

CAUSACIÓN DEL IMPUESTO AL CONSUMO – Rectificación de jurisprudencia. Si bien la sola entrega de los productos en fábrica o su introducción al territorio nacional, cuando se trata de productos extranjeros, causa el impuesto, se deben tener en cuenta eventos posteriores que impiden el consumo, como las devoluciones y destrucción del producto, caso en el cual las mismas no deben hacer parte de la base gravable del tributo / IMPUESTO AL CONSUMO – Hecho generador / CONSUMO – Noción / IMPUESTO AL CONSUMO – Causación / IMPUESTO AL CONSUMO – Repercusión en el consumidor final / OBLIGACIÓN SUSTANCIAL DE PAGAR EL IMPUESTO AL CONSUMO – Afectación por devoluciones y bajas o destrucción de productos / IMPUESTO AL CONSUMO – Contabilización / IMPUESTO AL CONSUMO – Contabilidad del sujeto pasivo. Refleja aspectos como las dadas de baja y las devoluciones de productos (inventarios) para establecer la base gravable del tributo acorde con la estructura del mismo

Si bien la Sala en oportunidades anteriores había expresado que para que se cause el impuesto al consumo, *«basta con la entrega del producto en planta o fábrica para los fines previstos en la norma, acto en el que se entiende implícito el consumo»*, en esta oportunidad considera necesario analizar la estructura del mencionado tributo, frente a los eventos aquí cuestionados, esto es, las devoluciones y destrucción o productos dados de baja, en los siguientes términos: La Ley 223 de 1995 unificó la regulación del impuesto al consumo y, concretamente para el caso que acá se analiza, en el artículo 186 *ibidem* previó que el hecho generador *«Está constituido por el consumo en el territorio nacional de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas»*. En esas condiciones, el consumo *«corresponde al elemento de la realidad que manifiesta la capacidad contributiva a partir de la cual puede describirse la acción que genera el nacimiento de la obligación tributaria sustancial»*. No obstante lo anterior, la ley asoció la *causación* del impuesto a un acto anterior al consumo, como es la *«entrega»* de los productos en fábrica o en planta para su distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo, y la *«introducción al país»* de los productos importados. Al respecto, la Sala ha precisado lo siguiente: *«Dentro de esa lógica, **quien realmente paga el tributo es el consumidor final, comoquiera que su valor se incluye entre el que se paga por el producto adquirido, es decir que lo asume vía precio. Ello obedece al carácter indirecto del impuesto al consumo, indicativo de que, por facilidades de recaudación, el sujeto pasivo de la obligación tributaria no es el mismo titular del hecho gravado y de la capacidad contributiva sujeta al gravamen, sino una persona que, por su situación especial dentro de las distintas relaciones jurídicas y económicas, está en capacidad de repercutir el tributo sobre el titular de la capacidad económica que el legislador quiere gravar»***. (Se resalta). De acuerdo con lo anterior, aunque el consumidor final es sobre quien repercute económicamente el impuesto, en él no recae la calidad de contribuyente o responsable del tributo. Los sujetos pasivos a quienes el legislador identificó como contribuyentes de derecho, esto es, a los productores, importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores, trasladan su carga económica al consumidor final del producto vía precio de venta. Así pues, las situaciones que impiden la comercialización y el consumo del producto por parte de los sujetos pasivos o responsables del tributo, bien sea por razones de salubridad o por ser usual en la práctica comercial, deben verse reflejadas en la carga impositiva que asumen, pues el impuesto pagado no podrá ser recuperado con su venta frente a mercancías que obligatoriamente no estuvieron en el mercado. En esas condiciones no puede ser exigible el pago del impuesto. Por ello, aunque en principio la inexistencia del consumo no afecta la realización del hecho generador del impuesto, la Sala considera que eventos

como las devoluciones y bajas o destrucción de productos pueden afectar la obligación sustancial de pago del tributo, pues no se puede predicar la igualdad en las cargas fiscales cuando el importador o productor asume un gravamen sobre la base de una capacidad contributiva inexistente o ajena a la realidad. En esa medida, para la Sala resulta válido que en dichas situaciones y siempre y cuando estén plenamente demostradas, no sea exigible el pago del tributo al contribuyente. (...) A partir de lo anterior, la Sala advierte que, dada la obligación impuesta al productor y la estructura del tributo analizado, es posible determinar situaciones como devoluciones y dadas de baja de productos que impiden que el consumo se haya efectuado pues, se insiste, el pago del impuesto que hace el productor o fabricante se hace porque el producto será consumido, sin embargo, si este hecho no se verifica, el sujeto pasivo habrá asumido, en el caso de las **dadas de baja o destrucción**, un impuesto que no pudo ser repercutido al consumidor final y, en relación con las **devoluciones de productos**, como lo expuso la demandante, al ingresar nuevamente el producto al inventario, tendría que pagar otra vez el impuesto al consumo cuando vuelva a ser entregado para su distribución, todo lo cual desconoce los principios de equidad y progresividad en los que se funda en sistema tributario. (...) El tratamiento contable refuerza que el pago del tributo que hace el productor o fabricante es una carga que asume anticipadamente pero que recupera posteriormente con la venta del producto, lo cual, en casos como las devoluciones o dadas de baja no se verifica. Resulta relevante indicar que, como lo sostuvo la actora, el literal a) del artículo 194 de la Ley 223 de 1995 impone a los sujetos pasivos del impuesto al consumo una serie de obligaciones (...) En esas condiciones, la contabilidad del sujeto pasivo del impuesto al consumo permite reflejar aspectos como las dadas de bajas y devoluciones de productos (inventarios), para efectos de establecer la base gravable del tributo de manera acorde con su estructura. (...) Por lo antes expuesto, la Sala rectifica la jurisprudencia que, en asuntos anteriores, había considerado que *«[l]a destrucción posterior de parte de la mercancía no incide en la causación del impuesto al consumo, pues ya se había producido la importación de los cigarrillos e incluso la introducción con fines de consumo (...)»*, toda vez que un nuevo análisis de la normatividad que regula el impuesto al consumo, lleva a concluir que si bien la sola entrega de los productos en fábrica o su introducción al territorio nacional, cuando se trata de productos extranjeros, causa el referido gravamen, debe tenerse en cuenta eventos posteriores que impiden el consumo, como las devoluciones y destrucción del producto, caso en el cual no deben hacer parte de la base gravable del tributo.

FUENTE FORMAL: LEY 23 DE 1995 – ARTÍCULO 186 / LEY 23 DE 1995 – ARTÍCULO 187 / LEY 23 DE 1995 – ARTÍCULO 188 / LEY 23 DE 1995 – ARTÍCULO 194 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA – ARTÍCULO 363 / DECRETO 2141 DE 1996 / LEY 1559 DE 2012

NOTA DE RELATORÍA: Sobre el impuesto al consumo se cita la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 28 de agosto de 2014, radicado 25000-23-27-000-2010-00129-01(19350), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

IMPUESTO AL CONSUMO – Cambios de destino. Más que imposibilitar el consumo o la comercialización implican un cambio en el sujeto activo del tributo / REENVÍO – Noción / REENVÍO EN EL IMPUESTO AL CONSUMO – Efectos. Se descuentan del impuesto generado / CAMBIO DE DESTINO DE PRODUCTOS GRAVADOS CON EL IMPUESTO AL CONSUMO – Alcance. No inciden en la liquidación del impuesto / DESCUENTO POR CAMBIO DE DESTINO EN LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO AL CONSUMO – Improcedencia. No existe ninguna disposición legal que lo establezca /

DESCUENTOS DE REENVÍOS EN LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO AL CONSUMO – Procedencia / DESCUENTO DE REENVÍOS EN LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO AL CONSUMO – Objeto / TRASLADO DE PRODUCTOS POR REENVÍOS – Requisitos. Reiteración de jurisprudencia

La Sala advierte que, a diferencia de las devoluciones y bajas de productos, los «cambios de destino» invocados por la actora, más que imposibilitar el consumo o la comercialización implican un cambio en el sujeto activo del tributo, lo cual está regulado por los decretos 2141 de 1996 y 3071 de 1997, reglamentarios de la Ley 223 de 1995. Al respecto, en un caso con supuestos fácticos similares, la Sala precisó que: El Decreto 2141 de 1996 dispone que los sujetos pasivos del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas de producción nacional, deben declarar ante los departamentos o el distrito capital, los despachos, entregas o retiros de productos que realicen en el formulario (MHCP – D.A.F. – 3B) establecido por la Dirección de Apoyo Fiscal del otrora Ministerio de Hacienda. Las declaraciones presentadas deben contener la liquidación privada del impuesto generado y la «información sobre reenvíos cuando haya lugar a ello», los cuales se descuentan del impuesto al consumo generado en el periodo para determinar el impuesto a cargo. Los reenvíos son «las operaciones de traslado de los productos de una entidad territorial (Departamento o Distrito Capital) a otra u otras, **cuando dichos productos han sido declarados inicialmente ante la entidad territorial donde se origina la operación de traslado**». (...) Al incluir reenvíos en las declaraciones tributarias, se requiere que «las operaciones se encuentren debidamente respaldadas en la contabilidad del responsable y que los productos hayan sido declarados y pagados en declaraciones anteriores y se haya efectuado la legalización de la respectiva tornaguía en la entidad territorial de destino». En esas condiciones las operaciones de reenvío tienen como consecuencia que «se descuentan del impuesto generado. Así pues, al incluir reenvíos en la declaración privada, debe restarse el impuesto generado en el periodo, el impuesto que pertenece a una entidad territorial distinta de aquella en que declaró y pagó el impuesto inicialmente». Con base en lo anterior, la Sección concluyó lo siguiente: «Al respecto, la Sala considera que era irrelevante para el caso tratar de comprobar que los reenvíos declarados correspondían a “cambios de destino”, ya que estos no inciden en la liquidación del impuesto al consumo. En efecto, ni la Ley 223 de 1995 ni el Decreto Reglamentario 2141 de 1996 establecen que para determinar el impuesto al consumo a cargo del contribuyente deban restarse los “cambios de destino” de los productos, tanto así que dicho concepto no fue incluido en el formulario elaborado por la Dirección de Apoyo Fiscal. Los artículos 10, 13 y 14 del Decreto 2141 de 1996 únicamente permitieron el descuento de los reenvíos, porque representan impuestos pagados en entidades territoriales en las que no se causó el gravamen y su finalidad es que dichos impuestos sean trasladados a las entidades territoriales a las que realmente pertenecen. En consecuencia, si la ley no consagró un descuento especial por “cambios de destino” y la demandante no declaró en el departamento del Atlántico el impuesto al consumo que en principio se habría generado por los productos trasladados a otras entidades territoriales, hecho que no se discute por las partes, el descuento incluido en las declaraciones privadas por supuesto cambio de destino carece de sustento legal». (...) La jurisprudencia señalada puso de presente que el descuento originado en el traslado de productos de una entidad territorial a otra por reenvíos, es una actividad reglada por el Decreto 2141 de 1996, el cual exige para su procedencia, no sólo que las operaciones estén soportadas en la contabilidad, sino también que el impuesto por los productos haya sido declarado y pagado previamente ante la entidad territorial en la cual se originó el traslado y que se haya legalizado la tornaguía respectiva en la de destino. También es

aplicable el Decreto 3071 de 1997, pues la expedición y legalización de tornaguías es requisito del descuento por traslado de productos por reenvíos, documentos que, a juicio de la Sección, constituyen *«un parámetro válido para determinar la causación del impuesto al consumo y de la participación, puesto que es un documento que autoriza y controla la entrada, salida y movilización de productos gravados, sin el cual las mercancías no pueden retirarse de la fábrica o la planta (artículos 197 de la ley 223 de 1995 y 2 del Decreto 3071 de 1997) »*.

FUENTE FORMAL: DECRETO 2141 DE 1996 – ARTÍCULO 6 / DECRETO 2141 DE 1996 – ARTÍCULO 7 / DECRETO 2141 DE 1996 – ARTÍCULO 10 / DECRETO 2141 DE 1996 – ARTÍCULO 13 / DECRETO 2141 DE 1996 – ARTÍCULO 14 / DECRETO 3071 DE 1997 / LEY 223 DE 1995 – ARTÍCULO 257

SANCIÓN POR INEXACTITUD POR DESCUENTO DE CAMBIOS DE DESTINO IMPROCEDENTES EN LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO AL CONSUMO – Procedencia / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO – Aplicación / SANCIÓN POR INEXACTITUD – Reducción por favorabilidad. Procedencia

En relación con la **sanción por inexactitud**, se observa que la misma es procedente, toda vez que la actora incluyó en su declaración tributaria cambios de destino a los cuales no tenía derecho, que derivaron en un menor impuesto a pagar, lo cual constituye una inexactitud sancionable. No obstante, la Sala considera que en acatamiento del **principio de favorabilidad en materia sancionatoria** establecido en el parágrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, aplicable al caso por virtud de la remisión prevista en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, procede la reducción de la sanción por inexactitud del 160% al 100%, como lo disponen los artículos 287 y 288 de la citada Ley 1819 de 2016. Así pues, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, procede reliquidar la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el determinado privadamente.

FUENTE FORMAL: LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 282 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 287 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 288 / LEY 788 DE 2002 – ARTÍCULO 59 / ORDENANZA 053 DE 2004 DEPARTAMENTO DE BOYACÁ – ARTÍCULO 351

CONDENA EN COSTAS POR PROSPERIDAD PARCIAL DE LA DEMANDA – Facultad del juez para abstenerse de imponerla. Configuración

En cuanto a la condena en costas, el numeral 5 del Código General del Proceso establece que, *«En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión»*. Con fundamento en la anterior disposición, la Sala no condenará en costas, porque si bien se encuentran probadas las relacionadas con el dictamen pericial practicado en esta instancia, fueron sufragadas por las partes de forma proporcional.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 – ARTÍCULO 365 NUMERAL 5

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C, veintidós (22) de febrero de dos mil dieciocho (2018)

Radicación número: 15001-23-33-000-2012-00254-01(20978)

Actor: BAVARIA S.A.

Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 20 de febrero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandante.

ANTECEDENTES

El 12 de marzo de 2009, Bavaria S.A. presentó la declaración del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de producción nacional del período de febrero de 2009, en la cual liquidó un impuesto de \$5.857.660.000¹.

El 10 de septiembre de 2010, la Dirección de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda de Boyacá profirió el Requerimiento Especial 0014, en el cual propuso un mayor impuesto al consumo de \$64.151.294 y una sanción por inexactitud de \$102.642.070², al considerar improcedentes los valores negativos registrados en la declaración del impuesto al consumo, que corresponden a cambios de destino, bajas y devoluciones de productos que no reúnen los requisitos legales y contrarían la normativa sobre control y transporte de mercancía.

¹ Fl. 101, c.d.

² Fls. 119 a 124 c.p.

El 20 de junio de 2011, la Oficina de Liquidación de la Dirección de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda de Boyacá expidió la Liquidación Oficial de Revisión 0004³, que confirmó el requerimiento especial mencionado.

La contribuyente presentó oportunamente recurso de reconsideración⁴, el cual fue decidido mediante la Resolución 240 del 17 de mayo de 2012⁵, emitida por la Directora de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda de Boyacá, en el sentido de confirmar la liquidación oficial de revisión recurrida.

DEMANDA

BAVARIA S.A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó que se anulen la liquidación oficial de revisión y la resolución que decidió el recurso de reconsideración interpuesto. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare *«que por el mes de febrero de 2.009 la sociedad no adeuda suma alguna por concepto de impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos en el Departamento de Boyacá»*.

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos: 6º, 29 y 83 de la Constitución Política;
- Artículos 647, 683, 772 y 777 del Estatuto Tributario Nacional;
- Artículos 185, 186, 188, 194 y 197 de la Ley 223 de 1.995;
- Artículos 13, 14 y 23 del Decreto 2141 de 1.996 y,
- Artículos 3º, 8º y 16 del Decreto 3071 de 1.997.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Dijo que la Administración violó el espíritu de justicia y los principios de eficiencia y buena fe, porque tuvo los elementos de juicio necesarios para modificar su actuación y los desconoció al rechazar las pruebas aportadas y denegar las solicitadas, lo cual obstaculizó el ejercicio del derecho de defensa.

Con fundamento en las normas que regulan el impuesto al consumo señaló que: i) el hecho generador del impuesto es el consumo de productos gravados en las

³ Fls. 40 a 46 c.p.

⁴ Fls. 155 a 159 c.p.

⁵ Fls. 47 a 53 c.p.

jurisdicciones territoriales, ii) el impuesto se causa con la entrega de los productos en fábrica o en planta para distribución, venta, publicidad, promoción, etc. y, iii) conforme al artículo 23 del Decreto 2141 de 1996, entre las obligaciones de los sujetos pasivos o responsables del tributo se encuentra la de llevar la contabilidad con un sistema que permita determinar los factores necesarios para fijar la base gravable del impuesto, como son las entregas de productos, despachos y retiros, entre otros.

Explicó que la contabilidad del productor es prueba de los datos declarados, los cuales corresponden al resultado de la cuenta contable del impuesto a favor de cada entidad territorial y, por ello, no son deducciones, pues lo que hace el productor es mostrar el resultado de la cuenta que está obligado a llevar.

Indicó que la Administración adicionó el impuesto declarado por el mes de febrero de 2009, en cuantía de \$64.151.000, con base en que los descuentos efectuados por cambio de destino debieron cumplir las exigencias de los artículos 13 y 14 del Decreto 2141 de 1996, porque asumió que los movimientos realizados son reenvíos, a pesar de que se trata de cambios de destino, pues los productos no fueron declarados en el departamento de Boyacá y, además, dicha cifra incluye el impuesto de productos dados de baja, devoluciones y otros.

Sostuvo que el artículo 8º del Decreto 3071 de 1997 proporciona los elementos para calificar el movimiento de productos gravados, al definir la tornaguía de movilización o la de reenvío, pues la primera comprende el movimiento entre entidades territoriales, en tanto la segunda exige que los productos hayan sido declarados ante la respectiva entidad territorial.

Alegó que la Administración adicionó el impuesto sin discriminar los conceptos sobre los cuales recayó esa decisión y presumió que los movimientos de producto eran reenvíos, a pesar de que legalmente no podían clasificarse así, pues los productos transportados no fueron declarados ante la entidad territorial como lo ordenan los artículos 13 y 14 del Decreto 2141 de 1996 y 8 del Decreto 3071 de 1997. Que, por ello, la Administración violó las anteriores disposiciones, pues le dio el tratamiento de reenvío a movimientos que correspondían a cambios de destino, a bajas de productos y a devoluciones, lo cual fue discriminado en el anexo de la respuesta al requerimiento.

Anotó que, para demostrar la veracidad de los datos consignados en la declaración tributaria frente a los registros contables, la sociedad solicitó una inspección contable y la revisión del archivo físico de las tornaguías expedidas por el Departamento, para cruzarlas con las facturas, lo cual no fue atendido por la demandada.

Destacó que legalmente la tornaguía es un documento de control de transporte, al que ninguna disposición le asigna calidad de documento de fiscalización o de generación de impuesto, como equivocadamente lo sostiene la Administración.

Argumentó que por la pérdida de las calidades exigidas por las autoridades sanitarias para el consumo de los productos se les debe obligatoriamente dar de baja, lo cual hace que desaparezca uno de los elementos constitutivos del impuesto, como es el consumo y que se justifique el descuento, y que el artículo 188 de la Ley 223 de 1995 prevé que el impuesto se causa en el momento en que sale de fábrica, antes de conocer que la situación de baja se iba a presentar.

Adujo que no se puede considerar que la causación del impuesto al consumo genera automáticamente el impuesto a favor de la entidad territorial o de destino cuando el producto sale para venta o distribución, porque si no se presenta la totalidad de los elementos del tributo no existe obligación de pagarlo, lo cual faculta el descuento del valor de una obligación que no se causó porque no se realizaron todos los elementos que la tipifican.

Expuso que la empresa registró en su contabilidad la minoración del impuesto de los productos dados de baja, como se relacionó en los anexos de la respuesta a los requerimientos de la Administración, y que del mismo modo se procedió con los productos devueltos, puesto que estos regresan a la bodega y engrosan nuevamente el inventario. Advirtió que al negar el descuento por devolución se impone el gravamen dos veces sobre el mismo producto: una vez cuando sale y es devuelto y otra vez cuando vuelve a salir nuevamente vendido.

Solicitó que se acepten los descuentos señalados, para lo cual adjuntó como prueba, el certificado de revisor fiscal sobre la contabilización del impuesto y los descuentos efectuados.

Alegó que la sociedad registró debidamente los datos declarados, pues consideró que el impuesto causado por productos que fueron objeto de cambio de destino no le correspondía al Departamento de Boyacá, sino a los departamentos donde finalmente se realizó el consumo. Aclaró, además, que tampoco procedía el pago de impuesto por productos dados de baja y de los productos devueltos y que la diferencia de criterios es causal de exoneración de la sanción.

Por lo anterior, argumentó que la sociedad no incurrió en los supuestos de imposición de la sanción por inexactitud, pues no incluyó en la declaración datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, ni usó maniobras fraudulentas para disminuir el impuesto a cargo.

OPOSICIÓN

La entidad demandada no contestó la demanda.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Boyacá negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Sostuvo que resulta indiferente el lugar de consumo o distribución de productos gravados, porque el hecho generador del tributo ocurre con la entrega del producto en planta o en fábrica y omitir esta obligación, descontando de la base gravable productos que fueron dirigidos hacia otro destino, no excusa al demandante de pagar el impuesto causado sobre el producto entregado en la planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para su publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo.

Indicó que resulta desacertado considerar la tornaguía como un simple medio de control de transporte, pues es un documento que sirve para evitar la evasión del impuesto y así lo ha considerado la jurisprudencia de la Sección Primera del Consejo de Estado, al respecto transcribió apartes de la sentencia del 22 de abril de 2009, Exp. 5546, M.P. Dra. Olga Inés Navarrete.

Precisó que, si los productos que la actora descontó de la base gravable fueron objeto de movilización, tal operación debía estar autorizada por la entidad

competente mediante la expedición de la tornaguía correspondiente, documento que la sociedad no demostró haber solicitado.

Anotó que la otra prueba para establecer la procedencia de las deducciones aplicadas es la contabilidad, y que, si bien la demandante solicitó ante la Secretaría de Hacienda la práctica de una inspección contable y le fue negada, a la actora le correspondía la carga de la prueba y, por tal motivo, debió aportar copia de los libros y de las entregas efectuadas en planta o fábrica para el período de febrero de 2009.

Respecto de la sanción por inexactitud consideró que se dan los supuestos para su aplicación, pues la actuación de la actora no está justificada por una discrepancia conceptual de la normativa que reglamenta la causación del impuesto al consumo, la cual es clara, concreta y está soportada en la jurisprudencia del Consejo de Estado.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia por las siguientes razones:

Señaló que, aunque la causación está determinada por la entrega del producto en fábrica, ello no significa que el monto de dicha causación determine el valor del impuesto a pagar a determinada entidad territorial.

Afirmó que la base mensual del impuesto al consumo la determina el saldo de la cuenta respectiva al final de cada vigencia fiscal, la cual contiene los movimientos del producto cuyo impuesto fue causado al salir de fábrica, menos despachos, retiros, bajas etc.

Adujo que los cambios de destino o los reenvíos sí disminuyen el impuesto para la entidad territorial de donde sale el producto y aumenta el impuesto al departamento de destino de la respectiva movilización y que, en este caso, está demostrado mediante el certificado del revisor fiscal y los soportes contables aportados al proceso, que la causación ocurrida cuando los productos salieron con destino a Boyacá se afectó con los cambios de destino realizados durante la vigencia en discusión.

Consideró que no hay lugar a presumir que la obligación tributaria se perfeccionó con el consumo posterior de los productos, pues se destruyeron por disposición de la normativa ambiental.

Alegó que la contabilidad de la empresa desvirtúa la presunción del artículo 188 de la Ley 223 de 1995, y que al no existir consumo es inaceptable exigir el pago del impuesto, lo cual constituye pago de lo no debido.

En relación con la afirmación del Tribunal, según la cual la sociedad no demostró haber solicitado la tornaguía respectiva ante la Administración, manifestó que el argumento carece de respaldo, pues las normas disponen que quien está obligado a expedirlas es la entidad departamental. Agregó que con ocasión de la respuesta al requerimiento y del recurso de reconsideración solicitó al departamento que revisara su archivo de tornaguías para confrontar con los números de facturas o documentos contables, lo cual fue desatendido por la Administración.

Señaló que la actitud del Departamento frente a las solicitudes de pruebas elevadas constituye una violación al derecho de defensa y al debido proceso y que la Administración no demostró que los movimientos de productos correspondieran a reenvíos y no a movilizaciones, como se argumentó a lo largo del proceso.

Concluyó que los soportes aportados constituyen prueba de que las cifras registradas en la declaración están registradas contablemente y sirven para desvirtuar la adición del impuesto hecha por la Administración.

Adujo que no se configura la sanción por inexactitud, porque las operaciones cuestionadas están soportadas contablemente y no se declararon datos errados, ni se omitieron cifras para obtener el descuento, por lo cual no se tipifican las conductas previstas en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expuesto en la demanda y en el recurso de apelación.

La **demandada** no se pronunció en esta etapa del proceso.

El **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala determinar la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales el departamento de Boyacá liquidó un mayor impuesto al consumo a Bavaria S.A., correspondiente al periodo febrero del año gravable 2009.

La controversia se concreta en establecer si la actora podía disminuir la base gravable del impuesto al consumo del periodo gravable antes mencionado, con los valores registrados por devoluciones, productos dados de baja y cambio de destino.

Pues bien, es un hecho no discutido entre las partes que la causación del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas lo determina la «*entrega*» que realiza el productor en planta o fábrica para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina al autoconsumo, tal como lo prevé el artículo 188 de la Ley 223 de 1995, así:

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

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

Ahora bien, con base en la causación establecida por el legislador para el tributo en cuestión, el *a quo* acogió el criterio expuesto por el departamento demandado, para señalar que el artículo 188 de la Ley 223 de 1995 «*ofrece tal nivel de claridad que no hay lugar entonces, a predicar interpretación diferente, desprendiéndose además de dicha disposición que lo que ocurra con el producto después de su*

[entrega] en fábrica, por modo alguno afecta o tiene el mérito de modificar su causación⁶».

Si bien la Sala en oportunidades anteriores había expresado que para que se cause el impuesto al consumo⁷, *«basta con la entrega del producto en planta o fábrica para los fines previstos en la norma, acto en el que se entiende implícito el consumo»⁸*, en esta oportunidad considera necesario analizar la estructura del mencionado tributo, frente a los eventos aquí cuestionados, esto es, las devoluciones y destrucción o productos dados de baja, en los siguientes términos⁹:

La Ley 223 de 1995 unificó la regulación del impuesto al consumo¹⁰ y, concretamente para el caso que acá se analiza, en el artículo 186 *ibidem* previó que el hecho generador *«Está constituido por el consumo en el territorio nacional de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas»*.

En esas condiciones, el consumo *«corresponde al elemento de la realidad que manifiesta la capacidad contributiva a partir de la cual puede describirse la acción que genera el nacimiento de la obligación tributaria sustancial¹¹»*.

No obstante lo anterior, la ley asoció la *causación* del impuesto a un acto anterior al consumo, como es la *«entrega»* de los productos en fábrica o en planta para su distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo, y la *«introducción al país»* de los productos importados.

Al respecto, la Sala ha precisado lo siguiente:

«Dentro de esa lógica, quien realmente paga el tributo es el consumidor final, comoquiera que su valor se incluye entre el que se paga por el producto adquirido, es decir que lo asume vía precio.»

⁶ Fl. 621 vto.

⁷ Bien sea para el caso de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas; de licores, vinos aperitivos y similares y al impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco, regulados en los artículos 185 a 223 de la Ley 223 de 1995.

⁸ Sentencia de 3 de diciembre de 2009, Exp. 16527, reiterada en la sentencia de 28 de junio de 2010, Exp. 14858, entre muchas otras.

⁹ Exp. 19350, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁰ Esta regulación ha tenido reformas mediante la Ley 788 de 2002 y 1111 de 2006, pero de tipo cuantitativo.

¹¹ En similar sentido se pronunció la Sección en sentencia del 28 de agosto de 2014, Exp. 19350, C.P: Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

(...)

*Ello obedece al carácter indirecto del impuesto al consumo, indicativo de que, **por facilidades de recaudación, el sujeto pasivo de la obligación tributaria no es el mismo titular del hecho gravado y de la capacidad contributiva sujeta al gravamen, sino una persona que, por su situación especial dentro de las distintas relaciones jurídicas y económicas, está en capacidad de repercutir el tributo sobre el titular de la capacidad económica que el legislador quiere gravar***¹²». (Se resalta).

De acuerdo con lo anterior, aunque el consumidor final es sobre quien repercute económicamente el impuesto, en él no recae la calidad de contribuyente o responsable del tributo. Los sujetos pasivos a quienes el legislador identificó como contribuyentes de derecho, esto es, a los productores, importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores¹³, trasladan su carga económica al consumidor final del producto vía precio de venta.

Así pues, las situaciones que impiden la comercialización y el consumo del producto por parte de los sujetos pasivos o responsables del tributo, bien sea por razones de salubridad o por ser usual en la práctica comercial, deben verse reflejadas en la carga impositiva que asumen, pues el impuesto pagado no podrá ser recuperado con su venta frente a mercancías que obligatoriamente no estuvieron en el mercado. En esas condiciones no puede ser exigible el pago del impuesto.

Por ello, aunque en principio la inexistencia del consumo no afecta la realización del hecho generador del impuesto, la Sala considera que eventos como las devoluciones y bajas o destrucción de productos pueden afectar la obligación sustancial de pago del tributo, pues no se puede predicar la igualdad en las cargas fiscales cuando el importador o productor asume un gravamen sobre la base de una capacidad contributiva inexistente o ajena a la realidad.

En esa medida, para la Sala resulta válido que en dichas situaciones y siempre y cuando estén plenamente demostradas, no sea exigible el pago del tributo al contribuyente.

¹² Sentencia del 28 de agosto de 2014, Exp. 19350.

¹³ L. 223/95. Art. 187.

En todo caso, resulta del caso resaltar, que hechos como los que se discuten en este proceso, no han sido ajenos al legislador, pues en la exposición de motivos del Proyecto de Ley 122 de 2010 Cámara¹⁴, que posteriormente dio lugar a la Ley 1559 de 2012¹⁵, se sostuvo lo siguiente:

«Como la relación jurídica con todos los contribuyentes consumidores es compleja, se instituye una causación frente a un presupuesto de hecho distinto del hecho generador que es apenas la salida de fábrica o la importación, según el caso. Dicho de otra forma, el responsable participa o está relacionado con el hecho generador pero no es su titular, porque fábrica o importa lo que se consumirá, simplemente, ya que no es el titular de la capacidad económica que se pretende gravar, ni realiza los consumos cuyos efectos se pretenden gravar o desestimular.

Esa fue la razón para que los artículos 188, 204 y 209 de la misma ley establecieran, en el caso de cervezas, licores, y cigarrillos, una causación anticipada (sin darse el hecho generador). (...) En los tres casos, cervezas, licores y cigarrillos, primero se consagra el hecho generador como consumo y en los artículos posteriores la causación como la entrega en fábrica o en planta para su distribución. (...).

*Siempre fue esa la intención del legislador y continúa siéndolo, el que la carga económica del impuesto al consumo sea a cargo del consumidor y no de los productores, ni los importadores ni los distribuidores; pero por eficiencia de recaudo, **la causación** y consecuentemente el pago por cuenta de un futuro consumo que se dé de los productos, se traslade ese impuesto hasta el consumidor, cuando se cumpla **el hecho generador**; y así lo recoge el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en sus cuatro conceptos, de los años 2002, 2005, 2008 y 2009; (...).*

La función de control que se entrega a los fabricantes, importadores y solidariamente a los distribuidores, junto con la responsabilidad de pago; tiene su origen en que los productos se vendían en los estancos o eran intervenidos y en algunos casos en régimen de monopolio. Al estanco había que acudir para la

¹⁴ A estos antecedentes legislativos se hizo referencia en la sentencia del 28 de agosto de 2014, Exp. 19350, antes citada.

¹⁵ «Por medio de la cual se define la base gravable para efecto del impuesto de industria y comercio para productos gravados con el impuesto al consumo».

*compra y ese era el momento en que se cobraba el tributo. En la actualidad, claramente, no se gravan las actividades de fabricación, importación o distribución porque no lo dice así el hecho generador. **Dado que se grava el consumo; las devoluciones sin consumir, los reenvíos y los reintegros se descuentan, pero no los hurtos y, por la misma razón, se gravan los autoconsumos por el responsable**».* (Se subraya y resalta).

A partir de lo anterior, la Sala advierte que, dada la obligación impuesta al productor y la estructura del tributo analizado, es posible determinar situaciones como devoluciones y dadas de baja de productos que impiden que el consumo se haya efectuado pues, se insiste, el pago del impuesto que hace el productor o fabricante se hace porque el producto será consumido, sin embargo, si este hecho no se verifica, el sujeto pasivo habrá asumido, en el caso de las **dadas de baja o destrucción**, un impuesto que no pudo ser repercutido al consumidor final y, en relación con las **devoluciones de productos**, como lo expuso la demandante, al ingresar nuevamente el producto al inventario, tendría que pagar otra vez el impuesto al consumo cuando vuelva a ser entregado para su distribución, todo lo cual desconoce los principios de equidad y progresividad en los que se funda en sistema tributario¹⁶.

Ahora bien, con fundamento en los Conceptos Técnicos de Contaduría y en relación con el manejo contable de este impuesto, la Sala ha precisado que:

«(...) la autoridad técnica contable [Consejo Técnico de la Contaduría] precisó en el Concepto 009 de 2009, que el impuesto al consumo constituye “un anticipo pagado, que va a ser recuperado cuando se efectúe la venta al consumidor final” y que, por lo mismo, el distribuidor debe registrar contablemente como un activo en la cuenta 1330 “anticipos y avances” subcuenta “otros”, ya que es un tercero y no el Estado quien recibe el dinero que posteriormente es cobrado también a otro tercero.

Según el mismo concepto, el productor o fabricante debe entregar el impuesto al Estado, por lo que debe tratar el impuesto contablemente como un pasivo clase 2 grupo 24 impuestos, gravámenes y tasas cuenta 2464- licores, cervezas y cigarrillos, dado que “es un pasivo que se convierte en cuenta corriente, pues por

¹⁶ C.P. Art. 363

una parte es un saldo a favor del Estado y por el otro lado se recupera con la venta al distribuidor¹⁷».

El tratamiento contable refuerza que el pago del tributo que hace el productor o fabricante es una carga que asume anticipadamente pero que recupera posteriormente con la venta del producto, lo cual, en casos como las devoluciones o dadas de baja no se verifica.

Resulta relevante indicar que, como lo sostuvo la actora, el literal a) del artículo 194 de la Ley 223 de 1995¹⁸ impone a los sujetos pasivos del impuesto al consumo una serie de obligaciones, entre ellas, por ser la que interesa al caso concreto, la siguiente:

«Art. 194. Obligaciones de los responsables o sujetos pasivos. Los productores e importadores de productos gravados con el impuesto al consumo de que trata este Capítulo tienen las siguientes obligaciones:

a) Llevar un sistema contable que permita verificar o determinar los factores necesarios para establecer la base de liquidación del impuesto, el volumen de producción, el volumen de importación, los inventarios, y los despachos y retiros. Dicho sistema también deberá permitir la identificación del monto de las ventas efectuadas en cada departamento y en el Distrito Capital de Santafé de Bogotá, según facturas de venta prenumeradas y con indicación del domicilio del distribuidor. Los distribuidores deberán identificar en su contabilidad el monto de las ventas efectuadas en cada departamento y en el Distrito Capital de Santafé de Bogotá, según facturas de venta prenumeradas». (Se resalta).

En esas condiciones, la contabilidad del sujeto pasivo del impuesto al consumo permite reflejar aspectos como las dadas de bajas y devoluciones de productos (inventarios), para efectos de establecer la base gravable del tributo de manera acorde con su estructura.

¹⁷ Sentencia del 28 de agosto de 2014, Exp. 19350.

¹⁸ En similar sentido, se establece en el Decreto 2141 de 1996, «Por el cual se reglamentan los capítulos VII, VIII, IX, X y XI, el artículo 257 de la Ley 223 de 1995 y se dictan otras disposiciones», lo siguiente: «Artículo 23. Sistema contable. En desarrollo de los artículos 194 literal a) y 215 literal b) de la Ley 223 de 1995, los sujetos pasivos o responsables de productos gravados con impuestos departamentales al consumo, según corresponda, deberán llevar cuentas de acuerdo con lo estipulado en el Plan Único de Cuentas, PUC, discriminadas en tal forma que permitan identificar el volumen de producción o importación, las compras de productos nacionales y extranjeros, las entregas, despachos o retiros por cada entidad territorial, la base gravable de liquidación del impuesto, el valor del impuesto, llevando por separado el valor de los impuestos sobre productos nacionales, el valor de los impuestos sobre productos extranjeros pagado al Fondo-Cuenta, y los valores de impuestos que corresponda a cada entidad territorial».

Por lo antes expuesto, la Sala rectifica la jurisprudencia que, en asuntos anteriores, había considerado que «[l]a destrucción posterior de parte de la mercancía no incide en la causación del impuesto al consumo, pues ya se había producido la importación de los cigarrillos e incluso la introducción con fines de consumo (...)»¹⁹, toda vez que un nuevo análisis de la normatividad que regula el impuesto al consumo, lleva a concluir que si bien la sola entrega de los productos en fábrica o su introducción al territorio nacional, cuando se trata de productos extranjeros, causa el referido gravamen, debe tenerse en cuenta eventos posteriores que impiden el consumo, como las devoluciones y destrucción del producto, caso en el cual no deben hacer parte de la base gravable del tributo.

Caso concreto

Las partes discuten la inclusión de cifras negativas en la declaración del impuesto al consumo correspondiente a febrero de 2009, por concepto de bajas, devoluciones y cambios de destino, por la suma de \$64.151.294, los cuales fueron discriminados, así²⁰:

Regl ón	Produ cto	Cambio de destino	Bajas	Devolu ción	Venta	Fact uras anula das	Traslado de centro	Total en discusión
2	Águila L.		(1.559.14 7)					(1.559.147)
9	Águila Lta.	(14.978. 077	(47.315)	(19.158)	1.3515 10	8.708		(13.684.33 1)
10	Águila Lta.						(35.166)	(35.166)
39	Club C.	(331.204)	(5.662.)		271.75 7			(65.108)
50	Coste ña		(1.587)					(1.587)
54	Coste	(29.378.					(14.942.6	(44.320.77

¹⁹ Sentencia del 4 de febrero de 2010, Exp. 17273.

²⁰ Fls. 721 a 757 del c.p. Se toma este cuadro que hace parte del dictamen pericial practicado en esta instancia, por ser ilustrativo de las modificaciones propuestas en los actos administrativos demandados.

	ñita	075)					94)	0)
66	Poker		(5.438)	(3.807)				(9.245)
67	Águila R.	(6.777.2 63)	(5.802)				5.570.35 3	(1.212.712)
79	Redds		(3.029.62 9)					(3.029.629)
81	Poker T	(233.599)						(233.599)
Total		(51.689. 217)	(4.654.57 9)	(22.965)	1.623. 267	8.708	(9.407.50 7)	(64.151.29 4)

En relación con las bajas y las devoluciones de productos, la actora argumentó que la obligación tributaria no se perfeccionó por la falta de consumo, concepto que, a su juicio, constituye el hecho generador del tributo y que está debidamente demostrado en la contabilidad de la compañía.

Por su parte, en la actuación demandada, la Administración²¹ sostuvo que el impuesto se causó cuando el productor hizo entrega de los productos en fábrica o en planta para fines de consumo y que, a partir de ese momento, nació la obligación de liquidar y pagar el tributo, así el consumo no se haya materializado, por lo cual las devoluciones y bajas de productos no constituyen deducciones que puedan revertir la causación del impuesto²².

Como se explicó, la Sala considera que las devoluciones y las bajas registradas como valores negativos en la declaración del impuesto al consumo del periodo en discusión, imposibilitan la comercialización y el consumo de productos gravados.

En tal sentido, la resolución que resolvió el recurso de reconsideración señaló, en relación con las bajas y las devoluciones de producto, que «*se encuentran justificadas en la documentación anexa con el recurso los registros contables de tales deducciones*»²³, lo cual fue reafirmado en el certificado de revisor fiscal aportado con la demanda²⁴ y no controvertido por la entidad demandada.

²¹ Liquidación oficial de revisión – fls. 44 y 45 del c.p.

²² Fl. 153 – Liquidación Oficial de Revisión.

²³ Fl. 50 del c.p.

²⁴ Fl. 38 del c.p.

La Sala mediante auto del 8 de septiembre de 2016²⁵, en uso de la facultad prevista en el inciso 2º del artículo 213 del C.P.A.C.A., decretó de oficio una prueba pericial con el fin de establecer, en términos generales y para efectos de las devoluciones y bajas de productos, si dichas operaciones constan en la contabilidad de la demandante, con número de factura, fecha de expedición, descripción y cantidad del producto, base del impuesto e impuesto a cargo pagado.

La perito realizó un cuadro detallado que muestra los datos antes indicados en relación con las devoluciones y dadas de baja, de lo cual se destaca que los valores del impuesto al consumo pagado coinciden con los que fueron restados de la base gravable del tributo por el periodo cuestionado. La auxiliar de la justicia concluyó que *«los registros contables de la empresa BAVARIA S.A. reflejan la totalidad de sus transacciones y se ajustan a las normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia²⁶»*.

Además se advierte que los hechos en que se fundamentaron las dadas de baja de productos no fueron cuestionados por la Administración.

De lo anterior se concluye que las devoluciones y bajas registradas como valores negativos en la declaración del impuesto al consumo de febrero de 2009 constituyen situaciones debidamente comprobadas sobre las cuales la obligación tributaria de pago del tributo no se concretó y, por lo tanto, no forman parte de la base gravable del impuesto a pagar.

Cambios de destino

La actora ha sostenido que *«el departamento presume que todos los movimientos cuyo impuesto fue adicionado son reenvíos pero ignora que desde la iniciación de la investigación la sociedad informó que no solo reenvíos sino simples cambios de destino ya que los productos no habían sido declarados antes ese Departamento (...)»*.

Agregó que los cambios de destino estaban amparados en tornaguías de movilización y no de reenvío, pues esta última no era procedente porque los

²⁵ Fls. 691 a 694

²⁶ Fl. 575 del c.p.

productos no fueron declarados y que, para demostrar la causación del impuesto, se debe acudir a la contabilidad del productor.

La Sala advierte que, a diferencia de las devoluciones y bajas de productos, los «*cambios de destino*» invocados por la actora, más que imposibilitar el consumo o la comercialización implican un cambio en el sujeto activo del tributo, lo cual está regulado por los decretos 2141 de 1996²⁷ y 3071 de 1997²⁸, reglamentarios de la Ley 223 de 1995.

Al respecto, en un caso con supuestos fácticos similares²⁹, la Sala precisó que:

- El Decreto 2141 de 1996 dispone que los sujetos pasivos del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas de producción nacional, deben declarar ante los departamentos o el distrito capital, los despachos, entregas o retiros de productos que realicen³⁰ en el formulario (MHCP – D.A.F. – 3B³¹) establecido por la Dirección de Apoyo Fiscal del otrora Ministerio de Hacienda³².
- Las declaraciones presentadas deben contener la liquidación privada del impuesto generado y la «*información sobre reenvíos cuando haya lugar a ello*³³», los cuales se descuentan del impuesto al consumo generado en el periodo para determinar el impuesto a cargo.
- Los reenvíos son «*las operaciones de traslado de los productos de una entidad territorial (Departamento o Distrito Capital) a otra u otras, cuando dichos productos han sido declarados inicialmente ante la entidad territorial donde se origina la operación de traslado*³⁴». (Se resalta).
- Al incluir reenvíos en las declaraciones tributarias, se requiere que «*las operaciones se encuentren debidamente respaldadas en la contabilidad del responsable y que los productos hayan sido declarados y pagados en*

²⁷ «Por el cual se reglamentan los capítulos VII, VIII, IX, X y XI, el artículo 257 de la Ley 223 de 1995, y se dictan otras disposiciones».

²⁸ «Por medio del cual se reglamenta el Sistema Único Nacional de control de transporte de productos gravados con impuesto al consumo y se dictan otras disposiciones».

²⁹ Sentencia del 31 de julio de 2014, Exp. 19801 C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³⁰ D. 2141/96 Art. 6°.

³¹ R. 1462/97.

³² D.2141/96 Art. 7°.

³³ D.2141/96 Art. 10.

³⁴ D. 2141/96 Art. 13.

declaraciones anteriores y se haya efectuado la legalización de la respectiva tornaguía en la entidad territorial de destino³⁵».

- En esas condiciones las operaciones de reenvío tienen como consecuencia que «se descuentan del impuesto generado. Así pues, al incluir reenvíos en la declaración privada, debe restarse el impuesto generado en el periodo, el impuesto que pertenece a una entidad territorial distinta de aquella en que declaró y pagó el impuesto inicialmente».

Con base en lo anterior, la Sección concluyó lo siguiente³⁶:

«Al respecto, la Sala considera que era irrelevante para el caso tratar de comprobar que los reenvíos declarados correspondían a “cambios de destino”, ya que estos no inciden en la liquidación del impuesto al consumo.

En efecto, ni la Ley 223 de 1995 ni el Decreto Reglamentario 2141 de 1996 establecen que para determinar el impuesto al consumo a cargo del contribuyente deban restarse los “cambios de destino” de los productos, tanto así que dicho concepto no fue incluido en el formulario elaborado por la Dirección de Apoyo Fiscal.

Los artículos 10, 13 y 14 del Decreto 2141 de 1996 únicamente permitieron el descuento de los reenvíos, porque representan impuestos pagados en entidades territoriales en las que no se causó el gravamen y su finalidad es que dichos impuestos sean trasladados a las entidades territoriales a las que realmente pertenecen.

En consecuencia, si la ley no consagró un descuento especial por “cambios de destino” y la demandante no declaró en el departamento del Atlántico el impuesto al consumo que en principio se habría generado por los productos trasladados a otras entidades territoriales, hecho que no se discute por las partes, el descuento incluido en las declaraciones privadas por supuesto cambio de destino carece de sustento legal». (Se subraya).

³⁵ D. 2141/96 Art. 14.

³⁶ Ibidem 33.

La jurisprudencia señalada puso de presente que el descuento originado en el traslado de productos de una entidad territorial a otra por reenvíos, es una actividad reglada por el Decreto 2141 de 1996, el cual exige para su procedencia³⁷, no sólo que las operaciones estén soportadas en la contabilidad, sino también que el impuesto por los productos haya sido declarado y pagado previamente ante la entidad territorial en la cual se originó el traslado y que se haya legalizado la tornaguía respectiva en la de destino.

También es aplicable el Decreto 3071 de 1997, pues la expedición y legalización de tornaguías³⁸ es requisito del descuento por traslado de productos por reenvíos, documentos que, a juicio de la Sección³⁹, constituyen «*un parámetro válido para determinar la causación del impuesto al consumo y de la participación, puesto que es un documento que autoriza y controla la entrada, salida y movilización de productos gravados, sin el cual las mercancías no pueden retirarse de la fábrica o la planta (artículos 197 de la ley 223 de 1995 y 2 del Decreto 3071 de 1997)*⁴⁰».

En cuanto a los requisitos aludidos para el traslado de productos por reenvíos, la Sala observa que en el proceso no se controvierten los registros contables de las operaciones registradas como «*cambios de destino*» por Bavaria S.A.

En la declaración del impuesto del periodo en discusión, presentada el 12 de marzo de 2009 en el formulario en MHCP-D.A.F.-3B⁴¹, la actora registró en los renglones 9, 39, 54, 67 y 81 la suma negativa de \$51.698.217 por «*cambios de destino*», concepto debidamente registrado en su contabilidad, aspecto que tampoco fue cuestionado por la Administración.

En relación con la declaración y pago previo de las operaciones ante la entidad territorial en la cual se originó el traslado, es un hecho aceptado por la actora en la demanda que los productos no fueron declarados ante el departamento de Boyacá, al argumentar que los productos se movilizaron con tornaguías de

³⁷ D. 2141/96 Art. 14.

³⁸ El artículo 3º del Decreto 3071 de 1997 estableció que las tornaguías son el certificado único nacional que expiden las autoridades departamentales para autorizar y controlar la entrada, salida y movilización de productos gravados con impuestos al consumo, entre entidades territoriales que sean sujetos activos del impuesto, o dentro de las mismas, cuando sea del caso

³⁹ Sentencia del 5 de octubre de 2016, Exp. 19867, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁴⁰ Cfr. sentencias del 6 de diciembre de 2012, Exp. 18965 y de 24 de enero de 2013, Exp. 18982, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

⁴¹ FI. 101 del c.p.

movilización y no de reenvío, la cual no procedía para los cambios de destino, porque los productos no fueron declarados ante la de la entidad demandada⁴².

De otro lado, la actora sostuvo que el departamento demandado no practicó las pruebas para confrontar los registros de tornaguías de movilización con la contabilidad de la compañía, lo que a su juicio era necesario para demostrar que el transporte de productos se realizó amparado por dicho documento.

Al respecto, la Sala reitera⁴³ que resulta irrelevante *«comprobar que los reenvíos declarados correspondían a “cambios de destino” ya que estos no inciden en la liquidación del impuesto al consumo»*. Lo anterior, por cuanto la normativa aplicable⁴⁴ no prevé que del impuesto a pagar se puedan detraer los *«cambios de destino»*, pues lo que permitió fue el descuento de reenvíos, que representan impuestos pagados en entidades territoriales en las que no se causó el gravamen, cuya finalidad es que tales tributos se trasladen a los sujetos activos a los que realmente le pertenecen.

No obstante, se debe precisar que el requerimiento especial indicó que⁴⁵ *«no hubo petición alguna de parte de Bavaria S.A. ante la Dirección de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda de Boyacá, solicitando para el periodo de febrero de 2009, la expedición de tornaguías de cambio de destino, como tampoco aparece emisión de ningún documento autorizando el traslado de productos de esa cervecería a otra comprensión territorial, que con antelación al mes de febrero de 2009, hubieran sido declarados y cancelado el impuesto al consumo en Boyacá»*.

En ese sentido, en el dictamen pericial practicado en esta instancia indicó que las tornaguías de movilización expedidas por el Departamento de Boyacá a Bavaria S.A. durante el mes de febrero de 2009⁴⁶, no coinciden con las facturas relacionadas como cambios de destino, lo cual es consistente con las afirmaciones de la Administración. La perito indicó:

«Conforme con lo anterior se confrontó los números de facturas relacionadas en la tabla 2-cambios de destino, con los números de facturas en la relación de

⁴² Fls. 9y 10 del c.d.

⁴³ Ibídem 33.

⁴⁴ Ley 223 de 1995 y Decreto 2141 de 1996.

⁴⁵ Fl. 118 del c.a.

⁴⁶ Fl. 727 del c.d.

Tornaguías de Movilización y estas no coinciden. Por lo tanto no es posible establecer si las facturas están cubiertas por las Tornaguías de Movilización correspondientes.

En cuanto a la obligación de declarar y pagar, las declaraciones del impuesto al consumo correspondientes a los meses de noviembre, diciembre de 2008 y enero, febrero de 2009 permiten establecer que los ajustes al impuesto al consumo en el mes de febrero de 2009 relacionados en la tabla 1 por concepto de cambios de destino fueron descontadas del pago realizado en el Departamento de Boyacá de los mencionados meses (noviembre, diciembre de 2008 y enero, febrero de 2009)»

Además, aunque la demandante alude a un manejo contable que realizó cuando se presentaron cambios de destino, ello no implicó un pago ni, por tanto, un rubro para descontar de la base gravable del tributo.

Las anteriores razones son suficientes para mantener la adición al impuesto al consumo hecha por la Administración en la suma de \$51.689.217.

Sanción por inexactitud

En relación con la **sanción por inexactitud**, se observa que la misma es procedente, toda vez que la actora incluyó en su declaración tributaria cambios de destino a los cuales no tenía derecho, que derivaron en un menor impuesto a pagar, lo cual constituye una inexactitud sancionable.

No obstante, la Sala considera que en acatamiento del **principio de favorabilidad en materia sancionatoria** establecido en el parágrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, aplicable al caso por virtud de la remisión prevista en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002⁴⁷, procede la reducción de la sanción por inexactitud del 160%⁴⁸ al 100%, como lo disponen los artículos 287 y 288⁴⁹ de la citada Ley 1819

⁴⁷L. 788/02. Art. 59. Procedimiento tributario territorial. Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos.

⁴⁸ Ordenanza 053 de 2004, Estatuto de Rentas de Boyacá: «Art. 351. 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 deducciones, descuentos, reenvíos o exenciones inexistentes y en general, la utilización en las declaraciones

de 2016.

Así pues, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, procede reliquidar la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el determinado privadamente.

Por lo anterior, la Sala revocará la sentencia apelada en el sentido declarar la nulidad parcial de los actos demandados, en lo referente al valor de la sanción por inexactitud y los conceptos aceptados por la Sala, conforme a lo expuesto en esta providencia.

En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, correspondiente al mes de febrero de 2009, y recalculará la sanción por inexactitud, así:

Casilla	Concepto	Liquidación Administración	Liquidación de la Sala
11	Impuesto al consumo de cervezas y sifones	\$7.084.265.000	\$7.071.812.217
12	Impuesto al consumo de refajos y mezclas	\$7.565.000	\$7.565.000
16	Sanciones	\$102.642.000	\$51.698.217
18	Valor a cargo por impuesto y sanciones	\$7.194.472.000	\$7.131.075.434
19	Saldo a favor del departamento	\$166.793.000	\$103.396.434

tributarias 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 del contribuyente, responsable, o agente retenedor. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de la compensación o devolución anterior.

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el valor a pagar o saldo a favor, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable.

La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 411 y 415 de este Estatuto Tributario de Rentas».

⁴⁹ «Art. 288. Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así: Artículo 648. Sanción por inexactitud. La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) 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, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio».

En cuanto a la condena en costas, el numeral 5 del Código General del Proceso⁵⁰ establece que, «*En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión*». Con fundamento en la anterior disposición, la Sala no condenará en costas, porque si bien se encuentran probadas las relacionadas con el dictamen pericial practicado en esta instancia, fueron sufragadas por las partes de forma proporcional.

Por lo anterior, la Sección revocará la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá y declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA

1. REVÓCASE la sentencia del 20 de febrero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá. En su lugar,

2. ANÚLANSE parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 0004 del 20 de junio de 2011 y la Resolución 000240 del 17 de mayo de 2012, ambas expedidas por la Secretaría de Hacienda de Boyacá.

3. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** como valor a pagar a cargo de Bavaria S.A., por concepto del impuesto al consumo del periodo febrero de 2009 en el departamento de Boyacá, la suma de CIENTO TRES MILLONES TRESCIENTOS NOVENTA Y SEIS MIL CUATROCIENTOS TREINTA Y CUATRO PESOS M/CTE (\$103.396.434).

4. Sin condena en costas en esta instancia procesal, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

⁵⁰ Ley 1514 de 2012.

Reconócese personería para actuar en representación de la parte demandada a Rafael Ricardo Hernández Barrera, en los términos del poder que obra en el folio 1022.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MILTON CHAVES GARCÍA STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Presidente de la Sección

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ