

IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO – Elementos de la obligación tributaria / CAUSACION DEL IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS – Eventos en que se causa respecto de productos nacionales y extranjeros

En los artículos 207 a 221 de la Ley 223 de 1995 se encuentra la regulación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado. Ahí figuran los elementos del tributo. El artículo 207 dispuso que el hecho generador del impuesto está constituido por el consumo en la jurisdicción de los departamentos de cigarrillo y tabaco elaborado. Conforme con el artículo 208, son sujetos pasivos o responsables del impuesto los productores, los importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores de esos productos. Dispuso también que son responsables directos los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden. Concordante con la anterior disposición, el artículo 209 reguló la causación del impuesto tanto para el caso de los productos nacionales como para los productos extranjeros. Respecto de los productos nacionales y frente a la causación del impuesto, la norma dispuso que “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”. Para los productos extranjeros, señaló que “el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen en el país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país”. En el mismo orden de ideas, el artículo 210 estableció que la base gravable está constituida por “el precio de venta al detallista”. La tarifa para los dos tipos de productos se fijó en el 55% (Artículo 211) y el periodo gravable se estipuló quincenal (artículo 213).

FUENTE FORMAL: LEY 223 DE 1995 – ARTICULO 207

CAUSACION DEL IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS – Es la entrega del producto en fábrica o en planta con miras al consumo / PRODUCTOR DE CIGARRILLO Y TABACO – Al entregar el producto a los expendedores el consumo va implícito / CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO – Actividades que comprende

Para la Sala, es claro que el legislador quiso establecer como objeto del impuesto “el consumo” de cigarrillos y tabaco elaborado, pero el hecho concreto que permite verificar el momento en que surge la obligación para el pago del impuesto no es el consumo en sí mismo, sino la entrega del producto en fábrica o en planta con miras hacia el consumo, en los términos ya explicados. Para el caso de los productos extranjeros, el hecho de donde surge la obligación tributaria (causación) es la introducción al territorio nacional de los productos extranjeros. En uno y otro caso, esos hechos se concretan antes de que efectivamente se “*consuman los productos*”, lo que de ninguna manera deviene ilegal ni arbitrario. Lo anterior indica 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 interpretación en sentido contrario dejaría a discreción del contribuyente el nacimiento de la misma.

ENTREGA DE CIGARRILLOS Y TABACO A OTRO DEPARTAMENTO – El departamento que recibe tiene derecho a cobrar el impuesto al consumo / IMPUESTO INSTANTANEO – Lo es el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco / ALMACENAMIENTO PROVISIONAL DE CIGARRILLOS Y TABACO – No aplaza el nacimiento de la obligación tributaria porque tiene como finalidad la futura comercialización

Una vez la planta o la fábrica entrega el producto hacia la jurisdicción de otro departamento, por ejemplo, se causa la obligación tributaria y no es de recibo la tesis según la cual si el movimiento de la mercancía se hace entre planta y sucursales no habría lugar al impuesto por carecer esa operación del ánimo de distribución o comercialización. Una interpretación en ese sentido, sin duda, conduciría a dispersar el momento en que se causa el tributo, dificultando el recaudo y su control. La vocación del proceso industrial es la de que el producto terminado vaya al mercado, para su consumo, esto es, para fines tributarios, en sentido amplio, para la comercialización, distribución, donación, venta, autoconsumo, publicidad, etc. De modo que si una planta o fábrica entrega el producto hacia la jurisdicción de otro departamento, este, como sujeto activo del tributo, tiene derecho a cobrar el impuesto al consumo, puesto que la movilización de ese producto tiene por destino proveer el mercado de la jurisdicción territorial de ese departamento. En la sentencia del 24 de marzo de 2000¹, esta sección precisó que el impuesto al consumo es un impuesto instantáneo que se causa con la entrega o con el retiro para los fines de la norma. Ahora bien, en esa misma sentencia figuran ciertas expresiones anfibológicas, pero que en una interpretación conforme con la ley de ese texto, sin duda se ratifica que el impuesto se causa con la entrega que supone los fines de la distribución, comercialización y consumo. En esa medida, la obligación tributaria de PROTABACO S.A., como responsable del impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco elaborado, nació cuando la demandante entregó el producto en la sede de su fábrica. El almacenamiento provisional del producto en la sede ubicada en el Departamento del Tolima no tiene la virtud de aplazar el nacimiento de la obligación tributaria, como quiera que, en la práctica comercial, el depósito temporal de los bienes tiene como propósito la futura distribución y comercialización.

ENTREGA EN FABRICA DE CIGARRILLOS Y TABACO – Conlleva la obligación de liquidar el impuesto al consumo / IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO – La base gravable debe incluir todas las unidades que se venden, permutan y las destinadas a publicidad, promoción o autoconsumo

¹ Esta sentencia declaró la nulidad de la expresión “introducidas para consumo”, contenida en las instrucciones para el diligenciamiento de la Declaración del impuesto al Consumo que se debía presentar ante las autoridades del Distrito Capital.

El demandante interpretó que con esa frase se cambió el momento de la causación a un momento diferente y anterior al de la entrega del producto en fábrica. El Consejo de Estado, precisó:

“Ahora bien, la causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de producción nacional, no es al momento de la entrega que hace el productor de tales bienes en planta o 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, y no sólo, se repite, cuando hay entrega.

Ahora bien, correlativamente, el artículo 213 de la Ley 223 de 1995, ubicado en el capítulo X, que prevé las disposiciones comunes a varios impuestos al consumo, prescribe que “La declaración deberá contener la liquidación privada del gravamen correspondiente a los despacho, entregas o retiros efectuados en la quincena anterior,” obviamente para los fines previstos en el artículo 209 ibídem, pues mal podría declararse el impuesto si el mismo no se ha causado, y por ende, si no hay entregas entiéndase dentro de ellas los despacho, para los fines de la norma, o si no hay retiros, que se presentan cuando el producto se destina al autoconsumo, dado que sólo en estos eventos se causa el impuesto.”

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

FUENTE FORMAL: LEY 223 DE 1995 – ARTICULO 209

SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO – No se configura al conformar un acto diferente al impugnado / ERROR EN ACTO ADMINISTRATIVO – Puede ser corregido en cualquier momento / NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO – No se configura por un simple error de digitación

La Sala observa que efectivamente en la Resolución 024 del 27 de mayo de 2005 la demandada incurrió en el error de confirmar una Resolución diferente a la impugnada. Sin embargo, esta circunstancia no está prevista en las normas citadas como presupuesto para declarar el silencio administrativo positivo. Ese error constituye un simple error de hecho que puede ser corregido en cualquier momento, de conformidad con el artículo 73 del C.C.A. Adicionalmente, vista la Resolución 024 de 2005 se aprecia que coinciden en la identidad del contribuyente, los períodos gravables, el nombre del representante legal de la sociedad contribuyente, su domicilio y, además, las consideraciones y razonamientos se relacionan con el asunto materia de decisión. Lo anterior es razón suficiente para considerar que se trata de una situación que no conlleva la nulidad del acto y mucho menos, la configuración del silencio administrativo positivo. Es mas, la actitud de PROTABACO de pretender obtener la nulidad del acto administrativo basándose en un simple error de digitación de la resolución acusada, denota que pretendía sustentar las pretensiones en argumentos insustanciales y deleznable que justamente terminan por debilitar toda la argumentación propuesta en la demanda.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 73

NOTA DE RELATORIA: Salvamento de voto del doctor Héctor J. Romero Díaz

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., Tres (3) de diciembre de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 73001-23-31-000-2005-02632-01(16527)

**Demandante: PRODUCTORA TABACALERA DE COLOMBIA S.A.-
PROTABACO**

Demandado: DEPARTAMENTO DEL TOLIMA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 19 de febrero de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, que dispuso negar la nulidad de los actos administrativos que modificaron las declaraciones del impuesto al consumo del año 2002 de la demandante e impusieron sanción por inexactitud.

ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

La sociedad PRODUCTORA TABACALERA DE COLOMBIA S.A.-
PROTABACO, formuló las siguientes pretensiones:

“1. Que es nula la Liquidación de Revisión No 011 del 29 de septiembre de 2004, proferida por la profesional universitaria-Rentas e Ingresos de la Dirección Financiera-Rentas e Ingresos de la Secretaría de Hacienda del Tolima.

2. Que es nula la Resolución No 024 del 27 de mayo de 2005, expedida por la Directora Financiera-Rentas e Ingresos, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración.

3. Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se restablezca en su derecho a PRODUCTORA TABACALERA DE COLOMBIA S.A. NIT 860.003.211-1, declarando que no está obligada a pagar los mayores valores determinados en los actos demandados, y que como consecuencia de ello, se encuentran en firme las declaraciones del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado correspondientes a todas las quincenas gravables del año 2002 del Departamento de Tolima.

PETICIÓN SUBSIDIARIA:

Solamente en el evento que no se acceda a las súplicas de la demanda, solicito en forma subsidiaria declarar que el mayor impuesto al consumo de cigarrillos de todas las quincenas del año 2002 en el Departamento del Tolima, a cargo de PRODUCTORA TABACALERA DE COLOMBIA S.A. NIT 860.003.211-1 es de Ciento Cincuenta y Ocho Millones Ciento Sesenta y Cuatro Mil pesos (\$158.164.000) correspondiente a la diferencia entre el impuesto declarado y el impuesto liquidado oficialmente y que sobre esta suma se liquida la sanción de inexactitud la cual se determina en Doscientos Cincuenta y Tres Millones Sesenta y Dos Mil Pesos (\$253.062.000). Así mismo, el mayor impuesto al deporte a cargo de la sociedad demandante es de Veintiocho Millones Setecientos Cincuenta y Cuatro Mil Pesos (\$28.754.000)”

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política;
- Artículos 647, 712, 730, 732 y 734 del Estatuto Tributario;
- Artículos 207 y 209 de la Ley 223 de 1995 y,
- Artículo 175 del Código Contencioso Administrativo

Como concepto de violación afirmó que los actos administrativos demandados son nulos por infringir las normas en que debieron fundarse, por falsa motivación y por falta de competencia del funcionario que los profirió. No obstante, al desarrollar el concepto, modificó los cargos y se refirió a los siguientes:

1) La causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado ocurre cuando PROTABACO entrega, vende o enajena el cigarrillo para consumo en el Tolima o lo destina a autoconsumo en ese departamento y no cuando éste se introduce al departamento.

Precisó que la Administración interpretó equivocadamente los artículos 207 y 209 de la Ley 223 de 1995 y desconoció lo dispuesto en la sentencia del 24 de marzo de 2000², que afirmó que el “*impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado*” se debió liquidar sobre la cantidad de cigarrillo introducido al departamento, cuando realmente se liquida sobre las cantidades vendidas o enajenadas para consumo en el departamento.

Explicó que el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado se causa cuando se entrega el producto a un tercero para que éste lo distribuya o enajene para su consumo. Señaló que el impuesto no se causa por el simple traslado de inventario entre sedes de la misma empresa, ni por la mera introducción del producto al departamento de destino, como lo afirmó la demandada.

Adujo que de los actos administrativos acusados se deduce que, de todas maneras, PROTABACO había liquidado el impuesto de industria y comercio correspondiente a las segundas quincenas de cada uno de los meses del año

² Consejo de Estado, expediente 9607, CP.

2002 de manera errada y en beneficio de la Administración. Que, por ese hecho, resultó a su favor un pago en exceso. Que como en esos actos también se estableció que se liquidaron de manera errada las demás quincenas del mismo año, lo que arrojó un mayor valor a pagar a favor de la demandada, ésta debió compensar el mayor impuesto liquidado con las mayores sumas pagadas en exceso.

Manifestó que la empresa declaró y pagó el impuesto del periodo discutido sobre las cantidades de cigarrillo que vendió para el consumo en el Departamento del Tolima. Que también pagó el impuesto sobre las cantidades de cigarrillo que destinó para autoconsumo, para promociones y para publicidad, incluidas las hurtadas y las que fueron incineradas.

Concluyó que la empresa declaró el impuesto en la respectiva quincena del periodo de causación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 207 y 209 de la Ley 223 de 1995 y la sentencia del Consejo de Estado del 24 de marzo de 2000, expediente 9607.

2) Nulidad e improcedencia de la sanción de inexactitud impuesta por el departamento y errónea liquidación de la misma

Consideró que la sanción por inexactitud impuesta carece de motivación, ya que no se explicó la causa o el hecho sancionado. Dijo que se vulneró el artículo 29 de la C.P., porque se le impidió ejercer el derecho de defensa.

Además, precisó que no era procedente imponer la sanción toda vez que, de conformidad con el artículo 647 del E.T., se configuró una diferencia de criterios y se demostró que la empresa declaró y pagó el impuesto en los términos del artículo 209 de la Ley 223 de 1995 y de la sentencia del 24 de marzo de 2000, proferida por el Consejo de Estado.

Adujo que no se puede hablar de una omisión de ingresos o de evasión, ya que conforme con la liquidación de revisión, en 11 de las 24 quincenas objeto de revisión se determinó que la empresa declaró y pagó un mayor impuesto que el que fue establecido por la Administración.

Sostuvo que si en gracia de discusión se aceptara la imposición de la sanción por inexactitud, ésta debió liquidarse sobre el mayor saldo a pagar fijado en la suma de \$158'164.000. Explicó que esta cifra resulta de la diferencia entre el impuesto declarado en el año 2002 por valor de \$ 2.897'663.000 y el impuesto liquidado en los actos acusados por valor de \$ 3.055'827.000³. En ese orden de ideas, el 160% de \$158'164.000, equivale a \$ 253'062.000 y no a la suma de \$1.572.504.000. Explicó que la sanción por inexactitud que liquidó la demandante resultó de calcular el 160% sobre el mayor impuesto a pagar liquidado, esto es, sobre la suma de \$982.815.000.

3) Nulidad de la liquidación de revisión por falta de competencia del funcionario que la expidió

Manifestó que los actos demandados infringieron el artículo 730 del E.T., porque los funcionarios que expidieron el requerimiento especial y la liquidación de revisión carecían de competencia para tal fin.

Añadió que el Decreto 369 de 2001, invocado en la liquidación oficial de revisión, no establece la competencia del profesional universitario para expedir actos de liquidación del impuesto.

De igual forma, dijo que el acto que resolvió el recurso de reconsideración, para efectos de competencia, se fundamentó en el Decreto 664 de 2001. Que como este Decreto no fue publicado, no ha entrado a regir conforme lo estipulan los artículos 5 y 6 de la Ley 57 de 1985.

4) Configuración del silencio administrativo positivo

Por último, señaló que se configuró el silencio administrativo positivo porque en la Resolución 024 del 27 de mayo de 2005, la demandada cometió el error de

³ Esta cifra la deduce el demandante de la diferencia entre el impuesto declarado en las liquidaciones privadas y el fijado en las liquidaciones oficiales menos los saldos a favor que considera deben compensarse inmediatamente.

confirmar una resolución distinta a la impugnada⁴, esto es, una resolución diferente a la Liquidación Oficial de Revisión No. 011 del 29 de septiembre de 2004. En consecuencia, adujo que a la fecha no se ha resuelto debidamente el recurso interpuesto el 18 de noviembre de 2004, de conformidad con los artículos 732 y 734 del E.T.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Departamento del Tolima se opuso a las pretensiones de la parte actora.

En relación con la causación del impuesto al consumo de cigarrillo, precisó que, de conformidad con el artículo 209 de la Ley 223 de 1995, para el caso de productos nacionales el impuesto se causa en el momento en que el productor los entrega a terceros en la fábrica o en la planta de producción para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo.

Afirmó que cuando el productor de cigarrillo o tabaco elaborado actúa en calidad de distribuidor y entrega o despacha el producto desde la fábrica o planta hacia otros departamentos, lo hace con fines de distribución y, por eso, el impuesto se causa desde el momento en que el producto sale de la fábrica.

Explicó que la demandante incurrió en inexactitud en la base gravable del impuesto porque se evidenció que los valores declarados no coincidieron con el precio del producto que salió de la fábrica de la demandante con las tornaguías de movilización, precio que es el que se debió tomar porque el impuesto se causó cuando el producto salió de la fábrica con el propósito de ser distribuido en el Departamento de destino, esto es, el Departamento del Tolima. Adujo que la finalidad de consumo se encuentra implícita desde que el producto sale de la fábrica y se moviliza con destino a otras entidades territoriales.

⁴ De acuerdo con la parte resolutive de la Resolución 024 del 27 de mayo de 2005, la demandada confirmó la Resolución 428 del 11 de agosto de 2003. Folios 78 a 84.

Por lo tanto, afirmó que los hechos tipificaron la sanción por inexactitud y que no era procedente exonerar al demandante de la misma porque no se configuró ninguna diferencia de criterios entre el contribuyente y la Administración.

En cuanto a la supuesta falta de competencia del funcionario que profirió los actos demandados, dijo que ésta se encuentra claramente establecida en los Decretos 369 y 664 de 2001. Que mediante el Decreto 664 de 2001 se adoptó el manual de funciones y requisitos para la planta global de empleos de la administración central departamental y se establecieron las funciones de los profesionales adscritos a la Dirección de Rentas e Ingresos de la Secretaría de Hacienda del Departamento del Tolima.

Finalmente, precisó que no se configuró el silencio administrativo positivo porque mediante la Resolución 024 del 27 de mayo de 2005, se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución 011 del 29 de septiembre de 2004. Sostuvo que el error involuntario de digitación en el que se incurrió cuando se citó una Resolución distinta a la 011 de 2004, no da lugar a que se configure el silencio administrativo positivo.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Tolima decidió no acceder a las pretensiones de la demandante porque consideró que, conforme con los artículos 209 y 213 de la Ley 223 de 1995, el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco de producción nacional se genera con el consumo y se causa en el momento en que el productor entrega el producto 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 *A quo* consideró que la interpretación que la demandante hizo de las normas citadas no era la correcta y, por tanto, confirmó la sanción por inexactitud porque no se presentó ninguna diferencia de criterios. Añadió que la liquidación de la sanción se ajustó a lo dispuesto en los artículos 647 *ibídem* y 709 del E.T., ya que se estimó en un 160% de la diferencia entre el valor pagado por impuesto y el

valor liquidado en los actos acusados. Por lo tanto, tampoco accedió a la pretensión subsidiaria.

En cuanto a la falta de competencia del funcionario que profirió los actos acusados, dijo el Tribunal que la demandante no probó dicho cargo.

Concluyó que los actos acusados se ajustaron a lo que la ley y la jurisprudencia señalan en cuanto a la causación del impuesto.

APELACIÓN

La demandante interpuso recurso de apelación y afirmó que el *a quo* debió declarar la nulidad de los actos acusados porque se fundamentó en los mismos argumentos que el Consejo de Estado expuso en la sentencia del 24 de marzo de 2000. Sin embargo, dijo que finalmente el *a quo* consideró que el impuesto se causó con la introducción del cigarrillo al departamento y no con la introducción a la entidad territorial con fines de consumo.

En cuanto a la sanción por inexactitud, reiteró que no procede porque la inexactitud, de existir, se originó en la diferencia de criterios respecto del momento en que se causó el impuesto.

Dijo que no era suficiente que la demandada y el *a quo* hicieran una simple remisión al artículo 647 del E.T. Señaló que la demandada debió concretar el hecho sancionado con inexactitud y no limitarse a citar una serie de documentos sin explicar porqué los hechos cuestionados configuraron la sanción.

Añadió que el *a quo* omitió valorar los argumentos señalados en la demanda encaminados a demostrar que el mayor impuesto liquidado a cargo de PROTABACO era de \$ 158.164.000, suma sobre la que se debió liquidar la sanción por inexactitud.

También adujo que el Tribunal no valoró los argumentos que fundamentaron la falta de competencia del funcionario que expidió los actos administrativos

demandados y que, así mismo, omitió pronunciarse sobre el silencio administrativo positivo.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos del recurso de apelación y solicitó que se aplique a este caso lo resuelto por el Consejo de Estado en la sentencia del 12 de junio de 2008, expediente 16683, en la que por iguales hechos y fundamentos de derecho a los invocados en la demanda concluyó que *“...la causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de producción nacional, 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, y no sólo, se repite, cuando hay entrega.”*

Precisó que PROTABACO se encuentra ubicada en el Distrito Capital, lugar desde donde sale el cigarrillo con tornaguías con destino, entre otros, al Departamento del Tolima. Explicó que en el Tolima PROTABACO almacena el producto para su posterior entrega para consumo a los distribuidores o a los minoristas, tal como consta en las facturas de venta y en el certificado del Revisor Fiscal de la empresa que anexó a la demanda.

En lo demás reiteró los argumentos de la demanda.

La **demandada** no presentó alegatos de conclusión.

El **Ministerio Público** rindió concepto y solicitó revocar la sentencia de primera instancia y, en su lugar, acceder a las pretensiones principales de la demanda.

Consideró que tanto los actos demandados como los argumentos del Tribunal, riñen con las normas que regulan el impuesto al consumo de cigarrillo así como, con la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Afirmó que el impuesto al consumo, de acuerdo con la Ley 223 de 1995 y la jurisprudencia de la Corporación, se configura por el consumo en la jurisdicción de los departamentos y se causa por la entrega para distribución, venta y demás indicados en la misma. En ese orden de ideas, adujo que el impuesto no se causa por la salida del producto como lo dispusieron los actos acusados, así como tampoco en el momento de la entrega del producto en fábrica como lo afirmó el Tribunal. Señaló que el impuesto se causa cuando el producto se entrega en fábrica con la finalidad de distribución, venta y demás previstos por la ley.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De acuerdo con el recurso de apelación interpuesto por la demandante, corresponde a la Sala establecer si son nulos los actos administrativos demandados.

Para el efecto, corresponde definir cuándo se causa el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado a efectos de determinar, conforme con los hechos probados, si el demandante incurrió en inexactitud cuando excluyó de la base gravable del impuesto al consumo, el producto que salió de la fábrica con destino al Departamento del Tolima para ser almacenado y que al final de los periodos correspondientes aún no se había comercializado. Posteriormente se analizará si los actos administrativos demandados fueron proferidos por autoridad competente, si es procedente exonerar al demandante de la sanción por inexactitud y si se configuró el silencio administrativo positivo.

Para el análisis del caso, la Sala parte de los siguientes hechos probados.

- Según el certificado de existencia y representación legal de la empresa Productora Tabacalera de Colombia S.A. - PROTABACO -, su objeto social principal es el de *“...la producción, compra, venta, distribución, importación y exportación por cuenta propia o ajena de tabacos, cigarrillos, picaduras, elementos e implementos para fumar y destinados a la industria tabacalera...”*⁵

⁵ Folio 4, reverso.

- El domicilio de la fábrica de cigarrillo y tabaco de la sociedad Productora Tabacalera de Colombia S.A. –PROTABACO-, es la ciudad de Bogotá, D.C.

- Conforme con las tornaguías que obran en el proceso, los bienes producidos por PROTABACO fueron movilizados con destino al Departamento del Tolima, específicamente a una sucursal de la misma empresa.

- Previo requerimiento especial, la Secretaría de Hacienda del Departamento del Tolima profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 011 del 29 de septiembre de 2004, que modificó las declaraciones del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado presentadas por PROTABACO de las quincenas del año 2002. Esa decisión fue confirmada mediante la Resolución No. 024 del 27 de mayo del 2005, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la demandante. En efecto, en la parte resolutive de la Resolución No. 024 se identifica con otro número la liquidación oficial de revisión que se analiza en la parte considerativa. La Sala anticipa que, en consecuencia, la Administración cometió un error al momento de digitar el número de identificación del acto que confirmaba, lo que no constituye motivo alguno para anular ese acto.

CAUSACIÓN DEL IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLO Y TABACO ELABORADO

En los artículos 207 a 221 de la Ley 223 de 1995 se encuentra la regulación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado. Ahí figuran los elementos del tributo.

El artículo 207 dispuso que el hecho generador del impuesto está constituido por el consumo en la jurisdicción de los departamentos de cigarrillo y tabaco elaborado.

Conforme con el artículo 208, son sujetos pasivos o responsables del impuesto los productores, los importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores de esos productos. Dispuso también que son responsables directos los

transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden.

Concordante con la anterior disposición, el artículo 209 reguló la causación del impuesto tanto para el caso de los productos nacionales como para los productos extranjeros.

Respecto de los productos nacionales y frente a la causación del impuesto, la norma dispuso que *“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”*.

Para los productos extranjeros, señaló que *“el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen en el país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país”*.

En el mismo orden de ideas, el artículo 210 estableció que la base gravable está constituida por *“el precio de venta al detallista”*.

Ahora bien, dependiendo de si el producto es nacional o extranjero, el precio de venta al detallista varía por cuanto, conforme con el literal a) del artículo 210, para los productos nacionales, el precio de la 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.”*

En cambio, 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%”*.

La tarifa para los dos tipos de productos se fijó en el 55% (Artículo 211) y el periodo gravable se estipuló quincenal (artículo 213).

Conforme con las normas citadas, la Sala considera que la obligación de pago del impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco elaborado a cargo de los productores nacionales nace cuando entregan el producto en la fábrica o en la planta en la jurisdicción donde se encuentra la misma, primero por cuanto el artículo 209 de la Ley 223 de 1995 expresamente así lo dispone y, segundo, por

cuanto, es connatural a cualquier proceso industrial que la producción vaya destinada al consumo, que puede implicar obviamente la comercialización y la realización de otros negocios jurídicos que tiendan a la promoción de los productos. Por tanto, es de presumir que lo que se produce, se produce para la distribución, para la venta o permuta, para publicidad, para promoción, para donación, comisión o autoconsumo, tal cual lo señala el legislador en el primer inciso del artículo 209.

Afirma la doctrina⁶ que *“La obligación tributaria sustancial nace de la realización del hecho generador, que es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo; es el supuesto de hecho que, por ser indicativo de capacidad económica, ha sido seleccionado por el legislador para vincular a su realización el nacimiento de una obligación de pago de un tributo”*. Pero que, así mismo, *“es importante diferenciar el hecho generador del objeto del tributo, es decir, de la materia imponible”*, esto es, del elemento de la realidad que selecciona el legislador para establecer el tributo y que existe antes de la aparición del tributo, tales como, la renta, el patrimonio, el consumo, etc.

Para la Sala, es claro que el legislador quiso establecer como objeto del impuesto *“el consumo”* de cigarrillos y tabaco elaborado, pero el hecho concreto que permite verificar el momento en que surge la obligación para el pago del impuesto no es el consumo en sí mismo, sino la entrega del producto en fábrica o en planta con miras hacia el consumo, en los términos ya explicados. Para el caso de los productos extranjeros, el hecho de donde surge la obligación tributaria (causación) es la introducción al territorio nacional de los productos extranjeros. En uno y otro caso, esos hechos se concretan antes de que efectivamente se *“consuman los productos”*, lo que de ninguna manera deviene ilegal ni arbitrario.

Por esa razón, en el caso de productos fabricados en el país, la responsabilidad recae en el productor y no en los expendedores, quienes deben pagar el impuesto sobre el precio de venta facturado a los expendedores en la capital del departamento donde está situada la fábrica.

Lo anterior indica que para que surja la obligación tributaria a cargo de los productores de cigarrillo y tabaco elaborado basta que el productor entregue el

⁶ MAURICIO MARIN ELIZALDE. “La estructura jurídica del tributo: el hecho generador”. Lección 14. Curso de Derecho Fiscal. Tomo 1. Universidad Externado de Colombia. 2007

producto y que ese producto tenga el precio al que se factura a los expendedores de la capital del departamento donde esté situada la fábrica⁷ 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 interpretación en sentido contrario dejaría a discreción del contribuyente el nacimiento de la misma.⁸

Precisamente, cuando la demandante en este caso aduce que no se causó el impuesto porque la entrega del producto no tenía la finalidad prevista en la norma (consumo) sino que era para que se almacenara en las instalaciones de PROTABACO en Tolima, está proponiendo un argumento en donde campea la mera voluntad del contribuyente como un elemento que contribuiría o definiría el nacimiento de la obligación tributaria. Dicho de otro modo, la tesis de la demandante pretende decir que sólo cuando la entrega del producto se realice hacia los expendedores propiamente dichos, se causaría el impuesto. Esto es, en la práctica cuando se consolide la venta y se haga inminente el consumo. Pero no es ese el sistema o el método que el Legislador ha consagrado para que las entidades territoriales puedan cobrar este tributo

Una vez la planta o la fábrica entrega el producto hacia la jurisdicción de otro departamento, por ejemplo, se causa la obligación tributaria y no es de recibo la tesis según la cual si el movimiento de la mercancía se hace entre planta y sucursales no habría lugar al impuesto por carecer esa operación del ánimo de distribución o comercialización. Una interpretación en ese sentido, sin duda, conduciría a dispersar el momento en que se causa el tributo, dificultando el recaudo y su control.

La vocación del proceso industrial es la de que el producto terminado vaya al mercado, para su consumo, esto es, para fines tributarios, en sentido amplio, para la comercialización, distribución, donación, venta, autoconsumo, publicidad, etc. De modo que si una planta o fábrica entrega el producto hacia la jurisdicción de

⁷ 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.

⁸ En este sentido se pronunció el Consejo de Estado en sentencia del 26 de noviembre de 1999, expediente 9552, C.P. Daniel Manrique Guzmán, en la que precisó que "...la **causación** de dicho impuesto..., tiene ocurrencia "en el momento en que el productor los **entrega** (los productos) en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación (o) comisión o los destina a autoconsumo" (destacados fuera de texto)"

otro departamento, este, como sujeto activo del tributo, tiene derecho a cobrar el impuesto al consumo, puesto que la movilización de ese producto tiene por destino proveer el mercado de la jurisdicción territorial de ese departamento.

En la sentencia del 24 de marzo de 2000⁹, esta sección precisó que el impuesto al consumo es un impuesto instantáneo que se causa con la entrega o con el retiro para los fines de la norma.

Ahora bien, en esa misma sentencia figuran ciertas expresiones anfibológicas, pero que en una interpretación conforme con la ley de ese texto, sin duda se ratifica que el impuesto se causa con la entrega que supone los fines de la distribución, comercialización y consumo.

Del acervo probatorio que obra en el expediente, concretamente las tornaguías de movilización¹⁰, se infiere con certeza que la fábrica de PROTABACO se encuentra ubicada en el Distrito Capital y que desde allí despacha el producto para su distribución al resto del territorio nacional.

En esa medida, la obligación tributaria de PROTABACO S.A., como responsable del impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco elaborado, nació cuando la demandante entregó el producto en la sede de su fábrica. El almacenamiento provisional del producto en la sede ubicada en el Departamento del Tolima no tiene la virtud de aplazar el nacimiento de la obligación tributaria, como quiera que, en la práctica comercial, el depósito temporal de los bienes tiene como propósito la futura distribución y comercialización.

⁹ Esta sentencia declaró la nulidad de la expresión "introducidas para consumo", contenida en las instrucciones para el diligenciamiento de la Declaración del impuesto al Consumo que se debía presentar ante las autoridades del Distrito Capital.

El demandante interpretó que con esa frase se cambió el momento de la causación a un momento diferente y anterior al de la entrega del producto en fábrica. El Consejo de Estado, precisó:

"Ahora bien, la causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de producción nacional, no es al momento de la entrega que hace el productor de tales bienes en planta o 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, y no sólo, se repite, cuando hay entrega.

Ahora bien, correlativamente, el artículo 213 de la Ley 223 de 1995, ubicado en el capítulo X, que prevé las disposiciones comunes a varios impuestos al consumo, prescribe que "La declaración deberá contener la liquidación privada del gravamen correspondiente a los despacho, entregas o retiros efectuados en la quincena anterior," obviamente para los fines previstos en el artículo 209 ibídem, pues mal podría declararse el impuesto si el mismo no se ha causado, y por ende, si no hay entregas entiéndase dentro de ellas los despacho, para los fines de la norma, o si no hay retiros, que se presentan cuando el producto se destina al autoconsumo, dado que sólo en estos eventos se causa el impuesto."

¹⁰ Folios 153 a 164.

La Sala no desconoce que existe la posibilidad de que el destino final del producto pueda variar al punto de incidir la variación en la declaración del impuesto al consumo. Así se desprende del artículo 220 de la Ley 223 de 1995, norma que le permite finalmente al contribuyente hacer los ajustes pertinentes tanto en la declaración como en el sistema contable para que esos elementos reflejen finalmente la realidad económica de la operación que originó el impuesto. De hecho, en el *sub lite* ni la parte actora ni la parte demandada plantean conflicto alguno acerca de la aplicación del artículo 220., pero la Sala ha hecho alusión a esa norma simplemente para denotar al dinámica del impuesto y para refrendar la tesis de que, la obligación tributaria nace con la entrega del producto en fábrica, a pesar de que luego pueda variar el destino del producto.

Adicionalmente, no debe perderse de vista que para efectos de liquidar el impuesto al consumo y para ofrecer un mecanismo de información y de verificación idóneo a las entidades territoriales, dado el dinámico sistema de comercialización de estos productos en las diferentes jurisdicciones territoriales, el literal b) del artículo 215 de la Ley 223 de 1995 exige a los productores 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. Así mismo, ese sistema debe permitir la identificación del monto de las ventas efectuadas en cada Departamento y en el Distrito Capital, según facturas de venta prenumeradas y con indicación del domicilio del distribuidor.

Los distribuidores por su parte, deben identificar en su contabilidad el monto de las ventas efectuadas en cada departamento y en el Distrito Capital de Bogotá, según facturas de venta prenumeradas.

La anterior información es la que debe indagar la entidad territorial que se considere con derecho a revisar y cobrar el impuesto al consumo porque, a partir de la misma, las partes tendrán la certeza de la destinación final del producto en la jurisdicción territorial correspondiente con fines de consumo.

En el caso concreto se evidencia que el Departamento de Tolima tomó como referencia para determinar la base gravable los precios que aparecen en los documentos denominados “Relación de productos” que incluye el rótulo de

movilización y de tránsito del producto¹¹ y la relación del movimiento por empresas¹² y, el demandante, la relación de las facturas de venta y la certificación del revisor fiscal de la empresa¹³.

Conforme con los antecedentes administrativos no se discutió el precio de los productos. El origen de la discrepancia en la base gravable fue la cantidad del producto porque la demandante tomó las unidades que efectivamente dijo que distribuyó, vendió, permutó en el Departamento de Tolima, así como las que tomó para publicidad, promoción, comisión o autoconsumo, hecho que pretendió probar con la relación de las facturas de venta y la certificación del revisor fiscal de la empresa. No incluyó el inventario final de cada periodo declarado del año 2002 porque no obstante que salió de la fábrica, a juicio del demandante ese inventario no había cumplido las finalidades a que hace alusión el artículo 209 de la Ley 223 de 1995.

Para la Sala, esa razón no justifica esa actitud del demandante y por ende incurrió en la omisión de liquidar el impuesto sobre la totalidad de las unidades que fueron entregadas en la fábrica, pues, tal como se precisó, esa entrega lleva implícita las finalidades a que hace alusión el artículo 209 de la Ley 223 de 1995. Con esa justificación se comprueba que el demandante de forma subjetiva, voluntarista, aplazó el nacimiento de la obligación tributaria a un momento distinto al señalado en la norma. En consecuencia, por este aspecto se confirmará la liquidación.

FALTA DE COMPETENCIA DE LOS FUNCIONARIOS QUE EXPIDIERON EL REQUERIMIENTO ESPECIAL Y LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN

El artículo 61 del Decreto 369 de 2001¹⁴ asigna a la ***“Dirección de Rentas e Ingresos”*** del departamento de Tolima la función de *“Proferir los requerimientos, pliegos de cargos y demás actos administrativos, relacionados con la actuación*

¹¹ Folios 153 a 164

¹² Folio 976 y 977

¹³ Folios 243 a 673 y Folios 145 a 147

¹⁴ *“Por el cual se fija la estructura orgánica de la Administración del Departamento del Tolima y se dictan otras disposiciones. (Folios 206 a 242)*

fiscalizadora e impositiva, de acuerdo con el Estatuto de Rentas del Departamento”.

Adujo la demandada que mediante el Decreto 664 de 2001 se adoptó el manual de funciones y requisitos para la planta global de empleos de la administración central y se establecieron las funciones de los profesionales adscritos a la Dirección de Rentas e Ingresos de la Secretaría de Hacienda del Departamento del Tolima.

La parte actora no contradice que el decreto 664 regule las funciones de los profesionales adscritos a la Dirección de Rentas e Ingresos de la Secretaría de Hacienda del Departamento del Tolima. Lo que aduce es que este Decreto no le es oponible porque no ha sido publicado.

En el expediente obra el Requerimiento especial y la Liquidación Oficial de Revisión, actos de los cuales se deduce que, en virtud del Decreto 664 de 2001, los profesionales universitarios adscritos a la Dirección de Rentas e Ingresos del Departamento de Tolima tienen la función de proferir tales actos.

No obstante, como lo afirmó el *a quo*, la demandante no probó la falta de competencia ni acreditó prueba que permita tener la certeza de que, en efecto, el decreto no fue publicado. En consecuencia, no prospera el cargo.

SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO

Afirma la demandante que se configuró el silencio administrativo positivo porque en la Resolución 024 del 27 de mayo de 2005 la demandada cometió el error de confirmar una resolución distinta a la impugnada, esto es, una resolución diferente a la Liquidación Oficial de Revisión No. 011 del 29 de septiembre de 2004. En consecuencia, adujo que a la fecha no se ha resuelto debidamente el recurso interpuesto el 18 de noviembre de 2004, de conformidad con los artículos 732 y 734 del E.T.

De conformidad con el artículo 41 del Código Contencioso Administrativo *“solamente en los casos expresamente previstos en disposiciones especiales, el silencio de la administración equivale a decisión positiva”*.

El artículo 734 del E.T. consagra que *“Si transcurrido el término señalado en el artículo 732, (...), el recurso no se ha resuelto, se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso la Administración, de oficio o a petición de parte, así lo declarará”*. El artículo 732 señala que la Administración de Impuestos cuenta con un año para resolver los recursos de reconsideración o reposición, término que se cuenta a partir de la interposición del recurso en debida forma.

La Sala observa que efectivamente en la Resolución 024 del 27 de mayo de 2005 la demandada incurrió en el error de confirmar una Resolución diferente a la impugnada. Sin embargo, esta circunstancia no está prevista en las normas citadas como presupuesto para declarar el silencio administrativo positivo. Ese error constituye un simple error de hecho que puede ser corregido en cualquier momento, de conformidad con el artículo 73 del C.C.A.

Adicionalmente, vista la Resolución 024 de 2005 se aprecia que coinciden en la identidad del contribuyente, los períodos gravables, el nombre del representante legal de la sociedad contribuyente, su domicilio y, además, las consideraciones y razonamientos se relacionan con el asunto materia de decisión.

Lo anterior es razón suficiente para considerar que se trata de una situación que no conlleva la nulidad del acto y mucho menos, la configuración del silencio administrativo positivo.

Es mas, la actitud de PROTABACO de pretender obtener la nulidad del acto administrativo basándose en un simple error de digitación de la resolución acusada, denota que pretendía sustentar las pretensiones en argumentos insustanciales y deleznable que justamente terminan por debilitar toda la argumentación propuesta en la demanda.

SANCIÓN POR INEXACTITUD

Como lo ha señalado la Sala, *“...la diferencia de criterios debe versar sobre el derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados sean veraces y completos. En consecuencia, no hay diferencia de criterios cuando lo que se*

presenta es el desconocimiento del derecho procedente y cuando no son aplicadas las normas pertinentes.”¹⁵

De acuerdo con lo anterior, la Sala considera que la sanción por inexactitud debe mantenerse por cuanto no existe la diferencia de criterio cuando se presenta un desconocimiento del derecho como el presente caso. La discrepancia entre el fisco y la contribuyente debe consistir en una argumentación sólida que permita concluir que la interpretación del contribuyente en cuanto al derecho aplicable, le permitió creer que su actuación estaba amparada legalmente y no cuando se presentan argumentos que carecen de fundamento objetivo y razonable a pesar de su aparente consistencia.

Se observa que, en realidad, en las declaraciones del impuesto al consumo de cigarrillo que presentó la actora se omitió información relevante para su correcta liquidación, lo que dio lugar a inexactitud sancionable de acuerdo con el artículo 647 E.T.

En cuanto a la falta de motivación de la sanción, la Sala considera que los actos acusados no adolecen de tal irregularidad,¹⁶ ya que la Secretaría de hacienda, además de transcribir el artículo 647 *ibídem*, concluyó que *“...la sanción que aquí se impone no obedece a diferencias de criterio o de aplicación normativa, pues existen pruebas tales como las declaraciones privadas del aquí contribuyente, tornaguías de movilización, certificados únicos nacionales a través de los cuales se autoriza y controla la entrada, salida y movilización de productos gravados con impuesto al consumo entre las diferentes entidades territoriales que necesariamente configuran el hecho generador de la sanción.”* El anterior sustento constituye fundamento jurídico y fáctico suficiente para imponer la sanción.

Frente a la liquidación de la sanción, el mismo artículo dispone que ésta equivale al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor fijado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente o responsable.

¹⁵ Sentencia de 27 de octubre de 2005, expediente 25000-23-27-000-2003-00009-01(14725), C.P. Ligia López Díaz.

¹⁶ De acuerdo con los artículos 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo, los actos administrativos, en general, deben estar motivados, aun sumariamente, en sus aspectos de hecho y de derecho; la motivación del acto administrativo es, pues, un elemento estructural del mismo cuya ausencia o insuficiencia, conforme al artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, conduce a su nulidad, no sólo por expedición irregular, sino por el desconocimiento del derecho de audiencia y defensa, dado que constituye un mecanismo de protección del administrado frente a las prerrogativas del poder público derivadas de la obligatoriedad de sus manifestaciones de voluntad. (Sentencias de 1 de abril de 1997, exp. 8299, C. P. doctora Consuelo Sarria Olcos; 17 de febrero de 2005, exp. 13532, C. P.: doctor Juan Ángel Palacio Hincapié; y 14 de julio de 2005, exp. 15072, C. P.: doctor Héctor J. Romero Díaz.)

En la Liquidación Oficial de Revisión se advierte que la Secretaría de Hacienda liquidó la sanción por inexactitud equivalente al **160%** sobre la suma resultante de la diferencia entre el impuesto pagado por la actora y el fijado en la liquidación oficial por impuesto al consumo y al deporte, sin los saldos a favor, así:

QUINCENAS AÑO 2002	MAYOR VALOR A PAGAR POR IMPUESTO AL CONSUMO Y AL DEPORTE	SANCIÓN POR INEXACTITUD 160%	TOTAL A PAGAR	SALDO A FAVOR
1 ENE	136'967.000	219'147.200	356'114.200	0
2 ENE	0	0	0	44'980.000
1 FEB	151'289.500	242'063.200	393'352.700	0
2 FEB	0	0	0	46'117.500
1 MAR	43'566.000	69'705.600	113'271.600	0
2 MAR	0	0	0	128'581.000
1 ABR	84'395.000	135'032.000	219'427.000	0
2 ABR	0	0	0	62'969.500
1 MAY	80'483.000	128'772.800	209'255.800	0
2 MAY	0	0	0	104'534.500
1 JUN	69'880.500	111'808.800	181'689.300	0
2 JUN	0	0	0	40'005.500
1 JUL	78'242.000	125'187.200	203'429.200	0
2 JUL	0	0	0	59'428.000
1 AGO	41'816.500	66'906.400	108'722.900	0
2 AGO	0	0	0	13'988.500
1 SEP	59'620.500	95'392.800	155'013.300	0
2 SEP	0	0	0	86'762.000
1 OCT	59'723.000	95'556.800	155'279.800	0
2 OCT	0	0	0	57'787.500
1 NOV	36'225.500	57'960.800	94'186.300	0
2 NOV	0	0	0	28'500.500
1 DIC	117'547.000	188'075.200	305'622.200	0
2 DIC	23'059.500	36'895.200	59'954.700	0
TOTAL	982'815.000	2.555'319.000	2.555'319.000	673'564.500

En tanto que la demandante considera que la sanción debió liquidarse sobre la suma de **\$ 158'164.000**, resultante de la diferencia entre el impuesto a pagar fijado en la liquidación oficial y el impuesto declarado por la empresa en el año 2002, incluidos los saldos a favor. Para el efecto, propone la siguiente liquidación:

QUINCENAS AÑO 2002	IMPUESTO AL CONSUMO DECLARADO Y PAGADO	IMPUESTO AL CONSUMO LIQUIDADO OFICIALMENTE	DIFERENCIA IMPUESTO AL CONSUMO
1 ENE	70'005.000	185'900.000	115'895.000
2 ENE	136'.465.000	38'060.000	-98'405.000

1 FEB	84'643.000	212'657.500	128'014.500
2 FEB	90'005.000	39'022.000	-50'983.000
1 MAR	82'486.000	119'350.000	36'864.000
2 MAR	112'099.000	3'300.000	-108'799.000
1 ABR	91'279.000	162'690.000	71'411.000
2 ABR	145'434.000	92'152.500	-53'281.500
1 MAY	63'899.000	132'000.000	68'101.000
2 MAY	292'398.000	203'945.500	-88'452.500
1 JUN	96'130.000	155'259.500	59'129.500
2 JUN	195'831.000	161'980.500	-33'850.500
1 JUL	46'545.000	112'750.000	66'205.000
2 JUL	160'923.000	110'638.000	-50'285.000
1 AGO	65'118.000	100'501.500	35'383.500
2 AGO	97'521.000	85'684.500	-11'836.500
1 SEP	55'344.000	105'792.500	50'448.500
2 SEP	177'958.000	73'414.000	-104'544.000
1 OCT	87'207.000	137'742.000	50'535.000
2 OCT	229'820.000	180'922.500	-48'897.500
1 NOV	89'979.000	120'631.500	30'652.500
2 NOV	223'210.000	199'094.500	-24'115.500
1 DIC	66'417.000	165'880.000	99'463...
2 DIC	136'947.000	156'458.500	19'511.500
TOTAL	2.897'663.000	3.055'827.000	158'164.000

Al respecto, la Sala considera improcedente acoger la fórmula que propone la actora, por una parte, porque no se incluyen los valores no discutidos sobre el impuesto al deporte y, por otra, porque que el artículo 647 *ibídem* parte del supuesto de que configuran inexactitud aquellas declaraciones en las que al incluirse hechos o datos incorrectos, **provocaron un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor del contribuyente**, más no de aquellas que arrojan saldos a favor. Es decir que, la sanción deviene de una inexactitud que desencadena mayores valores a pagar por impuesto o mayores saldos a favor liquidados por el contribuyente, y no sobre nuevos saldos a favor, para los que las normas tributarias han previsto mecanismos especiales para obtener su devolución o compensación.

Si PROTABACO considera que dentro de la liquidación debieron *compensarse* automáticamente los saldos que resultaron a su favor contra los mayores valores a pagar, puede solicitar su devolución o compensación al Departamento, atendiendo lo que las normas locales tributarias regulan para el efecto.

En consecuencia, se encuentra demostrado que los valores que tomó el Departamento del Tolima en la liquidación de revisión por concepto de mayor impuesto a pagar por impuesto al consumo y deportes, son los que deben

constituir la base para liquidar el 160% por sanción por inexactitud en los términos del artículo 647 del E.T. Por lo tanto, el cargo no prospera así como la petición subsidiaria, la cual se fundamentó en los mismos argumentos esgrimidos para la sanción por inexactitud.

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,

F A L L A

1. CONFÍRMASE la sentencia apelada.

2. RECONÓCESE personería a la doctora LUZ MARÍA NICOLASA ESCORCIA VARGAS, como apoderada de la demandante, en los términos del poder a ella conferido.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ
SALVO VOTO