

PARTICIPACION EN EL CONSUMO DE LICORES - Desarrollo normativo. En el monopolio de licores destilados, tanto la Ley 14 de 1983 como la Ley 788 de 2002 dispusieron que los departamentos podían optar por ejercer dicho monopolio y obtener una participación porcentual en la venta de los productos o gravar dichas actividades con el impuesto al consumo y recaudar el tributo liquidado a las tarifas previstas en la ley / PARTICIPACION EN EL CONSUMO DE LICORES - No es viable percibir la participación y el impuesto al consumo de licores al mismo tiempo, pues son excluyentes / PARTICIPACION EN EL CONSUMO DE LICORES - A partir de la Ley 788 de 2002 se asemeja al impuesto al consumo de licores en cuanto a la forma en que se liquidan y, en especial, en el momento de su causación

“La Ley 14 de 1983, que se expidió en vigencia de la Constitución Política de 1886, dispuso que la producción, introducción y venta de licores destilados constituía monopolio de arbitrio rentístico para los departamentos y facultó a las asambleas departamentales para regular el monopolio o gravar con el impuesto al consumo dichas actividades, según conviniera. Para la introducción y venta de licores destilados, sobre los cuales se ejerciera el monopolio, se requería de autorización por parte del departamento, y, para obtener el permiso, las firmas productoras, introductoras o importadoras debían celebrar con la entidad territorial un convenio previo, en el que se fijara la participación porcentual que ésta percibiría por la venta de los productos, la cual no estaría sujeta a los límites tarifarios previstos en la ley. Respecto del impuesto al consumo, la Ley 14 de 1983 estableció las tarifas y autorizó a las asambleas departamentales para reglamentar los aspectos administrativos del recaudo del impuesto. Así, bajo la Ley 14 de 1983, los departamentos podían optar por ejercer el monopolio sobre la producción, introducción y venta de licores destilados y obtener una participación porcentual en la venta de los productos o gravar dichas actividades con el impuesto al consumo y recaudar el tributo que se liquidaría a las tarifas previstas en la ley. En todo caso, no podían percibir la participación porcentual y el impuesto al consumo de licores al mismo tiempo, pues son excluyentes. Ahora bien, la Constitución Política de 1991, en el inciso 3° del artículo 336, estableció que la organización, administración, control y explotación de los monopolios rentísticos estarían sometidos a un régimen propio, fijado por la ley de iniciativa gubernamental. El Congreso de la República, mediante las Leyes 223 de 1995 y 788 de 2002, reguló el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, y la participación. La Ley 223 de 2005 señaló los elementos del impuesto al consumo de licores. En el artículo 202 precisó que el hecho generador estaría constituido por el consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, en la jurisdicción de los departamentos, y, en el artículo 204 aclaró que el gravamen se causaría, para el caso de los productos nacionales, *“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”*. Posteriormente, la Ley 788 de 2002 se refirió tanto al impuesto al consumo de licores como a la participación. Al igual que la Ley 14 de 1983, el artículo 51 de la Ley 788 de 2002 dispuso que en el monopolio de licores destilados, los departamentos tuvieran la posibilidad de aplicar a los licores una participación, en lugar del impuesto al consumo. El inciso primero del artículo 49 la Ley 788 de 2002 consagró que la base gravable del impuesto al consumo de licores estaría constituida por el número de grados alcoholimétricos del producto y que esa misma base gravable se aplicaría para la liquidación de la participación. El artículo 51 de la Ley 788 de 2002 precisó que la tarifa de la participación no sería inferior al impuesto al consumo, que dicha tarifa sería fijada por las asambleas departamentales y que incorporaría el IVA cedido a los departamentos. Por su parte, el artículo 52 ib. ordenó a los productores facturar, liquidar y

recaudar el impuesto al consumo o la participación, según el caso, al momento de la entrega en fábrica de los productos despachados para otros departamentos. Como se puede observar, a partir de la Ley 788 de 2002, el impuesto al consumo de licores y la participación se asemejan en cuanto a la forma como deben ser liquidados, y, en especial, en el momento de su causación”.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA DE 1991 - ARTICULO 336, INCISO 3 / LEY 14 DE 1983 - ARTICULO 61, ARTICULO 63, ARTICULO 65 / LEY 223 DE 1995 - ARTICULO 202, ARTICULO 204 / LEY 788 DE 2002 - ARTICULO 49, ARTICULO 51, ARTICULO 52

IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES - Causación. El momento de su causación es idéntico al del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado / PARTICIPACION EN EL CONSUMO DE LICORES - Causación. El momento de su causación es el mismo del impuesto al consumo de licores y del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado / PARTICIPACION EN EL CONSUMO DE LICORES - Causación. Las tornaguías de movilización permiten determinar su causación, es decir, el momento en que los productos se entregan en fábrica o planta para luego ser movilizados hacia otros departamentos con fines de distribución, venta o permuta

“La Ley 223 de 1995 también reguló el impuesto al consumo de cigarrillos. El artículo 209 dispuso que, al igual que el impuesto al consumo de licores, el impuesto al consumo de cigarrillos se causaría *“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 sentencia del 3 de diciembre de 2009, exp. 16527, la Sala concluyó que el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado se causa en el momento en que el producto se entrega en fábrica o planta con fines de consumo y que tales fines se presumen con la sola entrega, pues los productos se elaboran para ser distribuidos, vendidos o permutados. Adicionalmente, la Sala advirtió 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”*. Posteriormente, en sentencia del 28 de enero de 2010, exp. 16198, la Sala reiteró la posición que adoptó en la sentencia del 3 de diciembre de 2009, y agregó que *“el impuesto se causa cuando la mercancía sale de la fábrica con destino a una bodega, local, sucursal o similar de propiedad del mismo fabricante, ubicada en otro departamento, porque en ese evento, el productor entregó en planta los cigarrillos para su distribución o venta en el país, es decir, para fines de consumo”*. También precisó que *“resultaba ajustado a la ley, que el Departamento tomara como base del impuesto, el producto despachado en fábrica, según las tornaguías”*, pues estas son concebidas como el certificado que autoriza y controla la entrada, salida y movilización de productos gravados con impuestos al consumo, sin las cuales los productos no pueden ser retirados de la fábrica o planta. La interpretación planteada en los fallos descritos sobre la causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado resulta aplicable al impuesto al consumo de licores, puesto que el momento de causación de ambos impuestos es idéntico y, en esa medida, se extienden también a la participación, teniendo en cuenta que el artículo 52 de la Ley 788 de 2002 estableció que el momento de causación del impuesto al consumo de licores y de la participación sería el mismo. En el presente caso, el demandado modificó la declaración de la participación en el consumo de licores que la actora presentó por la primera quincena de febrero de 2004, debido a que las tornaguías de movilización

revelaban que el número de productos que salieron de la fábrica o planta de la sociedad hacia el departamento del Atlántico era superior a las unidades sobre las que se calculó la participación. Al respecto, la demandante alegó que liquidó la participación sobre las unidades que vendió y entregó en el periodo, y que las diferencias que encontró la Administración corresponden a unidades que se vendieron y entregaron en fábrica en quincenas anteriores, pero que se movilizaron durante la primera quincena de febrero de 2004. De acuerdo con la jurisprudencia mencionada, las tornaguías de movilización permiten determinar la causación de la participación, es decir, el momento en que los productos se entregan en fábrica o planta para luego ser movilizados hacia otros departamentos con fines de distribución, venta o permuta. Por tanto, la Sala considera que la liquidación de la participación que el departamento del Atlántico efectuó en los actos acusados, basada en las tornaguías de movilización, es correcta”.

FUENTE FORMAL: LEY 223 DE 1995 - ARTICULO 209 / DECRETO 3071 DE 1997 – ARTICULO 2 / LEY 788 DE 2002 - ARTICULO 52

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., seis (6) de diciembre de dos mil doce (2012)

Radicación número: 08001 23 31 000 2007 00977 01(18965)

Actor: DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA - FABRICA DE LICORES Y ALCOHOLES DE ANTIOQUIA

Demandado: DEPARTAMENTO DEL ATLANTICO

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 25 de mayo de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 3 de septiembre de 1996, el departamento del Atlántico y el departamento de Antioquia suscribieron un convenio de intercambio de licores que permitía a la FÁBRICA DE LICORES Y ALCOHOLES DE ANTIOQUIA¹ introducir, distribuir y

¹ A través de DISCURRAMBA S.A.

comercializar los licores destilados por la demandante en jurisdicción del departamento del Atlántico. Este contrato fue prorrogado el 2 de agosto de 2007.

En contraprestación, el departamento del Atlántico recibiría una participación que se liquidaría de la forma como indican los artículos 51 y 52 de la Ley 788 de 2002 y la Ordenanza 11 de 2003 del departamento del Atlántico. Con tal fin, la FÁBRICA DE LICORES Y ALCOHOLES DE ANTIOQUIA presentó la declaración del impuesto al consumo de licores y/o participación en licores correspondiente a la primera quincena de febrero de 2004.

Con fundamento en los artículos 710, 711, 712 y demás normas concordantes del Estatuto Tributario Nacional y del Estatuto Tributario Departamental, previo requerimiento especial², la Secretaría de Hacienda del departamento del Atlántico expidió la Liquidación de Revisión 7-0591-0118P del 9 de junio de 2006, con la que modificó la declaración privada de la demandante de la primera quincena de febrero de 2004, para aumentar la participación en \$289.041.048 e imponer sanción por inexactitud por \$462.465.677³.

La sociedad interpuso recurso de reconsideración, sobre el cual la Administración se pronunció en la Resolución 5-0654-0118P-04 del 25 de julio de 2007, en el sentido de confirmar la liquidación de revisión⁴.

DEMANDA

En ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., la FÁBRICA DE LICORES Y ALCOHOLES DE ANTIOQUIA solicitó la nulidad de la Liquidación de Revisión 7-0591-0118P del 9 de junio de 2006, y de la Resolución 5-0654-0118P-04 del 25 de julio de 2007, proferidas por la Secretaría de Hacienda del Atlántico.

A título de restablecimiento del derecho, pidió que (i) se declare que no está obligada a pagar suma alguna por concepto de mayor impuesto a cargo y sanción por inexactitud, (ii) se ordene el reintegro de los valores pagados, junto con los intereses de mora correspondientes, y (iii) se condene en costas al departamento demandado.

² Folios 152 a 157.

³ Folios 138 a 149.

⁴ Folios 195 a 201.

En subsidio, la demandante solicitó que se anularan los actos demandados en cuanto impusieron sanción por inexactitud, por cuanto existió diferencia de criterio sobre el derecho aplicable.

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículo 204 de la Ley 223 de 1995.
- Artículo 647 del Estatuto Tributario.

En el concepto de la violación, la demandante propuso los siguientes cargos:

1. Naturaleza jurídica de la participación

Con fundamento en el Decreto Legislativo 41 de 1905, el Acto Legislativo 3 de 1910 y la Ley 4 de 1913, y las Ordenanzas 0398 de 1983 y 030 de 2001, el Gobernador de Antioquia expidió el Decreto 2405 del 17 de diciembre de 2001, modificado por el Decreto 638 de 2002, en el que precisó que el Departamento podía celebrar convenios para regular el monopolio sobre la producción, introducción, distribución y comercialización de licores destilados. La explotación del monopolio en el departamento de Antioquia se realiza a través de la Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia.

Mediante las Ordenanzas 041 de 2002 y 11 de 2003, y el Decreto Ordenanza 0823 de 2003, el departamento del Atlántico permitió la celebración de acuerdos con otros departamentos para permitir la circulación de licores destilados y adoptó el sistema de participación porcentual. Esta relación contractual genera una participación sobre las ventas realizadas, entendida como una contraprestación dineraria a favor de la jurisdicción que permite el acceso y distribución del licor.

Posteriormente, la Ley 788 de 2002 ratificó que los departamentos podían optar por el impuesto al consumo de licores o la participación. Sin embargo, el régimen legal aplicable es diferente en cada caso. En efecto, el procedimiento tributario nacional rige solo para el impuesto al consumo, pero no para la participación, ya que esta no es un tributo.

El impuesto al consumo es un impuesto directo regulado por la Constitución, la ley y los reglamentos. Los elementos de la obligación tributaria no están presentes en la participación, ya que esta surge por el ejercicio de la autonomía territorial para establecer el monopolio de licores destilados.

Conforme con la Ley 14 de 1983, cuando se ejerce la participación, el departamento recibe un valor porcentual derivado de los convenios que se celebran. En ausencia de la participación, se aplica el régimen impositivo, que es el previsto para el impuesto al consumo de licores. Así, los conflictos en el régimen impositivo se resuelven según el procedimiento tributario, pero si se trata de la participación, las controversias se dirimen bajo los lineamientos de la Ley 80 de 1983.

2. Violación del artículo 29 de la Constitución Política

Los recursos derivados de la participación son ingresos patrimoniales, ya que provienen de monopolios fiscales que, como explicó la Corte Constitucional en sentencia C-256 de 1998, tienen el carácter de arbitrio rentístico y propenden por el interés público y social.

Según la doctrina, las rentas que se obtienen por el impuesto al consumo son tributarias, mientras que los ingresos que percibe la entidad territorial por la participación son patrimoniales. En igual sentido, el artículo 10 de la Ordenanza 41 de 2002 del departamento del Atlántico catalogó las participaciones como ingresos corrientes no tributarios y, el artículo 16 aclaró que la participación es el valor o la proporción que se obtiene por la explotación de una actividad monopolística que un tercero realiza.

De conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, los procedimientos previstos en el Estatuto Tributario Nacional se aplican para la determinación de los impuestos administrados por los departamentos. Así, el procedimiento tributario no puede aplicarse a los ingresos públicos no tributarios, entre ellos, a la participación que recauda el departamento del Atlántico y que se genera dentro de una relación contractual.

Las obligaciones que se discuten en los actos acusados son de naturaleza contractual, pues en estos se cuestionan las unidades y las tarifas causadas en la participación, que debían aplicarse por el convenio de intercambio y el contrato de distribución de licores que celebraron los departamentos de Atlántico y Antioquia.

El departamento demandado no podía definir el monto de la obligación a cargo de la actora de forma unilateral, toda vez que en los contratos o convenios interadministrativos no se permiten las cláusulas exorbitantes y es el juez administrativo quien debe dirimir los conflictos surgidos con ocasión de dichos contratos.

3. Indebida notificación de los actos demandados

La FÁBRICA DE LICORES Y ALCOHOLES DE ANTIOQUIA no cuenta con personería jurídica autónoma al departamento de Antioquia, de modo que no es sujeto de derechos y obligaciones, ni puede representar legalmente al departamento.

Aunque el departamento demandado notificó los actos demandados a la sociedad, inadmitió el recurso de reconsideración que interpuso el gerente de la Fábrica por falta de presentación personal. Toda vez que la Gobernación de Antioquia no fue vinculada al proceso administrativo, el trámite presenta vicios y las decisiones de la Administración no afectan al departamento de Antioquia.

4. Violación del artículo 204 de la Ley 223 de 1995

El departamento del Atlántico modificó la declaración privada de la demandante, porque advirtió inconsistencias en las unidades que causaron la participación y en la tarifa que utilizó.

Según el artículo 204 de la Ley 223 de 1995, el Concepto 035333-06 de 2006 de la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda, y la sentencia del 22 de junio de 2000 de la Sección Primera del Consejo de Estado, el impuesto al consumo de licores nacionales se causa al momento en que el productor los entrega en planta o fábrica, no con el despacho de la mercancía. De este modo, al

restringir la entrega a la aprehensión material y al despacho de la mercancía, la Administración vulneró el precepto en comentario.

De los artículos 906 y 923 del Código de Comercio, y 741 y 754 del Código Civil, se infiere que la entrega y el despacho no son sinónimos, y que el despacho es una de las formas de la entrega, luego, no es cierto que únicamente el despacho genere la participación porcentual.

En el concepto ya mencionado, la Dirección de Apoyo Fiscal también aclaró que la entrega no necesariamente tiene que coincidir con el despacho y la tornaguía. Por ende, las tornaguías no demuestran el momento en que se produce la entrega del producto, simplemente son la prueba de la movilización o despacho de los licores.

Para el departamento demandado, las unidades que causaron la participación fueron superiores a las que se declararon. A esta conclusión se llegó luego de verificar los despachos, no las entregas.

El artículo 209 de la Ley 223 de 1995 no exige que la entrega de los bienes se haga en la jurisdicción de destino, sino que dicha entrega se practique en cualquiera de sus manifestaciones.

Las diferencias que encontró la Administración corresponden a unidades movilizadas en la quincena, que habían sido vendidas y entregadas en fábrica.

5. Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario

La participación no es un tributo, motivo por el cual no procede la sanción por inexactitud. En gracia de discusión, la demandante no omitió ingresos o impuestos generados, ni incluyó costos, deducciones, retenciones o anticipos inexistentes, tampoco utilizó datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados. Por el contrario, declaró y pagó el valor que correspondía.

La interpretación de la actora frente a la norma que establece la causación del impuesto al consumo, coincide con la posición que sobre el tema adoptó la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda. De modo que, existe diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente sobre el derecho aplicable.

Para que proceda la sanción, es necesario que se haya causado un perjuicio al Estado, derivado de la acción u omisión del contribuyente con el propósito de evadir impuestos, ya que la responsabilidad objetiva está proscrita. En este caso, no se generó perjuicio alguno al departamento demandado.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El departamento del Atlántico solicitó no acceder a las pretensiones de la demanda con los argumentos que se resumen a continuación:

En desarrollo de los artículos 124 del Decreto 1222 de 1986 y 63 de la Ley 14 de 1983, el Departamento suscribió con el departamento de Antioquia el convenio de intercambio que permitía a éste introducir y distribuir licores en jurisdicción de aquél. El distribuidor, que en este caso es el departamento de Antioquia, no es un tercero, pues está vinculado a la ejecución del convenio.

Las asambleas departamentales están facultadas para regular el monopolio de licores, bajo los parámetros de la Constitución y la ley. Entonces, las normas sustanciales y procedimentales que rigen para el impuesto al consumo, se aplican también para la participación.

Con fundamento en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, el artículo 71 del Estatuto Tributario Departamental dispuso que el régimen procedimental y sancionatorio del Estatuto Tributario Nacional se aplicara al monopolio. Para determinar el gravamen a cargo de la actora, el departamento de Atlántico siguió el procedimiento previsto en el Estatuto Tributario.

Así, el departamento demandado no vulneró el debido proceso de la demandante; por el contrario, siguió la legislación aplicable al caso y permitió la defensa en cada etapa procesal.

De acuerdo con el artículo 52 de la Ley 788 de 2002, el impuesto al consumo y la participación se liquidan al momento de la entrega en fábrica de los productos despachados. Por consiguiente, la declaración y pago se efectúan en los plazos que fijan la ley o las ordenanzas, pero dependen de la fecha en que ocurra dicha entrega.

El departamento demandado utiliza el término *impuesto al consumo y/o de la participación* porque ambas rentas se causan al momento de la entrega de los productos y tienen el mismo sistema de control.

Los artículos 204 y 213 de la Ley 223 de 1995 y 52 de la Ley 788 de 2002 indican que la participación se causa al momento de la entrega de la mercancía en fábrica. La entrega es concebida como el acto físico de aprehensión, no como tradición. Luego, la causación del impuesto al consumo no depende de la facturación, ni de la “puesta en disposición del distribuidor”.

De conformidad con los artículos 2° y 5° del Decreto 3071 de 1997, los productos no pueden ser retirados de la fábrica o planta si no están respaldados en tornaguías y, una vez éstas sean expedidas, se deben movilizar a más tardar dentro del día siguiente hábil hacia el departamento de destino.

Las tornaguías no determinan la causación del impuesto, pero permiten confirmarla e impiden que los productos se trasladen a entidades territoriales que no son sujetos activos del gravamen. Por ello, no es cierto que el departamento demandado haya modificado la causación de la participación y, tampoco, que la movilización quede al arbitrio del propietario.

En el departamento del Atlántico, la Fábrica de Licores de Antioquia figura como productor, no como distribuidor, y no cuenta con bodegas registradas.

En la declaración de la “segunda quincena de enero de 2004”, la actora no reportó el total de los productos despachados, sino los facturados en el periodo, como lo reconoció la demandante en el recurso de reconsideración.

La sanción por inexactitud es procedente, pues no existe la diferencia de criterios que alega la actora. La ley, la jurisprudencia y la doctrina son claras al indicar que la participación se causa al momento del despacho o entrega en fábrica o en planta de los productos.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

Los artículos 121 y 123 del Decreto 1222 de 1986, 51 de la Ley 788 de 2002 y 221 de la Ley 223 de 1995, permiten a los departamentos regular el monopolio de la producción, introducción y venta de licores destilados y cobrar una participación sobre el precio de venta. Si el monopolio no resulta conveniente, pueden gravar esas actividades con el impuesto al consumo.

En desarrollo del monopolio, los departamentos pueden celebrar contratos de intercambio y otro tipo de convenios con terceros para agilizar la comercialización de los licores.

El artículo 221 de la Ley 223 de 1995 ordenó a los departamentos aplicar las normas del Estatuto Tributario Nacional en la determinación oficial, discusión y cobro de los impuestos que estos administran.

De acuerdo con los preceptos en mención, que el departamento del Atlántico suscriba contratos para la explotación del monopolio de licores o celebre acuerdos bilaterales para autorizar la circulación de licores destilados no impide a la entidad territorial fiscalizar, liquidar y recaudar la participación. Por tal razón, no se configura la falta de competencia que alega la actora.

La demandante sostuvo que las unidades en controversia se movilizaron en la primera quincena de febrero de 2004, pero que la declaración se presentó en la segunda quincena de diciembre de 2003, porque se vendieron y entregaron en fábrica, en dicha quincena. Sin embargo, no aportó la declaración a que alude; luego, resulta innecesario analizar si esto afecta la validez de los actos demandados.

La sanción por inexactitud es procedente, toda vez que la actora no desvirtuó la presunción de legalidad de los actos acusados. La modificación a la declaración privada se produjo porque la sociedad no incluyó ciertas unidades que movilizó y despachó en el periodo respectivo, y si bien adujo que las unidades se declararon en la segunda quincena de diciembre de 2003, no demostró ese hecho.

No procede la condena en costas porque no se cumplen las causales previstas en la ley⁵.

⁵ Artículo 151 del Código Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 55 de la Ley 446 de 1998, en concordancia con los artículos 73 y 74 del Código de Procedimiento Civil

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** interpuso recurso de apelación con los argumentos que a continuación se sintetizan:

1. Violación del debido proceso

El departamento de Atlántico desconoció los artículos 29 de la Constitución Política, y 6 y 187 del Código de Procedimiento Civil, porque no valoró las pruebas aportadas.

No obstante que las decisiones judiciales deben fundarse en las pruebas regular y oportunamente allegadas al proceso, las copias de las declaraciones de la primera y segunda quincena de febrero de 2004 y de la segunda quincena de diciembre de 2003, de las tornaguías de movilización y de las facturas de venta que las soportan, así como el auto de archivo expedido por el departamento de Cundinamarca, que se anexaron a la demanda y a los alegatos de conclusión, no fueron analizadas. Con ello, en instancia judicial, se impidió a la demandante ejercer el derecho de contradicción.

El Tribunal debió analizar los cargos propuestos en la demanda, el precedente judicial señalado, y el auto de archivo allegado. También debió fundamentar su decisión en los medios de prueba que obran en el expediente, no simplemente descartar la valoración probatoria.

2. Nulidad de los actos demandados por violación del artículo 204 de la Ley 223 de 1995

Según el artículo 204 de la Ley 223 de 1995, la participación porcentual en el consumo de licores se causa en el momento de la entrega de los productos en fábrica. Así lo entendió el departamento demandado en la liquidación de revisión y la Dirección de Apoyo Fiscal en el Concepto 035333-06 del 20 de diciembre de 2006. Aun cuando la norma es clara, el departamento de Atlántico pretende dar un significado diferente a la entrega y ligarla al despacho de la mercancía.

El artículo 52 de la Ley 788 de 2002 precisó que los productores facturarían, liquidarían y recaudarían la participación al momento de la entrega en fábrica de

los productos, sin mencionar el despacho. Luego, no es cierto que la participación se cause con el despacho. Incluso, el artículo 2° del Decreto 1150 de 2002 aclaró que los reenvíos de productos se declararían en el departamento de destino, con la base gravable y la tarifa que regía para el momento en que se causó la participación.

La demandante declara y paga el gravamen por los productos que despacha, lo que sucede es que el despacho se realiza en diferentes momentos. Esta actuación sólo puede reprocharse cuando se habla de elusión, pero ello no ocurre en este caso.

La “entrega en fábrica” es la misma entrega de los contratos de compraventa, conforme con los artículos 741 y 754 del Código Civil y 906 y 923 del Código de Comercio. Además, el artículo 924 ibídem dispone que el plazo de la entrega es de 24 horas, siguientes al perfeccionamiento del contrato.

Las tornaguías prueban la movilización o el despacho de los licores, no demuestran el momento en que se produce la entrega, como explicó la Dirección de Apoyo Fiscal en el concepto ya mencionado.

Para el departamento de Antioquia, la FÁBRICA DE LICORES Y ALCOHOLES es el productor que ejerce el monopolio rentístico y que entrega los productos a los comercializadores en la fábrica o planta. Es por ello que la obligación de declarar y pagar la participación surge con la entrega, de los productos al comercializador, que se realice según las normas mercantiles. Si la demandante declaró y liquidó la participación al momento de la entrega, no se causa de nuevo la participación cuando la mercancía llega al departamento de destino, pues ya se cumplió la obligación formal.

Las tornaguías de movilización no son los documentos idóneos para que la demandada ejerza las facultades de fiscalización, toda vez que pueden presentarse situaciones que impidan la entrega de la mercancía. Por otra parte, como la entrega envuelve distintos hechos que pueden ocurrir antes del despacho, las tornaguías no prueban en qué momento se verificó la entrega.

Para liquidar el tributo a cargo de la demandante, la Administración se basó en los productos despachados, no en los entregados. La actuación descrita desconoce la

ley y genera un agravio injustificado a la actora, quien pagó el impuesto que correspondía en la segunda quincena de diciembre de 2003.

3. Pago efectivo de la participación

La participación sobre las unidades que según la Administración fueron movilizadas y no declaradas en la primera quincena de febrero de 2004, se causó, declaró y pagó en la oportunidad prevista en la ley. Sin embargo, la movilización de dichas unidades fue posterior, en razón a que se vendieron y entregaron al comercializador en fábrica como ordena el artículo 204 del Estatuto Tributario, como consta en las facturas 4947, 4944, 4949, 4956, 4955, 4961, 4995, 4993, 4998, 4997, 5028, 5027, 5030 y 5029.

Dado que el departamento demandado incrementó la participación de la primera quincena de febrero de 2004, debió devolver el mayor valor que se pagó en la segunda quincena de diciembre de 2003.

La Secretaría de Hacienda de Cundinamarca archivó la investigación que inició contra la actora por la segunda quincena de agosto de 2006, en razón a que entendió que la participación se causa al momento de la entrega en fábrica y que la prueba de dicho momento depende del título en que se efectúe dicha entrega.

4. Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario

La sanción por inexactitud no procede por cuanto las unidades a que alude la Administración se entregaron y declararon en periodos anteriores, de acuerdo con la ley. Además, no se cumplen los requisitos que exige el artículo 647 del Estatuto Tributario para la imposición de dicha sanción.

Los actos demandados desconocieron la norma en comentario, ya que la sanción por inexactitud no se configura cuando la controversia tiene que ver con la interpretación de las normas, siempre que las cifras declaradas sean completas y verdaderas. La discusión que se planteó en el proceso se refiere al momento de la causación de la participación y el criterio de la demandante encuentra respaldo en el concepto que emitió la Dirección de Apoyo Fiscal.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** y el **demandado** no alegaron de conclusión.

El **Ministerio Público** estimó que el fallo de primera instancia debe confirmarse, por los siguientes motivos:

En la demanda no consta que el demandante aportó las pruebas que, en su criterio, debieron ser valoradas por el Tribunal. Tales pruebas se aportaron con los alegatos de conclusión, esto es, cuando la etapa probatoria había concluido. Toda vez que el departamento demandado no tuvo la oportunidad de controvertirlas, el Tribunal no podía valorarlas.

Además, en auto del 20 de febrero de 2012, se negó la solicitud de pruebas en segunda instancia que la actora efectuó, porque no se configuró alguna de las causales que describe el artículo 214 del Código Contencioso Administrativo.

En el caso, no se presentó doble causación del gravamen o doble tributación, simplemente la actora debió liquidar y recaudar la participación al momento de la entrega de los productos.

La demandante debió demostrar que declaró y pagó la participación sobre las unidades que adicionó el Departamento de Atlántico, pero no lo hizo.

La sanción por inexactitud procede, teniendo en cuenta que la demandante no incluyó ciertas unidades en la declaración de la participación que generaban un mayor valor a pagar.

El momento de la causación de la participación es distinto al de la declaración y pago; por tanto, no existe diferencia de criterios en la interpretación del artículo 52 de la Ley 788 de 2002.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide si son nulos los actos por los cuales el DEPARTAMENTO DEL ATLÁNTICO modificó la liquidación de la participación que la FÁBRICA DE

LICORES Y ALCOHOLES DE ANTIOQUIA efectuó por la primera quincena de febrero de 2004.

En concreto, precisa si las pruebas oportunamente allegadas al proceso demuestran que la liquidación de la participación que efectuó la demandante es correcta o, por el contrario, que el valor declarado es inferior al que legalmente correspondía y, por ello, es acreedora a la sanción por inexactitud, como concluyó el departamento del Atlántico en los actos demandados.

Para resolver se considera:

La Ley 14 de 1983, que se expidió en vigencia de la Constitución Política de 1886, dispuso que la producción, introducción y venta de licores destilados constituía monopolio de arbitrio rentístico para los departamentos y facultó a las asambleas departamentales para regular el monopolio o gravar con el impuesto al consumo dichas actividades, según conviniera⁶.

Para la introducción y venta de licores destilados, sobre los cuales se ejerciera el monopolio, se requería de autorización por parte del departamento, y, para obtener el permiso, las firmas productoras, introductoras o importadoras debían celebrar con la entidad territorial un convenio previo⁷, en el que se fijara la participación porcentual que ésta percibiría por la venta de los productos, la cual no estaría sujeta a los límites tarifarios previstos en la ley⁸.

⁶ LEY 14 DE 1983. Artículo 61. *“La producción, introducción y venta de licores destilados constituyen monopolios de los departamentos como arbitrio rentístico en los términos del artículo 31 de la Constitución Política de Colombia. En consecuencia, las Asambleas Departamentales regularán el monopolio o gravarán esas industrias y actividades, si el monopolio no conviene, conforme a lo dispuesto en esta Ley. Las Intendencias y Comisarías cobrarán el impuesto de consumo que determina esta Ley para los licores, vinos espumosos o espumantes, aperitivos y similares, nacionales y extranjeros.”*

⁷ De acuerdo con el artículo 63 ibídem, los departamentos, en desarrollo del monopolio, podían celebrar contratos de intercambio y todo tipo de convenio que permitiera agilizar el comercio de los licores.

⁸ Ibídem. Artículo 63. *En desarrollo del monopolio sobre la producción, introducción y venta de licores destilados, los departamentos podrán celebrar contratos de intercambio con personas de derecho público o de derecho privado y todo tipo de convenio que, dentro de las normas de contratación vigentes, permita agilizar el comercio de estos productos.*

Para la introducción y venta de licores destilados, nacionales o extranjeros, sobre los cuales el Departamento ejerza el monopolio, será necesario obtener previamente su permiso, que solo lo otorgará una vez se celebren los convenios económicos con las firmas productoras, introductoras o importadoras en los cuales se establezca la participación porcentual del departamento en el precio de venta del producto, sin sujeción a los límites tarifarios establecidos en esta Ley.”

Respecto del impuesto al consumo, la Ley 14 de 1983 estableció las tarifas y autorizó a las asambleas departamentales para reglamentar los aspectos administrativos del recaudo del impuesto⁹.

Así, bajo la Ley 14 de 1983, los departamentos podían optar por ejercer el monopolio sobre la producción, introducción y venta de licores destilados y obtener una participación porcentual en la venta de los productos o gravar dichas actividades con el impuesto al consumo y recaudar el tributo que se liquidaría a las tarifas previstas en la ley. En todo caso, no podían percibir la participación porcentual y el impuesto al consumo de licores al mismo tiempo, pues son excluyentes¹⁰.

Ahora bien, la Constitución Política de 1991, en el inciso 3° del artículo 336, estableció que la organización, administración, control y explotación de los monopolios rentísticos estarían sometidos a un régimen propio, fijado por la ley de iniciativa gubernamental.

El Congreso de la República, mediante las Leyes 223 de 1995 y 788 de 2002, reguló el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, y la participación.

La Ley 223 de 2005 señaló los elementos del impuesto al consumo de licores. En el artículo 202 precisó que el hecho generador estaría constituido por el consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, en la jurisdicción de los departamentos, y, en el artículo 204 aclaró que el gravamen se causaría, para el caso de los productos nacionales, *“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”*.

Posteriormente, la Ley 788 de 2002 se refirió tanto al impuesto al consumo de licores como a la participación. Al igual que la Ley 14 de 1983, el artículo 51 de la

⁹ Ibid. Artículo 65. *“Los impuestos de consumo cuyas tarifas se determinan en el artículo 66 de esta Ley, serán pagados a los departamentos, intendencias y comisarías por los productores o introductores según el caso. Las Asambleas Departamentales y los Consejos Intendenciales y Comisariales expedirán las normas pertinentes para reglamentar los aspectos administrativos del recaudo del gravamen de consumo y aquellas que sean necesarias para asegurar su pago, impedir su evasión y eliminar el contrabando de los productos de que trata esta Ley.*

En todo caso, el pago del impuesto de consumo contemplado en esta Ley, es requisito para que el producto pueda ser vendido o distribuido.”

¹⁰ Sentencia del 28 de junio de 2010, Exp. 14858.

Ley 788 de 2002¹¹ dispuso que en el monopolio de licores destilados, los departamentos tuvieran la posibilidad de aplicar a los licores una participación, en lugar del impuesto al consumo.

El inciso primero del artículo 49 la Ley 788 de 2002¹² consagró que la base gravable del impuesto al consumo de licores estaría constituida por el número de grados alcoholimétricos del producto y que esa misma base gravable se aplicaría para la liquidación de la participación.

El artículo 51 de la Ley 788 de 2002¹³ precisó que la tarifa de la participación no sería inferior al impuesto al consumo, que dicha tarifa sería fijada por las asambleas departamentales y que incorporaría el IVA cedido a los departamentos. Por su parte, el artículo 52 ib. ordenó a los productores facturar, liquidar y recaudar el impuesto al consumo o la participación, según el caso, al momento de la entrega en fábrica de los productos despachados para otros departamentos¹⁴.

Como se puede observar, a partir de la Ley 788 de 2002, el impuesto al consumo de licores y la participación se asemejan en cuanto a la forma como deben ser liquidados, y, en especial, en el momento de su causación.

La Ley 223 de 1995 también reguló el impuesto al consumo de cigarrillos. El artículo 209 dispuso que, al igual que el impuesto al consumo de licores, el impuesto al consumo de cigarrillos se causaría *“en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta*

¹¹ Ibídem. Artículo 51. *“Participación. Los departamentos podrán, dentro del ejercicio del monopolio de licores destilados, en lugar del Impuesto al Consumo, aplicar a los licores una participación. Esta participación se establecerá por grado alcoholimétrico y en ningún caso tendrá una tarifa inferior al impuesto.*

La tarifa de la participación será fijada por la Asamblea Departamental, será única para todos los de <sic> productos, y aplicará en su jurisdicción tanto a los productos nacionales como extranjeros, incluidos los que produzca la entidad territorial.

Dentro de la tarifa de la participación se deberá incorporar el IVA cedido, discriminando su valor.”

¹² LEY 788 DE 2002. Artículo 49. *“Base Gravable. La base gravable está constituida por el número de grados alcoholimétricos que contenga el producto.*

Esta base gravable aplicará igualmente para la liquidación de la participación, respecto de los productos sobre los cuales los departamentos estén ejerciendo el monopolio rentístico de licores destilados.”

¹³ Ibídem. Artículo 51. *“Participación. Los departamentos podrán, dentro del ejercicio del monopolio de licores destilados, en lugar del Impuesto al Consumo, aplicar a los licores una participación. Esta participación se establecerá por grado alcoholimétrico y en ningún caso tendrá una tarifa inferior al impuesto.*

La tarifa de la participación será fijada por la Asamblea Departamental, será única para todos los de <sic> productos, y aplicará en su jurisdicción tanto a los productos nacionales como extranjeros, incluidos los que produzca la entidad territorial.

Dentro de la tarifa de la participación se deberá incorporar el IVA cedido, discriminando su valor.”

¹⁴ Ib. Artículo 52. *“Liquidación y recaudo por parte de los productores. Para efectos de liquidación y recaudo, los productores facturarán, liquidarán y recaudarán al momento de la entrega en fábrica de los productos despachados para otros departamentos el valor del impuesto al consumo o la participación, según el caso.*

Los productores declararán y pagarán el impuesto o la participación, en los períodos y dentro de los plazos establecidos en la ley o en las ordenanzas, según el caso.”

en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo”.

En sentencia del 3 de diciembre de 2009, exp. 16527, la Sala concluyó que el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado se causa en el momento en que el producto se entrega en fábrica o planta con fines de consumo y que tales fines se presumen con la sola entrega, pues los productos se elaboran para ser distribuidos, vendidos o permutados. Adicionalmente, la Sala advirtió 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”.*

Posteriormente, en sentencia del 28 de enero de 2010, exp. 16198, la Sala reiteró la posición que adoptó en la sentencia del 3 de diciembre de 2009, y agregó que *“el impuesto se causa cuando la mercancía sale de la fábrica con destino a una bodega, local, sucursal o similar de propiedad del mismo fabricante, ubicada en otro departamento, porque en ese evento, el productor entregó en planta los cigarrillos para su distribución o venta en el país, es decir, para fines de consumo”.* También precisó que *“resultaba ajustado a la ley, que el Departamento tomara como base del impuesto, el producto despachado en fábrica, según las tornaguías”*, pues estas son concebidas como el certificado que autoriza y controla la entrada, salida y movilización de productos gravados con impuestos al consumo¹⁵, sin las cuales los productos no pueden ser retirados de la fábrica o planta¹⁶.

La interpretación planteada en los fallos descritos sobre la causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado resulta aplicable al impuesto al consumo de licores, puesto que el momento de causación de ambos impuestos es idéntico¹⁷ y, en esa medida, se extienden también a la participación, teniendo en cuenta que el artículo 52 de la Ley 788 de 2002 estableció que el momento de causación del impuesto al consumo de licores y de la participación sería el mismo.

En el presente caso, el demandado modificó la declaración de la participación en el consumo de licores que la actora presentó por la primera quincena de febrero

¹⁵ DECRETO 3071 DE 1997. Artículo 3°.

¹⁶ *Ibíd*em, artículo 2°.

¹⁷ Sentencia del 28 de junio de 2010, exp. 14858, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

de 2004, debido a que las tornaguías de movilización revelaban que el número de productos que salieron de la fábrica o planta de la sociedad hacia el departamento del Atlántico era superior a las unidades sobre las que se calculó la participación.

Al respecto, la demandante alegó que liquidó la participación sobre las unidades que vendió y entregó en el periodo, y que las diferencias que encontró la Administración corresponden a unidades que se vendieron y entregaron en fábrica en quincenas anteriores, pero que se movilizaron durante la primera quincena de febrero de 2004.

De acuerdo con la jurisprudencia mencionada, las tornaguías de movilización permiten determinar la causación de la participación, es decir, el momento en que los productos se entregan en fábrica o planta para luego ser movilizados hacia otros departamentos con fines de distribución, venta o permuta. Por tanto, la Sala considera que la liquidación de la participación que el departamento del Atlántico efectuó en los actos acusados, basada en las tornaguías de movilización, es correcta.

Además, la demandante no aportó prueba alguna que permita concluir que las diferencias que encontró la Administración corresponden a unidades entregadas en fábrica en otros periodos.

En efecto, a la demanda tan solo anexó copia de los actos demandados. Ya con los alegatos de conclusión de primera instancia y con el recurso de apelación, allegó copia de ciertas facturas, tornaguías y declaraciones de la participación. También aportó la relación del movimiento de los licores por varios meses. Sin embargo, estas pruebas no pueden ser valoradas¹⁸, porque no fueron solicitadas e incorporadas al proceso con la demanda, que es la oportunidad que la ley procesal señala para el efecto¹⁹, tal y como se explicó en el auto que negó la práctica de pruebas en segunda instancia, proferido el 20 de febrero de 2012²⁰.

¹⁸ CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL. Artículo 183. *“Para que sean apreciadas por el juez las pruebas deberán solicitarse, practicarse e incorporarse al proceso dentro de los términos y oportunidades señalados para ello en este código. (...)”*

Si se trata de prueba documental o anticipada, también se apreciarán las que se acompañen a los escritos de demanda o de excepciones o a sus respectivas contestaciones, o a aquellos en que se promuevan incidentes o se les dé respuesta. El juez resolverá expresamente sobre la admisión de dichas pruebas, cuando decida la solicitud de las que pidan las partes en el proceso o incidente. (...)”

¹⁹ CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Artículo 137. **“Contenido de la demanda.** Toda demanda ante la jurisdicción administrativa deberá dirigirse al tribunal competente y contendrá:

1. La designación de las partes y de sus representantes.
2. Lo que se demanda.
3. Los hechos u omisiones que sirvan de fundamento de la acción.

Por último, el artículo 284 del Estatuto Tributario del departamento del Atlántico establece lo siguiente:

“Sanción por inexactitud. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior. (...)

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”.

Según la norma transcrita, constituye inexactitud sancionable la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados en las declaraciones tributarias, de los cuales se derive un menor impuesto a cargo.

En el *sub-lite*, la demandante no declaró la totalidad de las unidades de licores que entregó en fábrica para su movilización al departamento del Atlántico, de modo que utilizó datos equivocados o incompletos de los cuales derivó un menor impuesto a cargo y, por tanto, procede la sanción por inexactitud.

De otra parte, la Sala advierte que no se presentan diferencias de criterio entre el contribuyente y la Administración. Por el contrario, se evidencia que las normas que regulan la materia son claras y que aunque la Sala coincide con la demandante en cuanto a que la participación en el consumo de licores se causa al momento de la entrega en fábrica, la actora no demostró que dicha entrega se hubiera practicado antes de la expedición de las tornaguías, razón más que suficiente para confirmar la sanción por inexactitud.

4. Los fundamentos de derecho de las pretensiones. Cuando se trate de la impugnación de un acto administrativo deberán indicarse las normas violadas y explicarse el concepto de su violación.

5. **La petición de pruebas que el demandante pretende hacer valer.**

6. La estimación razonada de la cuantía, cuando sea necesaria para determinar la competencia”.

²⁰ Folios 395 y 396.

En este orden de ideas, la Sala concluye que los actos acusados se ajustan a derecho y, por ello, confirmará la sentencia impugnada.

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

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ