 28, 1620, 1626 y concordantes del Código Civil.
- Artículos 174 y 175 inciso 1º del Código Contencioso Administrativo.
- Artículo 209, 211, 213 y 215 de la Ley 223 de 1995.
- Artículos 588 inciso 3º, 634, 635, 647 inciso final, 683, 746, 800 y concordantes del Estatuto Tributario Nacional
- Artículo 62 numeral 1º del Decreto 1222 de 1986.

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
 Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
 Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

Como concepto de violación presentó los siguientes cargos:

➤ Frente al ASPECTO PROCESAL:

### **1. PRESUNCIÓN DE VERACIDAD DE LA DECLARACIÓN. Estatuto Tributario, Art. 746**

Después de transcribir el artículo 746 del Estatuto Tributario, indica que la administración no puede apartarse de los hechos denunciados por el contribuyente en su declaración privada del impuesto, sin desvirtuar la presunción de veracidad que los ampara.

Indica que la declaración tributaria condiciona la actividad administrativa de determinación oficial en el aspecto probatorio, ya que la ley presume ciertos los hechos declarados, presunción legal que impide a la administración desconocerlos sin contraprobarlos debidamente y debe hacerlo dándole al contribuyente la oportunidad de conocer y controvertir las pruebas de conformidad con el procedimiento legalmente establecido para ello.

Considera que los actos administrativos demandados expedidos por la Administración, no desvirtúan la presunción de veracidad de la declaración privada y por tanto, los hechos y la declaración han de tenerse como ciertos.

### **2. VIOLACIÓN DEL DEBIDO PROCESO. Art. 29 Constitución Nacional**

#### **a). POR VICIO DE INCOMPETENCIA**

Sostiene que en el Requerimiento Especial y en la Liquidación Oficial de Revisión se liquidó un mayor impuesto al deporte y la correspondiente sanción por inexactitud sin que exista facultad legal para ello. Agrega que si bien el artículo 221 de la Ley 223 de 1995 otorgó a los Departamentos y al Distrito Capital la competencia para la fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro y recaudo de los impuestos al consumo, en materia de impuesto al deporte el artículo 211 ibídem, restringió la competencia de los Departamentos al señalar que el recaudo sería entregado a los Departamentos y al Distrito Capital con destino a cumplir la finalidad del mismo.

Manifiesta que ninguno de los órganos encargados de la administración fiscal del Departamento de Boyacá tiene competencia legal para fiscalizar, liquidar oficialmente, discutir o cobrar el impuesto al deporte. Agrega que la competencia está restringida únicamente a la actividad del recaudo y que mal haría el Departamento al pretender abrogarse una competencia que no le ha sido conferida por la Ley.

#### **b). VIOLACIÓN DE NORMAS DE SUPERIOR JERARQUÍA. Constitución Nacional, Art. 4º, 300 numeral 4º, 338 inciso tercero y 363 inciso segundo; Decreto 1222 de 1986 Art. 62 numeral 1º y ley 223 de 1995 Artículo 209.**

Manifiesta que el artículo 4º de la Constitución Política consagra la figura de la vía de excepción o excepción de ilegalidad con lo cual está expresando que las normas contrarias a la Constitución no se aplican y que debe entenderse que esta figura de la excepción de ilegalidad es aplicable a todas las escalas de la pirámide jurídica y que en el caso en comento, se debe inaplicar el artículo 128 de la Ordenanza 031 de 2000, vigente cuando se causó la quincena demandada por cuanto dicha norma modifica el artículo 209 de la Ley 223 de 1995.

Luego de transcribir el numeral 4º del artículo 300 de la Constitución Política y el numeral 1º del artículo 62 de la Ley 1222 de 1986, indica que la facultad impositiva de las Asambleas Departamentales, con la expedición de la Constitución de 1991, es derivada y no originaria es decir que las Asambleas están facultadas para establecer lo relacionado con los tributos y gastos locales siempre y cuando tales disposiciones se ajusten a la Constitución y la Ley. Por ello, la capacidad tributaria de los departamentos y municipios es derivada del legislador y que el congreso es la única fuente originaria de los tributos en virtud del principio que sostiene que "no hay impuesto sin representación".

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
 Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
 Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

Afirma que el régimen nacional constituido por leyes y decretos con fuerza de tales impide la reglamentación a escala menor, de allí que los Departamentos no pueden invadir la esfera de competencia del legislador y que las entidades territoriales no tienen facultad para modificar la causación del impuesto al consumo establecido en la Ley 223 de 1995 por cuanto ello viola el artículo 300 superior y el artículo 62 del Decreto 1222 de 1986.

Indica que la Liquidación Oficial de Revisión sin número del 06 de diciembre de 2004, desconoce el artículo 209 de la Ley 223 de 1995, situación que deriva en que el acto administrativo fue expedido en forma irregular con desconocimiento del debido proceso.

Señala que la Resolución No. 000459 que se impugna se fundamentó en la Ordenanza No. 053 de 2004 la cual no es aplicable por ser norma posterior a los hechos y no puede ser aplicada retroactivamente.

Después de citar apartes de la sentencia C-549 de 1993 de la Corte Constitucional concluye que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración desconoció los artículos 338 y 363 de la Carta Política.

➤ Frente al ASPECTO SUSTANCIAL:

### 1. CAUSACIÓN DEL IMPUESTO AL CONSUMO. Artículo 209 de la Ley 223 de 1995; 28 y 1620 del Código Civil

Aduce que de conformidad con el artículo 209 de la Ley 223 de 1995, el impuesto al consumo se causa para el productor nacional, en el momento en que éste entrega los productos en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para la publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo.

Indica que existen dos hechos jurídicos que causan el impuesto: 1). La entrega en fábrica o en planta con fines de comercialización y 2). La destinación a autoconsumo y que la causación para el productor nacional se da cuando confluyen tres elementos: a). la entrega; b). en fábrica o en planta; c). con fines de autoconsumo mediante la distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación o comisión.

Señala que según la doctrina **la entrega** es el hecho material que otorga la posesión del bien e implica el hecho físico o material de poner una cosa en poder de otro; que para que haya entrega y por ende se cause el impuesto, se requiere necesariamente de dos personas: Una que entrega y otra que recibe. Agrega frente al segundo elemento, es decir **la Planta**, que para el presente caso, debe ser entendida como el conjunto de dependencias o instalaciones que conforman un negocio, oficina o establecimiento de comercio y dentro de tales, cabe entender las sucursales o agencias del productor como sociedad o persona jurídica.

Manifiesta que la ley exige que al realizarse la entrega en fábrica o en planta, ésta se haga con **fines de distribución**, venta, comisión o que tenga como objetivo la comercialización y que si no se cumple con tal requisito no se causa el impuesto. Agrega que en el momento que el productor nacional entrega los productos, en su fábrica o planta, acompañada de la finalidad de comercializarlos, se causa el impuesto y surge para el sujeto pasivo, la obligación de declararlo y pagarlo.

Afirma que el procedimiento aplicado por la accionada para la determinación del impuesto, en cuanto a que deben ser declarados los productos movilizados con tornaguías hacia el Departamento, desconoce el momento de causación del impuesto; que según el criterio de la demandada, el productor que moviliza mercancías a cada entidad territorial debe declararlas aunque el impuesto no se haya causado; que se está ignorando y anticipando el momento de causación del impuesto al consumo por exigirse el cumplimiento del deber formal de declarar y pagar los impuestos correspondientes a las mercancías de producción nacional despachadas a cada entidad territorial, sin que el hecho generador del mismo haya existido aún.

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

Asegura que si el deseo del legislador hubiera sido que el momento de causación del impuesto al consumo, tanto para productos nacionales como extranjeros, fuera el de la expedición de la tornaguía con la cual se autoriza la movilización de los productos, no se hubiera efectuado una diferenciación para unos y otros, sino que simplemente habría indicado que en todo caso, el momento de causación para los productos sujetos al gravamen de consumo sería el de la expedición de la tornaguía que ampara la movilización de los productos.

Refiere que al sostener, como lo hace el Departamento, que cuando la Compañía solicita las estampillas, se manifiesta la decisión de comercializar el bien y venderlo dentro del territorio, es incorrecto y carente de argumento legal, por cuanto no existe norma que establezca tal presunción. Agrega que la compañía solicita las estampillas porque de no hacerlo le será aprehendido o decomisado el producto y que la obligación de estampillar únicamente existe para los vinos, aperitivos y similares de conformidad con el artículo 21 de la Ordenanza 031 de 2000 y la Ley 223 de 1995.

## **2. DECLARACIÓN DEL IMPUESTO. Artículos 213 y 215 literal a) de la Ley 223 de 1995.**

Después de citar el contenido del artículo 213 de la Ley 223 de 1995 manifiesta que la ley establece cual debe ser el contenido de la declaración quincenal del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado y define claramente que la liquidación debe contener las cantidades despachadas, entregadas o retiradas. Que esta norma debe ser interpretada en armonía con el artículo 209 ibídem analizado anteriormente, de tal manera que los productores nacionales que como Coltabaco S.A., realizan directamente su propia distribución de cigarrillos y tabaco elaborado al momento de presentar sus declaraciones periódicas del impuesto, deben incluir en la liquidación privada, las cantidades entregadas con fines de consumo o que se retiraron para autoconsumo dentro de la quincena gravable y es que el productor nacional de bienes sujetos al impuesto de consumo puede optar por cualquiera de las modalidades de distribución, ya sea distribuyéndolos él mismo o realizando despachos desde su fábrica a los distribuidores.

Expone que no puede pretenderse que las mercancías sujetas al impuesto, movilizadas, transportadas o introducidas por los productores entre entidades territoriales donde se poseen sus propias agencias o sucursales causen el impuesto y surja para el Departamento el derecho a percibir el valor de unos impuestos que todavía no han sido causados porque los productos gravados con el impuesto todavía no han sido entregados a otro con fines de consumo; que se está dando un trato semejante a los distribuidores nacionales que realizan su propia distribución a aquellos que realizan la distribución a través de distribuidores, lo que considera absurdo pues los segundos ya han realizado contratos para comercializar la producción al paso que los primeros no han realizado acto jurídico alguno de disposición sobre mercancías.

Cita el auto de 13 de agosto de 1999 del Consejo de Estado en donde se ordenó la suspensión provisional del instructivo de diligenciamiento de la declaración de impuesto al consumo bajo el argumento que la introducción al ente territorial no podía tomarse como momento de causación del impuesto por cuanto con ello se estaría anticipando en forma arbitraria e ilegal el aludido impuesto. De igual forma cita el pronunciamiento de fecha 24 de marzo de 2000 donde se declaró la nulidad de la expresión "introducidas para el consumo" contenida en las instrucciones para el diligenciamiento del formulario MHDGP-DAF-2B y el emitido por la Sección Cuarta en providencia de 26 de noviembre de 1999 con ponencia del Magistrado Dr. Daniel Manrique.

De lo anterior concluye que es incorrecto asumir que el impuesto al consumo de cigarrillos se causa sobre las mercancías introducidas o ingresadas a cada entidad territorial y menos aún puede aceptarse el momento de expedición de las tornaguías como el momento de causación del impuesto, por ser este aún más previo que el de la introducción. Que en consecuencia, al productor nacional que cuenta con distribuidores, diferentes a él mismo, se le causa el impuesto al consumo por las entregas realizadas y dada su forma de operación, declara y paga por los despachos, entendiendo despachos como venta de los géneros o

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
 Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
 Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

mercancías; que para ambos productores se causa el impuesto por los retiros que durante el período gravable realicen para autoconsumo.

Finalmente, refiere que el pronunciamiento del Tribunal Administrativo de Norte de Santander en el fallo del 8 de octubre de 2004, Magistrada Ponente Dra. Maribel Mendoza Jiménez en donde se concluyó que no resulta acertada la interpretación de la norma cuando fija el momento de causación en la expedición de la tornaguía.

**3. INEXISTENCIA DE LA OBLIGACIÓN. Artículos 1626 y siguientes del Código Civil; artículos 800, 803 y siguientes del Estatuto Tributario; artículo 95-9 de la Constitución Nacional.**

Señala la actora que una de las formas de extinguir las obligaciones tributarias es la solución o pago. Refiere el artículo 803 del Estatuto Tributario y agregó que aunque se discute la validez de la liquidación del impuesto de la primera quincena de marzo de 2002, el problema de fondo no se limita a un solo período, sino que involucra todos los períodos gravables anteriores y posteriores; que el fondo del asunto radica en la forma como se aplican las normas relativas a la causación del impuesto de consumo para productores nacionales que distribuyen directamente sus propios productos; que en su condición de contribuyente aplicó el sistema de liquidación y pago del impuesto de consumo causando el gravamen sobre las cantidades de cigarrillos entregadas a terceros con fines de consumo y que si se aplicara el sistema del Departamento, arrojaría mayores valores declarados y pagados.

Afirma que realizó el pago de los impuestos en períodos posteriores mediante la actuación administrativa demandada; que ordenar otra vez su pago vulnera los principios de justicia, equidad y contribución del sistema tributario.

**4. OMISIÓN POR PARTE DEL DEPARTAMENTO EN LA APLICACIÓN DE SENTENCIAS PROFERIDAS POR EL H. CONSEJO DE ESTADO. Código Contencioso Administrativo, Artículos 174 y 175 Inc. 1.**

Indica la demandante que el Consejo de Estado ha emitido dos fallos en relación con el momento de causación del impuesto de consumo y de las cantidades que se debe tomar para obtener la base gravable sobre la cual ha de aplicarse la tarifa. Citó entonces las sentencias de fechas 26 de noviembre de 1999, radicación: 9552 y 24 de marzo de 2000, radicación: 9607. Agrega que ambos fallos de nulidad se encuentran ejecutoriados y que no obstante el Departamento de Boyacá insiste en variar el momento de causación del tributo, anticipándolo ya no al momento de la introducción de los productos, sino que pretende anticiparlo aún más, exigiendo que dicha causación se realice en la fecha de expedición de las tornaguías con las cuales se ampare la movilización de los productos.

**5. LA SANCIÓN. Constitución Nacional, Art. 6, 83, 95-9 y 363; Estatuto Tributario, Art. 588 Inc. 3º, 634, 635, 647 Inc. Final, 683.**

**A. IMPROCEDENCIA DE LA SANCIÓN**

Argumenta que el fundamento de la accionada para la expedición del requerimiento especial fue la inexactitud en la declaración. Agrega que las sanciones originadas por la diferencia entre la liquidación privada y la oficial fueron impuestas sin distinguir si el menor valor declarado por la contribuyente obedece a diferencias en el planteamiento de la aplicación del derecho o a la omisión de hechos que debieron declararse.

Señala que, la liquidación privada del impuesto cuantifica provisionalmente la deuda fiscal y se encuentra sujeta a verificación de las autoridades administrativas; que en la declaración el contribuyente puede incurrir en errores de hecho o de derecho y que la norma tributaria dispone que la sanción no procede cuando se incurre en errores de derecho.

Refiere que la disparidad de criterio manifestada por la administración no debe traducirse de manera automática en la calificación de la conducta como infractora; que no cabe hablar

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

de comisión de una infracción sin haber resuelto previamente si concurre o no la culpabilidad; que es preciso determinar si la interpretación efectuada por el sujeto, y que sirve de base a su actuación, tiene un apoyo razonable, a pesar de no coincidir con la que sustenta la administración y que cuando se han declarado todos los elementos o datos fácticos que resultan de trascendencia en el caso concreto, no puede calificarse la conducta como constitutiva de infracción tributaria y que los errores de hecho son los que configuran la inexactitud.

Después de transcribir el contenido del artículo 647 del Estatuto Tributario y algunos apartes de los pronunciamientos de 26 de junio de 1987 y 13 de marzo de 1989 del Consejo de Estado, concluye que en el sub-lite no existió inexactitud por cuanto en la declaración del impuesto de consumo y deporte no se omitió ninguna información ni se informaron datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados; que en la declaración se causaron y liquidaron los impuestos correspondientes a las cantidades de productos entregadas por la compañía durante el citado período gravable con fines de venta, permuta o para publicidad, promoción, donación, comisión o que fueron destinadas para autoconsumo.

Finalmente, indica que no existiendo inexactitud, pero siendo evidente que se han presentado diferencias de criterio o de apreciación relativas a la interpretación del derecho aplicable, no debe proceder la imposición de ninguna clase de sanción.

## **B. LOS INTERESES DE MORA**

Argumenta que debido al sistema de causación del impuesto aplicado por COLTABACO, los impuestos correspondientes a las cantidades que según el Departamento se dejaron de cancelar en un período, fueron realmente declarados y pagados en quincenas posteriores, que para el Departamento el impuesto debió liquidarse sobre las cantidades que constan en las tomaguías de movilización solicitadas por COLTABACO en la primera quincena de marzo de 2002 en tanto la contribuyente los liquidó sobre las cantidades de productos entregados a sus clientes durante esa misma quincena con fines de distribución, venta o permuta, o para publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo, que para el caso del período gravable en discusión fueron inferiores, pero para efectos de quincenas posteriores fueron superiores y las declaraciones del impuesto de consumo, incorporan las ventas de estos productos y por supuesto, se pagaron los impuestos correspondientes.

Finalmente, manifiesta que ya se pagaron los impuestos y por tanto no pueden correr más intereses de mora.

## **3. Hechos que dan lugar a la acción.**

Los hechos que cita el actor como fundamento de sus pretensiones son en forma resumida los siguientes:

Indica la demandante que es una sociedad colombiana legalmente constituida, cuyo objeto social comprende entre otras, la fabricación de cigarrillos, cigarros, picaduras y en general artículos para fumadores y en ejercicio de su objeto social, ella misma produce y distribuye sus propios productos, de tal manera que no existen intermediarios entre ella y sus clientes.

Señala que se encuentra registrada como "DISTRIBUIDOR" de cigarrillos y tabaco ante la Secretaría de Hacienda del Departamento de Boyacá;

Manifiesta que el día 20 de marzo de 2002 presentó oportunamente su declaración privada del impuesto al consumo correspondiente a la primera quincena de marzo de 2002 y que la declaración se radicó bajo el No. 002 - 0261.

Refiere que la declaración mencionada tomó como base para liquidar el impuesto a cargo, las cantidades de cigarrillos correspondientes a las entregas con fines de consumo realizadas por la Compañía en el Departamento de Boyacá durante el periodo comprendido entre el 1º y el 15 de marzo de 2002, por concepto de venta, permuta, publicidad, promoción,

**Referencia:** ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación No.:** 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
**Demandante:** COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
**Demandado:** DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

comisión, donación, además de las cantidades destinadas a autoconsumo en esa entidad territorial, cantidades sobre las cuales se liquidó un impuesto de consumo por valor de \$41.797.000 y un impuesto al deporte por valor de \$7.599.000 para un total de \$49.396.000.

Asegura la parte actora que el día 15 de marzo de 2004 se le notificó el Requerimiento Especial No. 0004, el cual indicó que el Departamento de Boyacá se propone modificar mediante liquidación oficial de revisión la liquidación privada No 002 - 0261 de fecha 20 de marzo de 2002 y se liquidaron los impuestos y sanción por inexactitud que en concepto del Departamento adeudaba la sociedad por un total de \$557.000.

Afirma que el 09 de junio de 2004 la demandante por intermedio de su Representante Legal presentó respuesta al Requerimiento Especial y solicitó que el mismo se revocara totalmente, por cuanto no existía razón para la modificación de la liquidación privada del impuesto al consumo.

Manifiesta que el 06 de diciembre de 2004, se emitió la Liquidación Oficial de Revisión, acto que en palabras del demandante fue debidamente notificado.

Argumenta que el 31 de enero de 2005 presentó, ante la Dirección de Recaudo y Fiscalización de la Secretaria de Hacienda Departamental de Boyacá, Recurso de Reconsideración en contra de la Liquidación Oficial de Revisión.

Indica que llama la atención que el Departamento guardó silencio respecto de los períodos gravables en que, según el sistema de causación utilizado por él, arrojan mayores valores declarados y pagados por la contribuyente.

Señala que la Dirección de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda Departamental de Boyacá, mediante Resolución No. 000459 del 09 de diciembre de 2005 resolvió el recurso de reconsideración y se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión de 06 de diciembre de 2004.

Finalmente indica que tanto en la Liquidación Oficial que se impugna como en la Resolución No. 000459, se menciona entre otras normas, el artículo 128 de la Ordenanza No. 031 de 2000 expedida por la Asamblea Departamental de Boyacá, disposición abiertamente contraria al artículo 209 de la Ley 223 de 1995 al haber variado el momento de la causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, toda vez que determina que el impuesto se genera por el solo hecho de que el producto vaya con destino al Departamento de Boyacá, por ende la citada Ordenanza desconoce la Ley y no puede ser aplicada.

## II. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

### **De la parte demandada. (fls. 281 a 294)**

La entidad demandada, contestó la demanda dentro del término legal establecido para tal efecto y en el escrito manifiesta que se opone a todas y cada una de las pretensiones principales y subsidiarias por carecer de base jurídica.

Argumenta que en la expedición regular de los actos administrativos deben observarse los aspectos esenciales de los cuales depende su validez y eficacia y respetarse los trámites y procedimientos indicados en la Ley para expedirlos, así como para discutirlos a través de los medios de impugnación previstos en el ordenamiento y con plena observancia del derecho de defensa del administrado.

Señala que el concepto del "Debido Proceso", se concreta en el seguimiento indicado en las respectivas disposiciones legales a las cuales están sujetos los funcionarios que intervienen en la producción de los actos que expresan la voluntad administrativa, así como en su discusión.

**Referencia:** ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación No.:** 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
**Demandante:** COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
**Demandado:** DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

Afirma que la obligación de motivar, así sea sumariamente las decisiones administrativas, constituye un mecanismo de protección jurídica del administrado para que éste a través del conocimiento de la causa que originó la decisión que lo afecta, tenga la posibilidad de ejercer sus derechos de defensa y contradicción, derecho de defensa que por estar íntimamente vinculado al del debido proceso, no puede darse por vulnerado cuando se ha respetado aquél.

Expone en cuanto a la aseveración de falta de motivación o explicación de las modificaciones efectuadas en la liquidación de revisión, que carece ésta de todo fundamento, toda vez que la Administración, tanto en el requerimiento especial como en la liquidación de revisión explicó las razones que dieron lugar a la revisión, las cuales no son otras que la diferencia en las cantidades declaradas por el contribuyente COLTABACO S.A. y las enunciadas y no declaradas en la primera quincena de marzo de 2002.

Refiere que en el sub lite, no encuentra el Departamento que la actuación surtida viole las reglas del debido proceso y el derecho de defensa, ni contraríe las normas sobre la debida motivación de los actos administrativos, toda vez que observa, que desde un principio la parte demandante conoció las diligencias adelantadas, tuvo la oportunidad de intervenir desde el inicio en el proceso de determinación, conoció los factores y pruebas tenidos en cuenta por la Administración y la explicación sumaria por deficiente que pudiera parecer, cumplió su finalidad, por lo que no puede alegarse falta de motivación del acto, pues lo controvertió adecuadamente y de fondo, habiéndole sido garantizado su derecho de defensa y contradicción.

Afirma que no le asiste razón a la parte demandante cuando afirma que la causación del impuesto al consumo ocurre con la entrega del producto para fines de consumo únicamente en el Departamento de Boyacá y no con la simple entrega en fábrica o en planta para la distribución venta y permuta en cualquier parte del país.

Considera que el asunto debatido en el presente proceso se contrae a determinar, en primer término, el momento de causación del impuesto al consumo de cigarrillos, si es desde el momento en que se hace la entrega o distribución (posición del Ente Territorial), o si es desde el momento en el que el consignatario cancela los dineros recibidos por la venta efectiva del producto al consignante (posición del demandante). Esto, por cuanto el Departamento de Boyacá en la actuación acusada determinó mayores valores por concepto del referido impuesto, por la vigencia correspondiente a la primera quincena del mes de marzo del año dos mil dos (2002), teniendo en cuenta que la causación del impuesto es desde el momento en el que se hace la entrega o distribución (remisión).

Destaca que la declaración se presentó el 20 de marzo de 2002, fecha para la cual se encontraba vigente el artículo 209 de la Ley 223 de 1995, norma que derogó expresamente el artículo 128 de la Ordenanza 031 de 2000 emitida por la Asamblea de Boyacá, razón por la cual el contribuyente debía declarar sobre despachos a todo el país y no sobre ventas.

Manifiesta que la Sección Cuarta del Consejo de Estado en Sentencia del tres (03) de mayo de 1996, proferida en circunstancias similares, analizó en forma amplia el tema debatido, precisando que la causación del impuesto al consumo de cigarrillos, se genera en el momento de la entrega real o simbólica de los distribuidores a los vendedores, intermediarios, mayoristas o detallistas.

Transcribe apartes de la sentencia mencionada con anterioridad y de la sentencia del 26 de noviembre de 1999, Magistrado Ponente Daniel Manrique Guzmán, así como del Concepto No. 0023 del 21 de julio de 2001 de la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Después de transcribir el artículo 647 del Estatuto Tributario concluye que el asunto debatido en el presente proceso, se contrae a determinar, en primer término, el momento de la causación del impuesto al consumo de cigarrillos, si es desde que se hace la entrega o distribución (posición del Ente Territorial), o si es desde el momento en el que el consignatario cancela los dineros recibidos por la venta efectiva del producto al consignante (posición del

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
 Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
 Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

actor). Esto, por cuanto el Departamento de Boyacá en la actuación acusada determinó mayores valores por concepto del referido impuesto, por la vigencia correspondiente a la segunda quincena del mes de noviembre del año 2002, teniendo en cuenta que la causación del impuesto es desde el momento en que se hace la entrega o distribución (remisión).

Indica que la Compañía Colombiana de Tabaco omitió declarar en debida forma el impuesto al consumo causado para el periodo de primera quincena del mes de marzo de 2002, el resultado es que la declaración tributaria presenta una inexactitud, dando origen a la sanción correspondiente en los términos de ley.

La parte demandada no propone ninguna excepción.

### III. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN.

#### De la parte Demandante.

Dentro del término de traslado para alegar de instancia, la parte demandante presentó sus alegatos de conclusión (fls. 553 a 572) y en el escrito manifiesta que el apoderado de la parte demandada no puede aducir que cuando COLTABACO entrega el producto en su fábrica de Medellín lo hace con fines de distribución, venta o permuta en cualquier parte del país pues en el caso que nos ocupa, no entregó el producto a nadie simplemente lo cargó en un camión y lo transportó de Medellín a su bodega de Tunja, para posteriormente realizar entregas a sus clientes como lo determina la Ley 223 de 1995.

Argumenta que COLTABACO nunca ha manifestado como se afirma en la contestación de la demanda que la posición de la compañía es que el impuesto se causa desde el momento en que el consignatario cancela los dineros recibidos por la venta efectiva del producto al consignante; que tal apreciación es totalmente falsa y carente de fundamento jurídico. Agrega que por el contrario la compañía siempre ha manifestado que el impuesto se causa cuando el producto se entrega para los fines previstos en la ley como también ha dicho que no se causa por la expedición de las tornaguías, ni por el hecho de estampillar el cigarrillo.

Indica que la afirmación hecha por el Departamento es una transcripción textual de un aparte de la sentencia No. 7760 del 15 de agosto de 1996, del Consejo de Estado en la que se expuso: *“(...o si es desde el momento en que el consignatario cancela los dineros recibidos por la venta efectiva del producto al consignante (posición del recurrente)...”*. Agrega que si el Departamento lo que quiso fue aplicar la regulación anterior a la Ley 223 de 1995, en el presente caso es conveniente observar, que tanto en la sentencia previamente citada como en la referida en la contestación de la demanda se dice que el impuesto al consumo de cigarrillos de fabricación nacional, se causa en el momento de la entrega real y simbólica de distribuidores a vendedores.

Expone que la posición del Consejo de Estado, tanto en la regulación anterior como en la actual ha sido la misma es decir que la causación del impuesto se da cuando se realiza la entrega para distribución por lo tanto cuando COLTABACO transporta producto a su bodega de Tunja, así se estampille, no se ha realizado la entrega para los fines de la norma.

Afirma también que la Compañía ha señalado a lo largo del proceso que el impuesto se causa de conformidad con el artículo 209 de la Ley 223 de 1995.

Manifiesta que el Departamento equívocamente quiere aplicar la Ordenanza No. 053 de 2004, la cual es posterior y la 031 que contradice la ley en su artículo 128; que el Departamento quiere hacer ver que la compañía es la que quiere aplicar las Ordenanzas que son contrarias a la ley y que precisamente, por resultar contrarias a la Ley 223 de 1995, es que se solicita la inaplicación de la Ordenanza No. 031 de 2000.

Considera que pareciera que el apoderado de la entidad demanda estuviera dando respuesta a una demanda diferente, en tanto la parte demandante en ninguna parte asevera falta de motivación o explicación de las modificaciones efectuadas en la revisión.

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
 Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
 Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

Refiere que los hechos de la demanda se encuentran probados con la evidencia documental allegada y amplió el concepto de la violación con los siguientes argumentos:

### **ASPECTOS PROCESALES**

#### **1) PRESUNCIÓN DE VERACIDAD DE LA DECLARACIÓN**

Después de transcribir el artículo 746 del Estatuto Tributario, señala que la administración no puede apartarse de los hechos denunciados por el contribuyente en la declaración privada de impuesto sin desvirtuar la presunción de veracidad que los ampara.

Señala que la declaración tributaria entre otros efectos, condiciona la actividad administrativa de determinación oficial en el aspecto probatorio ya que la administración mediante los actos administrativos expedidos no desvirtuó la presunción de veracidad de que goza la declaración privada.

Argumenta que si el Departamento consideró que los impuestos al consumo y deportes se causan por los despachos mediante expedición de las tornaguías que amparan el transporte o movilización de los productos, debió adjuntar por lo menos, las tornaguías, para que al administrado pudiera conocerlas y contradecirlas; que del Requerimiento Especial y la liquidación oficial del 06 de diciembre de 2004 no es posible determinar de donde surgen las cifras que sirvieron de base a la Administración para establecer que la declaración privada es incorrecta.

#### **2) VIOLACIÓN DEL DEBIDO PROCESO A) POR VICIO DE INCOMPETENCIA**

Manifiesta que cuando el artículo 80 de la Ley 181 de 1995 hace referencia a los entes beneficiarios de los gravámenes, se está refiriendo a los entes deportivos departamentales y no a los Departamentos. Concluyó que la administración departamental no tiene competencia para fiscalizar, liquidar oficialmente, discutir o cobrar el impuesto al deporte y que la competencia está restringida a la actividad de recaudo del impuesto.

### **ASPECTOS SUSTANCIALES**

#### **CAUSACIÓN DEL IMPUESTO AL CONSUMO**

Considera que el punto principal de la litis radica en determinar cual es el hecho causal del impuesto de consumo a los cigarrillos nacionales y que el acto demandado no armoniza con las disposiciones legales.

Después de transcribir el artículo 209 de la Ley 223 de 1995, manifiesta que el impuesto al consumo se causa para el productor en el momento en que éste entrega los productos en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para la publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo. Agrega que de este artículo se deduce que existen dos hechos jurídicos que causan el impuesto: 1). Por la ENTREGA, en FÁBRICA O PLANTA con FINES DE COMERCIALIZACIÓN. 2). Por la destinación a autoconsumo. Que en el primer caso la causación para el productor nacional se da cuando confluyen los siguientes tres elementos: i) La entrega, ii) En fábrica o Planta y iii) Con fines de distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación o comisión.

Expone que uno de los elementos esenciales para el surgimiento de la obligación tributaria es el hecho gravado, el cual constituye su causa próxima; que el hecho gravado es un hecho jurídico tipificado en la ley fiscal y cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria; que acorde con la definición de G. Del Vecchio en su filosofía del derecho, hecho jurídico es todo acontecimiento tomado en consideración por las normas jurídicas para hacer depender de él, el nacimiento, la modificación o la extinción de una obligación o de una facultad.

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
 Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
 Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

Señala que acorde con la definición reseñada el hecho jurídico comprende los hechos de la naturaleza que producen consecuencias en el derecho, los actos jurídicos voluntarios, que son actividades realizadas con intención de producir efectos jurídicos y los hechos jurídicos voluntarios, pero realizados sin la intención de producir efectos jurídicos, como los delitos y cuasidelitos.

Indica que para efectos del impuesto al consumo de cigarrillos interesa la noción de acto jurídico, por ser ella la manifestación de voluntad que se hace con intención de crear, modificar o extinguir un derecho; que según el número de voluntades que exijan para formarse, los actos son unilaterales o bilaterales; que la convención es el acuerdo de voluntades que tiene por objeto crear, modificar o extinguir un derecho y que cuando el acuerdo de voluntades tiene por objeto crear derechos se llama contrato.

Argumenta que el concepto de entrega tiene su origen en el artículo 740 del Código Civil; que la entrega va seguida de la capacidad e intención de quien la hace y la capacidad e intención de quien recibe para transferir y adquirir el dominio; que la entrega-tradición está referida especialmente al derecho real de dominio, por lo cual constituye un modo de adquirirlo; que el Código consagra otras entregas sin que exista transferencia del dominio como el comodato, el transporte, el depósito regular y la consignación entre otras; que en tales entregas se confiere la tenencia del objeto.

Concluye que la entrega se da en el marco de los actos jurídicos de formación bilateral; que presupone ontológicamente por lo menos a dos personas (el que entrega y el que recibe) y que por la entrega se transfiere la propiedad, la posesión o la tenencia, por lo que si la entrega es un término técnico ha de acudir al artículo 29 del Código Civil el cual establece que “...Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso...” y transcribe la definición que sobre entrega trae el Diccionario Enciclopédico de Derecho usual.

Explica que si se considera que la entrega no es un término técnico sino del lenguaje corriente, debe acudir al artículo 28 del Código Civil el cual dice que “...las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras, pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias se les dará en estas su significado legal...” y que la entrega requiere la existencia de dos personas, por cuanto la proposición “yo me entrego a mi mismo” viene a revelar la imposibilidad de cumplirla.

Considera que el hecho gravado se puede separar en dos grupos: 1) El que surge por la ENTREGA, que hace el productor en fábrica o planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación o comisión; y 2) El que surge por la DESTINACIÓN PARA AUTOCONSUMO; que el primer grupo gira alrededor de la entrega, el cual requiere la existencia de un acto jurídico bilateral en tanto el segundo grupo nace por la realización de un acto jurídico unilateral.

Expone que en cuanto al lugar de causación del impuesto, lo que quiere la ley es gravar el producto cuando el productor se desprende de él en el sitio nuclear de su actividad, como lo son sus instalaciones ya sea planta o fábrica; que la entrega puede realizarse en uno de los dos extremos o en las instalaciones del fabricante o en las instalaciones del adquirente o nuevo tenedor y que la ley escogió la que se encuentra más próxima al sujeto pasivo del impuesto.

Señala que la ley no define lo que es planta o fábrica razón por la cual debe acudir al criterio hermenéutico del artículo 28 del Código Civil y a la definición del Diccionario de la Real Academia de la Lengua; que debe entenderse en el presente contexto que “Planta” es “...El conjunto de dependencias, que conforman un negocio, oficina o establecimiento...” y que de las diversas definiciones de planta y fábrica debe concluirse que no son sinónimos; que debe tenerse en cuenta que con la partícula “o” que une a las palabras en cuestión tiene gramaticalmente dos funciones: Una como ‘conjunción disyuntiva que denota diferencia, separación, alternatividad entre dos o más personas, cosas o ideas’ y otra, ‘denota además idea de equivalencia, significado o sea, lo que es lo mismo’); que cuando

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
 Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
 Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

la norma señala “en fábrica o en planta”, debe entenderse que está indicando una posibilidad adicional; que la ley no hace equivalentes o similares los términos “planta” y “fábrica”. Concluyó que las agencias y/o sucursales de los productores de cigarrillos y tabaco elaborado, no son personas jurídicas diferentes de la empresa sino que son parte integrante de ella; que son dependencias de la misma y forman parte de su planta, más aún si se encuentran constituidas legalmente, en la forma prevista por el Código de Comercio.

Indica que la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha indicado que “...Siempre que hubiere dudas sobre el alcance de una norma, es preferible utilizar **la interpretación que resulta más favorable al contribuyente, porque esa es la filosofía predominante del derecho tributario** (negrilla del texto)...”.

Refiere que los fines de distribución a que hace referencia el artículo 209 de la Ley 223 de 1995 no es propiamente un término jurídico, sino que pertenece a las ciencias económicas; que es uno de los eslabones del ciclo económico de los bienes que empieza con la producción, seguido de la DISTRIBUCIÓN, para terminar con el consumo; que se ha considerado que comprende la idea de introducción de un bien en el torrente circulatorio, por desprendimiento que hace el productor para que llegue a los destinatarios finales.

Afirma que si bien el fin perseguido por el productor, es producir para vender y obtener un lucro económico, no puede pensarse que cualquier acto que realice tiene por fin inmediato cumplir ese objetivo; que hay circunstancias particulares que hacen que el fin perseguido se aleje o mediatice un poco, bien porque se deban realizar actividades encaminadas a preparar aquellas otras (transporte, depósito) o bien porque las circunstancias económicas o jurídicas se lo impidan o limiten (prenda con tenencia, embargo, secuestro); que en estos casos el fin inmediato no es la distribución sino el aprovisionamiento, el acercamiento al comercio o la garantía de créditos.

Aduce que cuando no hay traslación de dominio debe examinarse con cuidado para efectos de determinar si hay lugar o no a la causación del impuesto; que no en todos los contratos celebrados por el productor se tiene que generar el impuesto; que si falta el ánimo distributivo y los productos no entran al torrente circulatorio de los bienes, no se causa aquel; que el Departamento está anticipando el momento de causación del impuesto al exigir el cumplimiento del deber formal de declarar y pagar los impuestos correspondientes a las mercancías de producción nacional introducida a cada entidad territorial, sin que el Hecho Generador completo del mismo haya existido aún.

Advierte que cuando la compañía solicitaba una tornaguía para transportar cigarrillo con destino al Departamento de Boyacá y posteriormente solicitaba las estampillas para señalarlo, no quiere decir que lo estaba entregando para su distribución, simplemente lo estaba transportando y señalizando en ese Departamento para mantener debidamente situados sus inventarios en una agencia de su propiedad, lo que quiere decir que COLTABACO aún era el propietario del producto.

Agrega que el Departamento de Boyacá insiste en asumir que las mercancías relacionadas en las tornaguías expedidas a nombre de COLTABACO para amparar el movimiento de inventarios con destino al departamento, causa por ese solo hecho y en el mismo instante de su expedición e impuesto de consumo; que tal apreciación es incorrecta si se tiene en cuenta que la Ley 223 de 1995 no establece como momento de causación del impuesto el de la expedición de la tornaguía, tampoco el de los despachos y menos el de la señalización del producto.

Señala que la administración no puede presumir implícito el fin de consumo con el solo hecho de pedir en el Departamento una tornaguía y legalizarla en el destino; que tal presunción no la establece la ley ni el reglamento; que no se puede pasar por encima del mandato legal del artículo 209 de 1995, el Decreto 3071 de 1997 y que tampoco pueden ponerse por encima de la Ley, las Ordenanzas 031 de 2000 y 053 de 2004 (que inclusive es posterior a los hechos que se debaten).

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
 Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
 Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

Argumenta que cuando el artículo 3 del Decreto Reglamentario No. 3071 de 1997 al definir la tornaguía se refiere a *productos gravados con impuesto al consumo*, no lo hace como sinónimo de *mercancías que han causado el impuesto al consumo* porque las primeras potencialmente causarían el impuesto, pero aún no lo han hecho, en tanto que las segundas, ya lo hicieron; que ninguna norma de causación del impuesto al consumo para productores nacionales de cigarrillos y tabaco elaborado, se refiere a la introducción de los mismos en las entidades territoriales como hecho que cause el impuesto, situación que sí acontece con productos extranjeros, para los cuales el impuesto se causa en el momento en el que los mismos se introducen al país, según el inciso 2º del artículo 209 de la Ley 223 de 1995.

Considera que la diferencia de liquidar el impuesto al consumo en la introducción y en la entrega y que la causación del impuesto al consumo, acorde con el criterio predominante en el ámbito internacional, se da cuando el bien sale del dominio jurídico del contribuyente. Agrega que tal posición es norma en la Comunidad Andina de Naciones, de la cual es parte Colombia, sin que hubiere tenido que hacer ajustes a su legislación por ser armónica con el criterio citado.

Manifiesta que, en los pronunciamientos emitidos por el Consejo de Estado en sentencias de fecha 26 de noviembre de 1999 y 24 de marzo de 2000 se indicó que los mismos resultan claves para comprender el momento de causación del impuesto de consumo y las cantidades que deben ser tomadas en cuenta por el contribuyente para obtener la base gravable. Agrega diciendo que a pesar de los fallos citados, el Departamento de Boyacá insiste en variar el momento de causación del tributo, *anticipándolo ya no al momento de la introducción de los productos, sino que pretende anticiparlo aún más, exigiendo que dicha causación se realice en la fecha de expedición de las tornaguías con las cuales se ampare la movilización de los productos*; que el Tribunal Administrativo de Norte de Santander también se pronunció sobre el asunto y en fallo de 8 de octubre de 2004 indicó que las tornaguías son instrumentos de control de transporte, sin el cual, pueden ser decomisadas las mercancías sujetas al impuesto al consumo y que no deben ser tomadas como base para la declaración del impuesto al consumo del cigarrillo y tabaco elaborado.

### **CAUSACIÓN DEL IMPUESTO AL DEPORTE**

Señala que la Dirección de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda del Departamento se excedió cuando modificó la liquidación privada basándose en despachos realizados con destino al Departamento mediante tornaguías de movilización expedidas en el período gravable correspondiente. Refirió el artículo 2 de la Ley 30 de 1971 y señaló que el impuesto del deporte se causa al momento de expender el producto al público y que según el Diccionario de la Real Academia Española, “expender” es “vender al menudeo”. Reitera diciendo que no le asiste razón al Departamento para liquidar el impuesto al deporte con base en despachos mediante tornaguías de movilización y que la causación del impuesto está definida de manera clara en la Ley 30 de 1971, la cual no admite interpretación alguna.

### **SANCIÓN POR INEXACTITUD**

En lo referente a la sanción por inexactitud liquidada cita apartes de fallos emitidos por el Consejo de Estado en fechas 13 de marzo de 1989, 5 de agosto de 1986, 25 de mayo de 1999 y 6 de noviembre de 1998.

### **LA CONTABILIDAD Y LAS OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS PASIVOS O RESPONSABLES**

Indica que una de las pruebas por excelencia en materia tributaria es la contabilidad; que en ella se registran necesariamente todos los actos realizados por el contribuyente y que tienen relación con su negocio e inciden sobre los tributos a su cargo; que tal situación se deriva de la obligación que fijó el legislador en el artículo 215 de la Ley 223 de 1995; que la prueba de la causación del impuesto de consumo debe aparecer soportada por los documentos contables, entre ellos las facturas de venta, porque ellas son el modo más común de registrar transacciones que dan origen al impuesto de consumo.

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
 Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
 Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

Refiere que si el impuesto se causa por la tornaguía, el documento que debería registrarse en la contabilidad sería este y no las facturas; que la Ley no ha exigido el registro de las tornaguías, pues no son documentos contables y solo sirven para amparar la movilización de los productos entre los departamentos; que las tornaguías tienen como destino final las oficinas de rentas; que al productor o distribuidor no le queda el documento físico y que su obligación consiste en portarla junto con las mercancías y entregarla a las rentas cuando el producto llega a su destino.

Afirma que la práctica administrativa que se ha venido desarrollando por los Departamentos, consistente en incluir dentro de la tornaguía el valor de los impuestos, está generando confusión hasta el extremo de liquidar oficialmente los impuestos de consumo tomando como dato unívoco y cierto el valor tributario consignado en el expresado documento; que tal práctica es errónea y carece de fundamento por cuanto el artículo 6º del Decreto 3071 de 1997 no trae dentro del contenido de la tornaguía el valor del impuesto al consumo de la mercancía amparada. Finalmente, manifiesta que la tornaguía no es más que el documento mediante el cual se autoriza la entrada y salida de los productos, más no es el documento mediante el cual se causa el impuesto.

### **CONCLUSIONES SOBRE EL ASPECTO PROBATORIO EN EL PROCESO**

Considera el apoderado de la Sociedad accionante que, con la demanda se demuestra que la administración omitió los saldos declarados y pagados de más por el contribuyente; que cuando la administración decidió practicar la Liquidación Oficial guardó silencio respecto de las declaraciones correspondientes a los períodos que según su sistema de causación arrojaron mayores valores declarados y pagados por la contribuyente, sin tomar en cuenta que este fenómeno tiene su origen en la interpretación sistemática y permanente que de la norma tributaria hace la contribuyente; que se violó el principio de buena fe por cuanto solo se tomó en cuenta aquello que se ajusta a la conveniencia de la administración, haciendo de lado el hecho de que en períodos gravables anteriores o posteriores recibió impuestos por valores superiores a los que según sus propios cálculos tenía legamente derecho.

Advierte que la accionante ha sido fiel al principio de buena fe; que se ha mantenido firme en su posición respecto a la forma de interpretación de las normas que rigen el impuesto de consumo; que en ningún caso ha pretendido acomodar las circunstancias a su conveniencia y que mal hace la administración al pretender castigarlo de una parte, haciéndole perder los impuestos que ha pagado de más y por otro lado, cobrándole por separado lo que ya se le había pagado, cerrándole cualquier posibilidad de recuperarlo.

### **ARGUMENTOS CONTRA LO PLANTEADO POR LA DEFENSA EN LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

Indica que frente a los argumentos expuestos con ocasión a los conceptos de la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda (DAF), es importante tener en cuenta que acorde con el dicho de la Corte Constitucional, tales conceptos no tienen fuerza obligatoria por cuanto esa entidad no es órgano competente para interpretar las normas relativas a los tributos territoriales. Refirió la sentencia C-877 de 12 de julio de 2000 y concluyó que no es de competencia de la DAF emitir conceptos o interpretar normas relacionadas con los impuestos territoriales y que si lo hace no son obligatorios; que el concepto de la DAF, no pasa de ser la simple opinión de un tercero, que adicionalmente y dados sus pobres y confusos argumentos (conforme se han refutado en este escrito y en la demanda) termina siendo una mala opinión.

#### **De la parte demandada.**

Dentro del término de traslado para alegar de instancia, la parte demandada no presentó sus alegatos de conclusión.

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
 Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
 Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

#### IV. CONCEPTO MINISTERIO PÚBLICO

El Representante del Ministerio Público no rinde concepto en la presente.

#### V. CONSIDERACIONES

##### 5.1. Problema jurídico.

Corresponde a este despacho determinar la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión Sin número de fecha 06 de diciembre de 2004, expedida por el Profesional Especializado del Grupo de Liquidación de la Dirección de Recaudo y Fiscalización de la Secretaria de Hacienda del Departamento de Boyacá y de la Resolución No. 000459 de fecha 09 de diciembre de 2005, proferida por el Director de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Boyacá, mediante las cuales se modificó la Liquidación Privada No. 002 - 0261 del 20 de marzo de 2002, del contribuyente COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO "COLTABACO", correspondiente a la primera quincena de marzo de 2002, así como también se debe determinar el momento de causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de producción nacional, la competencia de la demandada para establecer pagos relacionados con el impuesto al deporte y la sanción por inexactitud.

##### 5.2. Resolución del caso.

##### 5.2.1. El Fondo del asunto.

##### 5.2.1.1. De los actos administrativos susceptibles de ser demandados.

En este caso se solicita la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- Liquidación Oficial de Revisión Sin número de fecha 06 de diciembre de 2004, expedida por el Profesional Especializado del Grupo de Liquidación de la Dirección de Recaudo y Fiscalización de la Secretaria de Hacienda del Departamento de Boyacá, mediante el cual se modifica la Liquidación Privada No. 002 - 0261 del 20 de marzo de 2002, del contribuyente COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO "COLTABACO", correspondiente a la primera quincena de marzo de 2002.
- La Resolución No. 000459 de fecha 09 de diciembre de 2005, expedida por el Director de Recaudo y Fiscalización de la Secretaria de Hacienda del Departamento de Boyacá, mediante la cual se confirma en su totalidad la Liquidación Oficial de Revisión Sin número de fecha 06 de diciembre de 2004.

Respecto de la Liquidación Oficial de Revisión Sin número de fecha 06 de diciembre de 2004 y la Resolución No. 000459 de fecha 09 de diciembre de 2005, debe decirse que se trata de actos administrativos de carácter particular y concreto, toda vez que los mismos tienen una destinación específica y surten efectos particulares respecto de la accionada, definiéndole una situación jurídica, como quiera que por virtud de su expedición se modifica la Liquidación Privada No. 002 - 0261 del 20 de marzo de 2002, del contribuyente COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO "COLTABACO", correspondiente a la primera quincena de marzo de 2002.

De lo antes dicho se concluye fácilmente que le es dable a este despacho hacer el correspondiente control de legalidad sobre la Liquidación Oficial de Revisión Sin número de fecha 06 de diciembre de 2004 y la Resolución No. 000459 de fecha 09 de diciembre de 2005, toda vez que estos actos cumplen a cabalidad con los requisitos legales necesarios para tener el carácter de actos administrativos demandables ante esta jurisdicción.

##### 5.2.2. De la normatividad aplicable.

Para dilucidar si es viable despachar favorablemente las pretensiones de la demandante, es

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
 Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
 Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

necesario realizar un estudio íntegro de la legislación que rige la materia:

En primer lugar el despacho considera pertinente definir el concepto de Impuesto al Consumo, de la normatividad que aplica para el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco y por último establecer el momento de causación del mismo.

### 5.2.2.1. Del Impuesto al Consumo.

El impuesto al consumo, de acuerdo a lo preceptuado por la Corte Constitucional en su jurisprudencia<sup>1</sup> es un impuesto indirecto, que recae sobre artículos superfluos, de lujo o no indispensables para el bienestar de las personas, el cual se caracteriza por gravar el consumo de un producto específico, independiente de las circunstancias individuales de quien ejecute el acto gravado<sup>2</sup>.

En relación a este tipo de impuesto, la Corte señaló:

*“...En el caso del impuesto al consumo, y otros impuestos de esta clase, el legislador grava un acto o hecho aislado, donde la capacidad contributiva de uno y otros sujetos puede ser distinta, pues se atiende a un hecho objetivo, el consumo de un determinado producto, el registro de un contrato (impuesto al timbre), la importación de un producto (impuesto de aduana) etc.*

*Igualmente, en esta clase de impuesto opera un fenómeno denominado en la hacienda pública “**incidencia o traslación del impuesto**”, según el cual, los impuestos de acuerdo con su clase, pueden dar lugar a la existencia de dos contribuyentes, uno que es el denominado contribuyente de jure o deudor legal, y otro que es el contribuyente de facto o destinatario económico del gravamen.*

*En el caso del impuesto al consumo, los sujetos pasivos, es decir, los productores, los fabricantes, los importadores, etc., a quienes el legislador ha identificado como los contribuyentes de derecho, logran trasladar esa carga económica al consumidor final del producto, en el precio de venta, razón por la que el consumidor termina pagando el tributo correspondiente.*

*De esta manera, si bien el gravamen influye en el precio del producto, hecho que en sí mismo puede desestimular su fabricación, es el consumidor quien finalmente decide si opta por su consumo. En este caso, la ley de la oferta y la demanda jugará un papel importante, pues queda a elección del consumidor seguir adquiriendo el producto, a pesar del aumento en su precio, o al productor reducir su oferta, en razón a los costos, o a la disminución de la demanda. Razones como éstas, fueron las que llevaron a finales del siglo XVIII a suprimir esta clase de impuesto, en relación con productos de primera necesidad, pues al consumidor en determinados casos, no le quedaba más remedio que seguir consumiendo a pesar de los elevados costos que comprometían todo su salario, o abstenerse de ello, en perjuicio de su bienestar, lo que a todas luces no era justo...”<sup>3</sup> (Negrilla y subrayas fuera de texto).*

La normatividad que rige el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborados se encuentra en los artículos 207 a 221 de la Ley 223 de 1995, los cuales señalan:

**“ARTÍCULO 207. Hecho generador.** Está constituido por el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, en la jurisdicción de los departamentos.

**ARTÍCULO 208. Sujetos pasivos.** Son sujetos pasivos o responsables del impuesto los productores, los importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. Además, son responsables directos los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden.

**ARTÍCULO 209. 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

<sup>1</sup> CORTE CONSTITUCIONAL. Sala Plena. Sentencia C-197 de 1997, Magistrada Ponente: Dra. Carmenza Isaza de Gómez.

<sup>2</sup> Ibid.

<sup>3</sup> Ibid.

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
 Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
 Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

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.

**ARTÍCULO 210. Base gravable. (Texto original de la Ley 223 de 1995):** La base gravable de este impuesto está constituida por el precio de venta al detallista, en la siguiente forma:

a) Para los productos nacionales, el precio de venta al detallista se define como el precio facturado a los expendedores en la capital del departamento donde está situada la fábrica, excluido el impuesto al consumo, y

b) Para los productos extranjeros, el precio de venta al detallista se determina como el valor en aduana de la mercancía, incluyendo los gravámenes arancelarios, adicionado con un margen de comercialización equivalente al 30%.

PARÁGRAFO. En ningún caso el impuesto pagado por los productos extranjeros será inferior al promedio del impuesto que se cause por el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, de igual o similar clase, según el caso, producidos en Colombia.

**ARTÍCULO 211. Tarifas del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado. (Texto original de la Ley 223 de 1995):** La tarifa del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado es del 55%.

PARÁGRAFO. Los cigarrillos y tabaco elaborado, nacionales y extranjeros, están excluidos del impuesto sobre las ventas. El impuesto con destino al deporte creado por la Ley 30 de 1971 continuará con una tarifa del 5% hasta el primero de enero de 1998, fecha a partir de la cual entrará en plena vigencia lo establecido por la Ley [181](#) de 1995 al respecto, con una tarifa del diez por ciento (10%).

A partir del primero de enero de 1996 el recaudo del impuesto de que trata este parágrafo será entregado a los departamentos y el Distrito Capital con destino a cumplir la finalidad del mismo."

En lo concerniente a la causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, la Jurisprudencia del Consejo de Estado en fallo del 28 de enero de 2010, expediente 16198, señaló:

"...De acuerdo con la discusión que se plantea, la Sala debe determinar **cuál es el momento en que se causa** el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de fabricación nacional.

Las normas que regulan el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, están contenidas en la Ley 223 de 1995 que, en sus artículos 207, 208 y 209, determina el hecho generador, los sujetos pasivos y la causación del tributo.

(...)

En cuanto al momento de causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, que constituye el objeto de debate en este proceso, el artículo 209 de la Ley 223 de 1995<sup>4</sup> dispuso que tratándose de productos nacionales el gravamen **se causa, instantáneamente, 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.** El impuesto se causa, tratándose de productos extranjeros, cuando se introducen al país.

<sup>4</sup> Artículo 209. 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. "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."

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
 Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
 Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

*En relación con la causación del impuesto al consumo de cigarrillos, en el caso de productos nacionales, esta Corporación se ha manifestado en ocasiones anteriores sobre el alcance del artículo 209 de la Ley 223 de 1995:*

(...)

*Inicialmente, en Sentencia del 26 de noviembre de 1999,<sup>5</sup> la Sección Cuarta declaró la nulidad del numeral 3 del artículo 25 del Decreto 2141 de 1996, reglamentario del artículo 222 de la Ley 223 de 1995, porque consideró que la norma acusada fijaba la "introducción" del producto en la respectiva entidad territorial como momento de causación o de realización del hecho generador, contrariando la disposición superior que dispone que el gravamen se causa cuando se "entrega" el producto en fábrica o planta.*

*Luego, mediante la Sentencia del 24 de marzo de 2000, la Sección declaró la nulidad parcial de las instrucciones para el diligenciamiento del "Formulario de declaración del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado ante los departamentos. Productos nacionales", contenido en las Resoluciones N° 0167 de 1997 y N° 1462 de 1997, de la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda.<sup>6</sup>*

*En esta providencia se consideró ilegal que el formulario de declaración exigiera incluir "el número de unidades introducidas para consumo en el Departamento" porque, con ello, estaba desconociendo el momento de causación del impuesto y además establecía un hecho generador no previsto por el legislador: La introducción de mercancía a la entidad territorial. Aclaró que la Ley prevé que la causación "no es al momento de la entrega que hace el productor de tales bienes en planta o en fábrica, sino la entrega para los fines previstos en la ley, y que no son otros, en sentido amplio, que fines de consumo, lo que quiere decir que el impuesto se causa al momento de la entrega para fines de consumo".<sup>7</sup>*

*Si bien esta providencia contiene algunas expresiones anfibológicas, esta Sala recientemente la ha interpretado<sup>8</sup> en el sentido que el impuesto al consumo de cigarrillos, en el caso del producto nacional, se causa con la entrega que hace el productor de los bienes, en la fábrica, para fines de consumo, lo que se entiende, conforme con la ley, que ocurre cuando se entrega "para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo".*

*La Corporación resolvió varios casos particulares, en los cuales el producto gravado se transportaba desde su fábrica ubicada en una jurisdicción territorial, hacia otro departamento, donde se concentraba una bodega, agencia o dependencia de la misma empresa. Entre esos casos, se resolvieron algunos entre las mismas partes que confrontan en este proceso.*

*En esas ocasiones,<sup>9</sup> la Sala consideró mayoritariamente que el fabricante era a su vez distribuidor del producto en el departamento de destino, por lo que el impuesto al consumo se causaba "cuando el distribuidor, en este caso el mismo fabricante, entrega los productos a los vendedores al detal, intermediarios, mayoristas o detallistas, con fines de consumo, en la bodega donde realiza la actividad de distribución."*

*Sin embargo, el anterior criterio fue modificado por esta Sala, concluyendo que: "para que surja la obligación tributaria a cargo de los productores de cigarrillo y tabaco elaborado basta que el productor entregue el producto y que ese producto tenga el precio al que se factura a los expendedores de la capital del departamento donde esté situada la fábrica puesto que, una vez entregado, tal como lo afirmó la demandada, la finalidad de consumo va implícita en la entrega. No es necesario que se consolide la distribución, la venta, la permuta, la publicidad, la promoción, la donación, la comisión o el autoconsumo para que surja la obligación tributaria. Una*

<sup>5</sup> Expediente 9552, M.P. Daniel Manrique Guzmán.

<sup>6</sup> Sección Cuarta, Exp. 9607, M.P. Delio Gómez Leyva.

<sup>7</sup> Ibidem.

<sup>8</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 9 de diciembre de 2009, exp. 16527, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>9</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 24 de octubre de 2007, exp. 16190, M.P. Juan Ángel Palacio, y exp. 16199, M.P. Héctor J. Romero Díaz, y del 12 de junio de 2008, exp. 16683, M.P. Héctor J. Romero Díaz.

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
 Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
 Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

*interpretación en sentido contrario dejaría a discreción del contribuyente el nacimiento de la misma”<sup>10</sup>*

**El criterio actual de la Sala, expuesto en la sentencia del 9 de diciembre de 2009, exp. 16527, es que el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de producción nacional se causa instantáneamente en el momento en que el productor entrega el producto para su distribución, venta o permuta en el país y en general cuando la mercancía sale de la fábrica para el consumo.**

**En consecuencia, el impuesto se causa cuando la mercancía sale de la fábrica con destino a una bodega, local, sucursal o similar de propiedad del mismo fabricante, ubicada en otro departamento, porque en ese evento, el productor entregó en planta los cigarrillos para su distribución o venta en el país, es decir, para fines de consumo.**

(...)

*Adicionalmente, existe un sistema único nacional de transporte, establecido en el artículo 197 de la Ley 223 de 1995 y reglamentado en el Decreto 3071 de 1997, el cual le permite a los departamentos y al Distrito Capital el control el impuesto al consumo, a través de las tornaguías, que son el certificado que autoriza y controla la entrada, salida y movilización de productos gravados con impuestos al consumo. Según dispone el artículo 2º del mencionado Decreto, ninguno de estos productos podrá ser retirado de fábrica o planta mientras no cuente con la respectiva tornaguía.*

**Por lo anterior, resultaba ajustado a la ley, que el Departamento tomara como base del impuesto, el producto despachado en fábrica, según las tornaguías respectivas...”<sup>11</sup> Resaltado fuera de texto.**

Seguendo el criterio expuesto, el Tribunal Administrativo de Boyacá adoptó ésta tesis en sentencia del 25 de mayo de 2011, con ponencia de la Magistrada Dra. Clara Elisa Cifuentes Ortiz, dentro del expediente 1500131330102006-02426-01:

*“(...) Acogiendo el criterio imperante en la Sección Cuarta del Consejo de Estado, que se ocupa de los asuntos tributarios, concluye la Sala que la obligación de pago del impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco elaborado a cargo de los productores nacionales se causa **cuando entregan el producto en la fábrica o en la planta en la jurisdicción donde se encuentra la misma**, como lo consideró la entidad demandada.*

*Así para que surja la obligación tributaria a cargo de los productores de cigarrillo y tabaco elaborado basta que el productor entregue el producto y que ese producto tenga el precio al que se factura a los expendedores desde la capital del departamento donde esté situada la fábrica<sup>12</sup> que implica la finalidad de consumo, sin perjuicio de la distribución, la venta, la permuta, la publicidad, la promoción, la donación, la comisión o el autoconsumo, sin que ello pueda depender discrecionalmente del contribuyente lo cual se presenta, precisamente, cuando la actora afirma que el producto no tenía como finalidad el consumo, sino su almacenamiento en las instalaciones de COLTABACO S.A. en la ciudad de Tunja(...)”*

Conforme a lo anterior el despacho considera que, cuando el contribuyente actuando como productor despacha, entrega o retira productos, con destino a la distribución, venta o permuta en el país, o los destina a autoconsumo, deja el evento de producción para pasar al hecho de comercialización o enajenación, causando el impuesto. En consecuencia, el impuesto se causa cuando la mercancía sale de la fábrica con destino a una bodega, local, sucursal o similar de propiedad del mismo fabricante, ubicada en otro

<sup>10</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 9 de diciembre de 2009, exp. 16527, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>11</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Consejero Ponente: William Giraldo Giraldo. Sentencia del 28 de enero de 2010, expediente número: 52001-23-31-000-2003-01727-01 (16198). Actor: Compañía Colombiana de Tabaco S.A. Demandado: Secretaría de Hacienda del Departamento de Nariño.

<sup>12</sup> Ley 223 de 1995. Artículo 215. Los productores e importadores de productos gravados con impuestos al consumo de que trata este capítulo tienen las siguientes obligaciones: (...) d) Fijar los precios de venta al detallista y comunicarlos a las Secretarías de Hacienda Departamentales y del Distrito Capital de Santafé de Bogotá, dentro de los diez (10) días siguientes a su adopción o modificación.

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
 Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
 Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

departamento, porque en ese evento, el productor entregó en planta los cigarrillos para su distribución o venta en el país, es decir, para fines de consumo.

En conclusión, una vez analizada la jurisprudencia anteriormente expuesta y aplicándola al caso, observa el Despacho que, respecto de las cantidades a que se redujeron las tornaguías de movilización, no cabe duda que el producto fue despachado desde Bucaramanga, Medellín e Ibagué hacia el Departamento de Boyacá **y en ese momento y cantidad se causó el impuesto.**

Por otra parte, la demandante considera que, las tornaguías no pueden servir de sustento a la causación y liquidación del impuesto, pues ellas tienen como único fin, el control del transporte de la mercancía y que por tanto el documento que acredita la venta efectiva de los productos es la factura cambiaria de compraventa y no la tornaguía.

Frente al anterior argumento el despacho indica que, conforme lo expuso la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en la Sentencia del 28 de enero de 2010, dentro del expediente número 52001-23-31-000-2003-01727-01 (16198), anteriormente citada, una vez se ha expedido la tornaguía, la venta se entiende implícita, de manera que este documento resulta ser idóneo para establecer, no sólo el momento de causación del impuesto, sino también su cuantía.

Para complementar lo anterior es necesario citar el artículo 3 del Decreto 3071 de 1997 reglamentario de la Ley 223 de 1995, que preceptúa:

**“ARTÍCULO 3. TORNAGUÍA.-** Llámese Tornaguía al certificado único nacional expedido por las autoridades departamentales y del Distrito Capital a través del cual se **autoriza y controla la entrada, salida y movilización de productos gravados con impuestos 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.

(...)

**ARTICULO 8º. CLASES DE TORNAGUÍAS.** Las tornaguías pueden ser de Movilización, de Reenvío o 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.*

*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...**”* Resaltado fuera de texto.

La Sección Primera del Consejo de Estado en sentencia de 22 de abril de 2000 negó la pretensión de nulidad planteada respecto del inciso 2º artículo 8º del Decreto 3071 de 1997, exp. 5546, Consejera ponente Doctora Olga Navarrete. Señaló la providencia:

*“...Todo lo anterior implica que la regulación parcialmente demandada, se encuentra acorde con la temática analizada, pues al ordenar que los productos relacionados en la tornaguía de Movilización deben ser consumidos en el respectivo ente territorial de destino, **encuentra justificación en la medida en que se ejerce un control de los mismos.** La regla general es que las mercancías generadoras de impuesto al consumo se transporten entre departamentos **precisamente para su consumo en la entidad territorial de destino**; la excepción es que dicho transporte tenga otra razón, como las anotadas en la demanda consistentes en almacenamiento, es decir cuando el productor no ha hecho entrega al distribuidor, sino que simplemente transporta los productos a bodegas o instalaciones para almacenamiento ubicados en jurisdicción de otro departamento, **debe obtener una tornaguía diferente a la de Movilización.**”*

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
 Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
 Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

*En efecto, se ha previsto en el Decreto 3071 la existencia varias clases de tornaguías: de Movilización, de Reenvío y de Tránsito.*

*Según el artículo 8º del Decreto en mención, la de Movilización autoriza el transporte **entre entidades territoriales que son sujetos activos del impuesto al consumo**, mientras que la de Reenvío es aquella mediante la cual se autoriza el transporte de mercancías gravadas con impuesto al consumo, o que sean objeto de monopolio rentístico de licores, cuando dichas mercancías hayan sido declaradas para consumo en la entidad territorial de origen. (Subraya la Sala). (Artículo 8 Decreto 3071 de 1997).*

*La de Tránsito autoriza el transporte de mercancías al interior de la misma entidad territorial, o de mercancías en tránsito hacia otro país, e igualmente amparan la movilización de mercancías gravadas con impuestos al consumo, entre aduanas o zonas francas..." Resaltado fuera de texto.*

En conclusión, no es procedente la afirmación del demandante al indicar que cada vez que moviliza el producto debe cancelar el impuesto a la entidad territorial de destino pues para ello existen las tornaguías de reenvío.

Así las cosas, manifiesta el Despacho que, basarse en las tornaguías para establecer el monto del impuesto, resulta acorde con el fin de la norma, cual no es otro que, controlar y evitar la evasión, así como, es la fuente indicada para establecer la cantidad de producto que debe ser gravado con el impuesto al consumo.

### **5.2.3. Análisis probatorio.**

1. A folios 26 a 33 del expediente, obra certificado de existencia y representación legal de la Compañía Colombiana de Tabaco S.A., expedido por la Cámara de Comercio de Medellín.
2. A folios 34 a 40 del expediente se encuentra original del Requerimiento Especial No. 0004, de fecha 12 de marzo de 2004, proferido por el profesional especializado de la Dirección Administrativa de Impuestos y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Boyacá.
3. A folios 41 a 45 del expediente reposa fotocopia auténtica de la respuesta al Requerimiento Especial, suscrita por el representante legal de la contribuyente y recibida por la Dirección de Impuestos y Fiscalización el 09 de junio de 2004.
4. A folios 46 a 53 del expediente se observa original de la Liquidación Oficial de Revisión sin número objeto de esta acción, del 06 de diciembre de 2004, suscrita por el profesional especializado del Grupo de Liquidación de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Boyacá.
5. A folios 54 a 60 del expediente se encuentra fotocopia auténtica del Recurso de Reconsideración presentado por la Sociedad el 31 de enero de 2005 ante la Dirección de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Boyacá, suscrito por el representante legal de la compañía de fecha el 28 de enero de 2005.
6. A folios 61 y 66 del expediente obra Fotocopia auténtica de la Resolución No. 000459 por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración, expedida el 09 de diciembre de 2005 por la Dirección de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Boyacá.
7. A folios 130 a 196, obran copias de las declaraciones del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, como producto nacional, de la empresa demandante, para varios periodos.

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
 Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
 Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

8. A folios 197 a 264, se encuentran las liquidaciones de impuesto de Detallado de Impuesto Causado vs. Declarado, en relación con los cigarrillos, de la Compañía COLTABACO, para distintos periodos.
9. A folios 299 a 401 del expediente, obra copia auténtica de los antecedentes administrativos de la liquidación oficial sin número del 06 de diciembre de 2004, mediante la cual se modifica la liquidación privada No. 002 – 261 del 20 de marzo de 2002, presentada por Coltabaco.
10. Se encuentra el Anexo 1 al expediente, en el cual se encuentra copia auténtica de la Ordenanza 031 del 22 de diciembre de 2000, por medio de la cual se expidió el estatuto de rentas del Departamento de Boyacá.
11. Se encuentra el Anexo 2 al expediente, en el cual se encuentra copia auténtica del expediente 0018 de 2004, por medio del cual se modificó la liquidación privada de impuestos 002 – 261 del 20 de marzo de 2002.
12. Se encuentra el Anexo 3 al expediente, en el cual se encuentran las tablas de comparación entre el impuesto causado y el declarado por la Compañía Colombiana de Tabaco, de septiembre de 2001 a mayo de 2004; de septiembre a diciembre de 2001; del año 2002; del año 2003; de enero a mayo de 2004; y el resumen de guías electrónicas legalizadas de septiembre de 2001 a mayo de 2004.
13. Se encuentra el anexo 4 al expediente, el Dictamen Pericial rendido por el perito DANILO PEDROZA BENITEZ, durante el año 2015, el cual fue realizado sobre los puntos solicitados en el decreto de la prueba.

Así las cosas, este estrado judicial encuentra probado dentro del expediente las siguientes situaciones:

- Según el certificado de existencia y representación legal de la empresa Compañía Colombiana de Tabaco S.A. -COLTABACO-, su objeto social principal es la *“fabricación de cigarrillos, cigarros, picaduras, y en general artículos para fumadores, su importación, exportación, distribución y expendio de estos productos a nivel nacional e internacional...”* (fl. 26 reverso) y el domicilio es la ciudad de Medellín (fl. 26).
- Se encuentra probado además que se realizó requerimiento especial No. 0004 del 12 de marzo de 2004 a la accionante (fl. 34 a 40) y posteriormente el Grupo de liquidación de la Dirección de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Boyacá expidió la Liquidación Oficial de Revisión sin número del 06 de diciembre de 2004 (fl. 46 a 53) que modificó las declaraciones de impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado presentada por Coltabaco de la primera quincena de marzo de 2002; Decisión que fue impugnada a través de recurso de reconsideración y confirmada a través de la Resolución No. 000459 del 09 de diciembre de 2005, expedida por el Director de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Boyacá.
- En el plenario se encuentran las siguientes tornaguías electrónicas, que dan fe de los bienes producidos por Coltabaco que fueron movilizados desde Ibagué (Tolima) y Bucaramanga (Santander) con destino al Departamento de Boyacá:

CLASE DE TORNAGUÍA	NUMERO DE TORNAGUÍA	FECHA DE LA TORNAGUÍA	VALOR DE LA TORNAGUÍA	FOLIO
Movilización	68100230	12/03/2002	\$24.948.000,00	Fol. 54. Cuad. No. 3

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
 Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
 Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

Movilización	73100120	07/03/2002	\$5.239685,00	Fol. 58. Cuad. No. 3
Movilización	73100133	14/03/2002	\$10.399.070,00	Fol. 58. Cuad. No. 3

Se encuentra probado con la lectura de cada una de las tornaguías obrantes en el anexo 3 del expediente, que el producto fue enviado desde Santander, Antioquia y Tolima hacia el Departamento de Boyacá y en ese instante y cantidad se causó el impuesto a favor de la entidad accionada. Este pronunciamiento se hace acogiendo el criterio del Consejo de Estado de la época, según el cual, el impuesto se causa cuando la mercancía sale de la fábrica con destino a una bodega, local, sucursal o similar que sea propiedad del mismo fabricante, ubicada en otro departamento, porque en ese evento, el productor entregó en planta los cigarrillos para su distribución o venta en el país, es decir, para fines de consumo y que, adicionalmente, resultaba ajustado a la ley, que el Departamento tomara como base del impuesto, el producto despachado en fábrica, según las tornaguías respectivas.

Ahora bien, el despacho considera pertinente entrar a pronunciarse frente a la procedencia de la sanción por inexactitud.

#### 5.2.3.1. Sobre la Sanción por Inexactitud.

Manifiesta la parte actora que, la sanción por inexactitud no es procedente, pues se debe distinguir en el presente caso, sí el menor valor declarado por la contribuyente obedece a diferencias en el criterio de la aplicación de la norma o a la omisión de hechos que debieron declararse; que la liquidación privada del impuesto cuantifica provisionalmente la deuda fiscal y se encuentra sujeta a verificación de las autoridades administrativas; que en la declaración el contribuyente puede incurrir en errores de hecho o de derecho y que la norma tributaria dispone que la sanción no procede cuando se incurre en errores de interpretación de derecho.

Para proceder a resolver la anterior afirmación, es necesario remitirnos a lo preceptuado en el artículo 647 del Estatuto Tributario, mediante el cual, se regula la sanción por inexactitud:

**“ARTICULO 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD.** Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, 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. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior. En estos casos la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
 Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
 Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

*En el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, la sanción por inexactitud será del veinte por ciento (20%), de los valores inexactos por las causales enunciadas en el inciso primero del presente artículo, aunque en dichos casos no exista impuesto a pagar.*

*La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 709 y 713.*

**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.**

PARÁGRAFO. <Parágrafo adicionado por el artículo 28 de la Ley 1393 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> Las inconsistencias en la declaración del impuesto de renta y complementarios derivadas de la información a que hace referencia el parágrafo 1o del artículo 50 de la Ley 789 de 2002 sobre aportes a la seguridad social será sancionable a título de inexactitud, en los términos del presente Estatuto Tributario" (Resaltado fuera de texto.)

En el caso que nos ocupa, queda plenamente demostrado que, no se endilgó a la accionante evasión u omisión en los hechos declarados, sino que simplemente, se trató de una diferencia interpretativa en cuanto al momento de la causación del impuesto de consumo.

Aunado a lo anterior, encuentra el despacho que la interpretación realizada por el contribuyente era razonable, más aún, cuando en esa época, era la tesis que sostenía el Consejo de Estado, y en consecuencia no era posible proceder a la imposición de la sanción por inexactitud, toda vez que, su declaración no se basó en omisión u ocultamiento de hechos con el fin de eludir o evadir la tributación. Esta afirmación fue expuesta por el Tribunal Administrativo de Boyacá en sentencia de fecha 25 de mayo de 2011, con ponencia de la Magistrada Dra. Clara Elisa Cifuentes Ortiz, dentro del expediente No. 1500131330102006-02426-01, quien, en un caso similar al estudiado concluyó:

*"(...) Encuentra la Sala que en este caso se trató de una diferencia de interpretación en cuanto al momento de causación del impuesto, como se ha dejado expuesto. Además la interpretación de la accionante era razonable, al punto que cuando se debatieron los hechos ese era el criterio sostenido por el Consejo de Estado, en consecuencia, se dejará sin vigencia la sanción por inexactitud en tanto no se trató de hechos inexistentes o de la omisión de otros con el fin de ocultarlos. Lo anterior sin perjuicio de que hoy la interpretación dada por la Oficina de Impuestos sea la que impere en la jurisprudencia y corresponda a esta Sala, en aras al respeto por el precedente vertical, su aplicación.*

En este sentido dijo el Consejo de Estado, Sección Cuarta, con ponencia de la Consejera Ligia López Díaz en sentencia de 3 de diciembre de 2001, expediente con Radicación número: 08001-23-31-000-1993-7158-01(12373):

*"...En cuanto a la sanción por inexactitud, de acuerdo al artículo 647 del Estatuto Tributario, ésta se aplica entre otros casos, por la omisión de impuestos generados por las operaciones gravadas que deriven en un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente; pero expresamente se indica, que si éste se deriva de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, no se configura inexactitud. En el presente caso, no se presentó un desconocimiento del derecho, pues los datos suministrados fueron completos y veraces, (...) presentándose el conflicto por la equivocada interpretación del artículo 60 del Estatuto Tributario, por lo anterior, la Sala observa que no se configuró inexactitud sancionable, al quedar demostrada para la Sala la diferencia de criterios..." Resalado fuera de texto.<sup>13</sup>"*

<sup>13</sup> En este mismo sentido se pueden consultar de esta misma Sección con ponencia de la Consejera Doctora LIGIA LOPEZ DIAZ, la sentencia de dieciséis (16) de diciembre de dos mil ocho (2008), Radicación número: 25000-23-27-000-2005-00094-01(16539); y más recientemente con ponencia del Consejero Doctor HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS, la sentencia de veintiséis (26) de marzo dos mil nueve (2009), Radicación número: 25000-23-27-000-2001-09807-02(15962)

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
 Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
 Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

Finalmente, este despacho considera que, aunque se anulará la sanción impuesta, para dar respuesta al planteamiento del demandante acerca de la inconstitucionalidad en la aplicación de actos de carácter territorial, es necesario acotar lo que sigue.

Es indiscutible que las entidades territoriales están facultadas para expedir sus estatutos de rentas siempre que no exceden los límites de la ley, en este caso, el artículo 647 del E.T. que respetan los actos territoriales, como se observa en su articulado. En efecto, lo único que hacen las normas territoriales es reiterar la norma nacional como se lee en el artículo 316 de la Ordenanza 031 de 2000, aplicable al caso. Este pronunciamiento se hace acogiendo lo expuesto por el Tribunal Administrativo de Boyacá en sentencia de fecha 25 de mayo de 2011 ya referida.

Ahora bien, procede el despacho a pronunciarse frente a si el Departamento de Boyacá tiene facultad para liquidar y cobrar un mayor impuesto al deporte y su correspondiente sanción por inexactitud.

### 5.2.3.2. Sobre la Modificación del Impuesto al Deporte.

Afirma la parte accionante que, en el Requerimiento Especial y en la Liquidación Oficial de Revisión se liquidó un mayor impuesto al deporte y la correspondiente sanción por inexactitud sin que exista facultad legal para ello; que si bien el artículo 221 de la Ley 223 de 1995 otorgó a los Departamentos y al Distrito Capital la competencia para la fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro y recaudo de los impuestos al consumo, en materia de impuesto al deporte, el artículo 211 ibídem, restringió la competencia de los Departamentos al señalar que el recaudo sería entregado a los Departamentos y al Distrito Capital con destino a cumplir la finalidad del mismo, por lo que ninguno de los órganos encargados de la administración fiscal del Departamento de Boyacá tiene competencia legal para fiscalizar, liquidar oficialmente, discutir o cobrar el impuesto al deporte, pues la competencia está restringida únicamente a la actividad del recaudo y mal haría el Departamento al pretender abrogarse (sic) una competencia que no le ha sido conferida por la Ley.

Los artículos 211 inciso final y 221 de la Ley 223 de 1995, normas vigente al momento de expedición de los actos demandados, señalan:

**“ARTÍCULO 211.** *La tarifa del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado es del 55%.*

**PARÁGRAFO.** *Los cigarrillos y tabaco elaborado, nacionales y extranjeros, están excluidos del impuesto sobre las ventas. El impuesto con destino al deporte creado por la Ley 30 de 1971 continuará con una tarifa del 5% hasta el primero de enero de 1998, fecha a partir de la cual entrará en plena vigencia lo establecido por la Ley 181 de 1995 al respecto, con una tarifa del diez por ciento (10%).*

*A partir del primero de enero de 1996 **el recaudo del impuesto de que trata este parágrafo será entregado** a los departamentos y el Distrito Capital con destino a cumplir la finalidad del mismo.<sup>14</sup>*

**ARTÍCULO 221.** ADMINISTRACIÓN Y CONTROL. *La fiscalización, **liquidación oficial, discusión, cobro, y recaudo** de los impuestos al consumo de que trata este Capítulo es de competencia de los departamentos y del Distrito Capital de Santafé de Bogotá, en lo que a éste corresponda, competencia **que se ejercerá a través de los órganos encargados de la administración fiscal. Los departamentos y el Distrito Capital aplicarán en la determinación oficial, discusión y cobro de los impuestos los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional.** El régimen sancionatorio y el procedimiento para la aplicación del mismo previstos en el Estatuto Tributario se aplicará en lo pertinente a los impuestos al consumo de que trata este Capítulo.”* Resaltado fuera de texto.

<sup>14</sup> Esta norma fue modificada por la Ley 1111 de 2006 y el Decreto 127 de 2010, declarado INEXEQUIBLE en la sentencia C-253 de 2010. Se difieren los efectos del fallo hasta el 16 de diciembre de 2010.

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
 Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
 Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

El impuesto al deporte fue creado por la Ley 30 de 1971 que en su artículo 4º, vigente al momento de los hechos, disponía:

**Artículo 4º** El impuesto de que trata el artículo segundo, de la presente Ley será **recaudado por los Tesoreros o Recaudadores de las Entidades Territoriales citadas y entregado mensualmente** a la respectiva **Junta Administradora de Deportes** que en cada una de ellas se haya creado en desarrollo de la Ley 47 de 1968. Estas Juntas aplicarán a la realización de sus objetivos el 70% de los recaudos así obtenidos, y girarán mensualmente el 30% restante al Instituto Colombiano de la Juventud y el Deporte, Coldeportes, para que esta Entidad auxilie a su vez a las regiones de menores ingresos y pueda desarrollar más amplia y armónicamente sus programas.<sup>15</sup>

**Parágrafo 1º** El Instituto Colombiano de la Juventud y el Deporte, Coldeportes, del 30% que recibe como participación del gravamen de los cigarrillos, establecido en el artículo segundo de la presente Ley, destinará un 10% mensual como auxilio para el Instituto Colombiano de Cultura, Colcultura.<sup>16</sup>

**Parágrafo 2º** El control y vigilancia de la inversión del producto del gravamen decretado en la presente Ley serán ejercidos en el orden administrativo, técnico, financiero, presupuestal y contable por el Instituto Colombiano de la Juventud y el Deporte, Coldeportes, tal como lo establece el Decreto 2343 de diciembre 2 de 1970." Resaltado fuera de texto.

Finalmente la Ley 181 de 1995 señaló:

**ARTÍCULO 78.** IMPUESTO A LOS CIGARRILLOS NACIONALES Y EXTRANJEROS. El impuesto a los cigarrillos nacionales y extranjeros a que se refieren **el artículo 2o. de la Ley 30 de 1971 y el artículo 79 de la Ley 14 de 1983, será recaudado por las tesorerías departamentales. Será causado y recaudado** a partir del 1o. de enero de 1998 de acuerdo con lo previsto en los artículos 4o. y 5o. del Decreto 1280 de 1994<sup>17</sup>. Son responsables solidarios de este impuesto los fabricantes, distribuidores y los importadores. El valor efectivo del impuesto será entregado, dentro de los cinco (5) días siguientes a su recaudo, al ente deportivo departamental correspondiente definido en el artículo 65 de la presente Ley."

El Tribunal Administrativo de Boyacá, en fallo ya citado, al respecto manifestó:

"A juicio de esta Sala el argumento del demandante carece de fundamento pues si bien el artículo 65 de la Ley 181 de 1995 y el inciso final del artículo 211 de la Ley 223 de 1995 refieren al recaudo, con toda claridad y precisión el artículo 225 esta última norma incorpora las facultades de "**determinación oficial, discusión y cobro de los impuestos**".

En sana lógica la entidad territorial no podía hacer entrega a la Junta de Deportes del porcentaje que deducía del impuesto al consumo sino hasta haber efectuado el recaudo conforme a los procedimientos legales que implican su liquidación, discusión y cobro. Razonablemente el recaudo de impuestos conlleva, si es necesaria, su liquidación oficial, por ello la norma indicó que este impuesto, aunque se entregara a una entidad distinta de la que lo recaudaba, debía constatar su legalidad mediante los procedimientos previstos en el E.T.

Ley 30 de 1971 Artículo 2º dijo "Establécese un impuesto adicional del 10% sobre el valor de **cada una de las cajetillas de cigarrillos nacionales que se expendan al público** con todo el Territorio Nacional" Resaltado fuera de texto. En esas condiciones si el impuesto al consumo se encontraba mal liquidado, mal liquidado estaba el impuesto al deporte que dependía del primero.

En efecto como el impuesto al consumo del cigarrillo se liquidaba sobre la cantidad de producto entregado en planta y sobre la cantidad había discusión, ello afectaba directamente el porcentaje correspondiente al impuesto al deporte y la única entidad que podía revisar su cuantía era la territorial que recibía el impuesto al consumo. Para aceptar el criterio de la demandada sería necesario demostrar

<sup>15</sup> [Modificado por el art. 1, Ley 1289 de 2009.](#)

<sup>16</sup> [Suprimido por el art. 2, Ley 1289 de 2009.](#)

<sup>17</sup> Decreto declarado inexecutable mediante la sentencia C-246 de 1995

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
 Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
 Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

*que el impuesto para el deporte era independiente del impuesto al consumo y, además, que su liquidación oficial o discusión no correspondía al ente territorial.*

*Y si alguna duda pudiera generarse ella se resuelve con principios básicos de interpretación normativa. En efecto, dice el artículo 10 del C.C.<sup>18</sup> que "2° Cuando las disposiciones tengan una misma especialidad o generalidad, y se hallen en un mismo código se preferirá la consignada en **artículo posterior**..." o sencillamente aplicando el principio interpretativo de ley posterior que prevalece sobre la anterior en tanto la Ley 181 fue expedida el 18 de enero de 1995; o el de especialidad ya que su objeto fue establecer "...disposiciones para el fomento del deporte, la recreación, el aprovechamiento del tiempo libre y la Educación Física y se crea el Sistema Nacional del Deporte" mientras la Ley 223 de diciembre 20 de 1995 se ocupó de "...normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones. Lo anterior es suficiente para desestimar el cargo."<sup>19</sup>*

Así las cosas y de acuerdo a lo establecido por el Tribunal Administrativo de Boyacá, para el Despacho es claro que el impuesto al deporte es recaudado por la Entidad Territorial junto con el impuesto al consumo, por ende si el mismo se liquida, al igual que el de consumo, por la cantidad de producto entregado en planta y sobre la cantidad en debate, tal situación afecta lo referente al porcentaje del impuesto al deporte y la llamada a realizar tal revisión es la Entidad territorial que la recauda, que para el caso objeto de estudio es el Departamento de Boyacá a través de su Secretaría de Hacienda. De acuerdo al planteamiento realizado no prospera el argumento propuesto por la demandante.

### **5.2.3.3. Sobre los Intereses de Mora y la Compensación por Saldos.**

*Es tesis de la demandante que, en tanto la causación del impuesto, a juicio de la demandada es el momento del despacho en planta, y la suya es que se paga con la cantidad de producto entregado al cliente, afirma que "...para el caso del período gravable en discusión fueron inferiores, pero que para efectos de la quincenas posteriores fueron superiores, y las declaraciones del impuesto de consumo, incorporan las ventas de estos productos por supuesto, se pagaron los impuestos correspondientes. (...) Tal como se explicó, ya se pagaron los impuestos. Pagados los impuestos, no pueden correr más intereses de mora. Pretender entonces, causar los intereses hasta la fecha misma en que sea definida esta la controversia, atenta contra los Principios de Justicia (...) y genera un enriquecimiento sin causa..." (fl. 20)*

Observa el despacho que los actos demandados no impusieron a COLTABACO intereses moratorios ni negaron la compensación por saldos. En consecuencia, la liquidación oficial de revisión sin número del 06 de diciembre de 2004 se contrajo a determinar: el impuesto al consumo, el impuesto con destino al deporte y la sanción por inexactitud (fls. 46 a 53) pero nada indicó sobre intereses moratorios. Así entonces, el argumento que expresa el demandante es asunto que no corresponde resolver a este proceso pues, además, ello omitiría todos los procedimientos tributarios a que hay lugar.

De hecho, así fue puesto en conocimiento del demandante en el acto que confirmó la liquidación oficial de revisión al numeral 3° de la Resolución No. 000459 de 09 de diciembre de 2005. Pero no puede pretenderse que, con omisión de la actuación de la administración, el juez decida lo que ni siquiera ha sido pedido o discutido previamente en vía administrativa.

### **5.3. Conclusión.**

En suma, se impone anular parcialmente los actos administrativos demandados en nulidad en lo referente a la sanción por inexactitud impuesta en los mismos, toda vez que, como se dejó expuesto con anterioridad, en el caso que nos ocupa, no se endilgó a la accionante desviación u omisión en los hechos declarados sino que, simplemente se trató

<sup>18</sup> Derogado por la Ley 57 de 1887, art. 45 Sustituido por la Ley 57 de 1885 art. 5°

<sup>19</sup> Tribunal Administrativo de Boyacá. Sentencia del 25 de mayo de 2011. Magistrada Ponente: Dra. Clara Elisa Cifuentes Ortiz, expediente No. 1500131330102006-02426-01

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
 Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
 Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

de una diferencia de interpretaciones acerca del momento de la causación del impuesto de consumo, por lo que no procede la imposición de la misma; En lo referente a las demás pretensiones invocadas por la accionante, serán denegadas las mismas por cuanto la parte actora no desvirtuó con los argumentos que expuso en su escrito introductorio la presunción de legalidad del acto acusado en los temas correspondientes a la causación del impuesto al consumo y la competencia de la demandada para establecer pagos relacionados con el impuesto al deporte.

#### 5.4. Costas.

Al respecto debe tenerse en cuenta que el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo establece lo siguiente:

*“ART. 188. **Condena en costas.** 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.”*

Conforme al artículo 365 del CGP., el despacho resolverá en relación con la condena en costas bajo el siguiente supuesto normativo: “Se condenará en costas **a la parte vencida en el proceso**, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.

Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o un amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad mala fe.”

Ahora, atendiendo el concepto de costas procesales que comprende el de agencias en derecho entendidas como los gastos de apoderamiento en que ha incurrido el demandante aún cuando hubiese litigado personalmente, se procederá a su fijación en el presente trámite, conforme lo prescribe el numeral 2º del artículo 365 *ejusdem*; acudiendo para ello a lo establecido en el numeral 1.8 del Acuerdo 1887 de 2003 expedido por el Consejo Superior de la Judicatura modificado por el Acuerdo 222 del mismo año, el cual señala en el artículo sexto del primero de los acuerdos referidos, específicamente en el numeral tercero, que en materia Contenciosa Administrativa, en los procesos de Primera Instancia, en los que la cuantía está definida, se puede fijar por dicho concepto hasta el veinte por ciento (20%) del valor de las pretensiones reconocidas o negadas en la sentencia.

Con base en lo anterior y teniendo en cuenta que prosperan parcialmente las pretensiones, el Despacho se abstiene de condenar en costas.

En contra de la presente providencia proceden los recursos de ley.

Por lo expuesto, EL JUZGADO DOCE ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO JUDICIAL DE TUNJA, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

#### F A L L A :

**PRIMERO.- DECLÁRASE LA NULIDAD PARCIAL** de la Liquidación Oficial de Revisión Sin número de fecha 06 de diciembre de 2004, expedida por el Profesional Especializado del Grupo de Liquidación de la Dirección de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Boyacá, mediante el cual se modificó la Liquidación Privada No. 002 - 0261 del 20 de marzo de 2002, del contribuyente COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO “COLTABACO”, correspondiente a la primera quincena de marzo de 2002, por lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
Radicación No.: 150002331000 – 2006 – 00472 – 00  
Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.  
Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA.

**SEGUNDO.- DECLÁRASE LA NULIDAD PARCIAL** de la Resolución No. 000459 de fecha 09 de diciembre de 2005, expedida por el Director de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Boyacá, mediante la cual se confirma en su totalidad la Liquidación Oficial de Revisión Sin número de fecha 06 de diciembre de 2004, que modificó la Liquidación Privada No. 002 - 0261 del 20 de marzo de 2002, presentada por la contribuyente COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A., correspondiente a la primera quincena de marzo de 2002, por lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

**TERCERO.-** A título de restablecimiento del derecho, DECLÁRESE que es improcedente la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados, conforme lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

**CUARTO.- DENIEGANSE** las demás pretensiones de la demanda, conforme lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

**QUINTO.-** No condenar en costas conforme se expuso en la parte motiva de esta providencia.

En firme, Por secretaría archívese el proceso. Déjese las constancias respectivas.

**Notifíquese y cúmplase,**

Original Firmado Por  
**EDITH MILENA RÁTIVA GARCÍA**  
Juez