

DECLARACION PRIVADA – La administración puede modificarla por medio de la liquidación oficial de revisión / LIQUIDACION OFICIAL – Contenido / TORNAGUIA – Sirve de parámetro para establecer la cantidad y clase de producto despachado / IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO – Base gravable. Determinación / BASE GRAVABLE – Es requisito que se determine en la liquidación oficial de de revisión / TORNAGUIAS – Contenido

El Estatuto Tributario Nacional establece la posibilidad de modificar, por una sola vez, las declaraciones privadas de los contribuyentes, mediante liquidación oficial de revisión que, de conformidad con el artículo 712 E.T., debe contener lo siguiente: la fecha, periodo gravable, nombre o razón social del contribuyente, número de identificación tributaria, bases de cuantificación del tributo, monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente, explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración y la firma o sello del control manual o automatizado. Sin embargo, esta forma de determinar oficialmente el tributo, no se ajusta al requisito legal de dar a conocer al contribuyente los factores con base en los cuales obtiene el valor que debió pagar la contribuyente y que no son otros que la base gravable del tributo que, para el caso, está constituida por el precio facturado a los expendedores en la capital del departamento donde está situada la fábrica, excluido el impuesto al consumo. Si bien esta Corporación ha aceptado que los Departamentos tomen “como base del impuesto, el producto despachado de fábrica, según las tornaguías respectivas”, ello quiere decir, que la tornaguía sirve de parámetro para establecer la cantidad y clase de producto despachado y a partir de esos datos se puede proceder a realizar la correspondiente determinación oficial del tributo, pero no sirve para eximir a las oficinas de impuestos de su obligación de expedir la liquidación oficial de revisión en legal forma. Las tornaguías deben contener la siguiente información:- Código del Departamento o Distrito Capital de origen de las mercancías.- Nombre, identificación y firma del funcionario competente para expedir la tornaguía.- Clase de tornaguía.- Ciudad y fecha de expedición.- Nombre e identificación del propietario y responsable de las mercancías.- Lugar de destino de las mercancías.- Fecha límite de legalización. En efecto, revisadas las tornaguías allegadas a este proceso, no se discriminan los valores de los productos transportados, simplemente se consignan los datos correspondientes a la información que legalmente deben contener las tornaguías.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 712

BASE GRAVABLE – No se puede determinar de las tornaguías. Su ausencia no es subsanable / LIQUIDACION OFICIAL – Es nula cuando no determina la base gravable del impuesto

Lo anterior deja en claro que de allí no podían extraerse las bases gravables del tributo liquidado por la Administración, entendiéndose que la base gravable es “el valor monetario o unidad de medida del hecho imponible sobre el cual se aplica la tarifa o tipo impositivo para establecer el valor monetario del crédito fiscal, o valor cuantitativo del objeto de la obligación tributaria”, Ahora bien, como también lo advierte el Ministerio Público, aunque la falta de las bases de cuantificación del tributo fue advertida por la propia Administración, al decidir el recurso de reconsideración, tal situación no podía ser “subsanada” en esa etapa como lo pretendió hacer la demandada y como lo aceptó el a quo, pues aunque el objeto de la vía gubernativa es permitir a las autoridades administrativas que revisen sus propias decisiones, al conocer de los diferentes recursos, ello no significa que puedan, so pretexto de ajustar a la legalidad sus decisiones, omitir la aplicación de normas que, como el artículo 730 E.T., obligaban a la demandada no solo a

reconocer la nulidad en que había incurrido, como en efecto lo hizo, sino también a revocar el acto de liquidación, por ser esta la decisión que se ajustaba al procedimiento legal y porque la normativa tributaria no prevé la posibilidad de subsanar ese tipo de irregularidad.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 730 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 712

RECURSO DE RECONSIDERACION – No es la oportunidad para subsana el incumplimiento de los elementos de la liquidación oficial / DEBIDO PROCESO – Se vulnera cuando la liquidación oficial no trae las bases gravables del impuesto / MOTIVACION DE LA LIQUIDACION OFICIAL – Es un requisito diferente al de la base gravable / LIQUIDACION OFICIAL – Acto definitivo de la etapa de fiscalización

Como también lo advierte el Ministerio Público, aunque la falta de las bases de cuantificación del tributo fue advertida por la propia Administración, al decidir el recurso de reconsideración, tal situación no podía ser “subsana” en esa etapa como lo pretendió hacer la demandada y como lo aceptó el a quo, pues aunque el objeto de la vía gubernativa es permitir a las autoridades administrativas que revisen sus propias decisiones, al conocer de los diferentes recursos, ello no significa que puedan, so pretexto de ajustar a la legalidad sus decisiones, omitir la aplicación de normas que, como el artículo 730 E.T., obligaban a la demandada no solo a reconocer la nulidad en que había incurrido, como en efecto lo hizo, sino también a revocar el acto de liquidación, por ser esta la decisión que se ajustaba al procedimiento legal y porque la normativa tributaria no prevé la posibilidad de subsanar ese tipo de irregularidad. La motivación de la liquidación oficial de revisión es otro de los requisitos exigidos en el artículo 712 E.T. y que no puede subsumir el relativo al de contener las bases de cuantificación del tributo. En este caso, se presenta una insuficiente motivación del acto porque falta uno de los requisitos legales de la liquidación oficial de revisión, como es la base gravable con la que se determinó oficialmente el impuesto. El ente demandado estaba obligado a entregar los datos exactos de la modificación realizada en igual forma como el contribuyente presentó su liquidación privada y en la que discriminó los factores de los que se obtuvo el total a pagar. Para el productor es indispensable tener certeza de los valores pagados en el Departamento donde se ubica la fábrica y en cada uno de los departamentos donde se distribuye, con el fin de poder demostrar a cada ente territorial el pago del tributo, mediante conciliación de partidas dinerarias y cantidades relativas a los bienes despachados para consumo, debido a la movilización de que son objeto esta clase de productos. Todo esto se echa de menos en la liquidación acusada. Además, no debe confundirse que la liquidación oficial de revisión es el acto definitivo de la etapa de fiscalización e independiente del que decide el recurso de reconsideración, que corresponde a la etapa de discusión.

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

**Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Bogotá, D. C. veintinueve (29) de septiembre de dos mil once
(2011)
Radicación número: 20001-23-31-000-2007-00182-01(17890)**

Actor: COMPAÑIA COLOMBIANA DE TABACO S.A. – COLTABACO S.A.

Demandado: DEPARTAMENTO DEL CESAR

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 23 de julio de 2009 proferida por el Tribunal Administrativo del Cesar, que negó las súplicas de la demanda en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos expedidos por la Secretaria de Hacienda del Departamento del Cesar que modificaron las liquidaciones privadas del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado presentadas por COLTABACO S.A., correspondientes a las quincenas 15, 17, 20 y 22 del año 2003 y 1, 2, 3, 5, 8, 11, 15, 17, 21 y 22 de 2004.

ANTECEDENTES

La Compañía Colombiana de Tabaco S.A. COLTABACO S.A. presentó las declaraciones privadas del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, de los períodos 15, 17, 20 y 22 del 2003 y 1, 2, 3, 5, 8, 11, 15, 17, 21 y 22 de 2004 ante el Departamento del Cesar¹.

El 26 julio de 2005, la Secretaría de Hacienda y Finanzas Departamental, profirió los Requerimientos Especiales números 013 al 026², en los que propone modificar las declaraciones del impuesto al consumo por los períodos gravables antes indicados y se liquida sanción por inexactitud, porque *"atendiendo al momento de la causación del impuesto al consumo, existe una incongruencia entre los productos introducidos y los declarados"*.

El 18 de octubre de 2005, COLTABACO dio respuesta a todos los requerimientos especiales a través de un solo escrito en el que, con base en jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, argumenta que el impuesto al consumo solo se causa al momento de la entrega a otra persona natural o jurídica con fines de distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o para el autoconsumo, por lo que es incorrecto sostener que la obligación tributaria se genera sobre las mercancías introducidas o ingresadas a cada entidad territorial³.

El 4 de abril de 2006, la Administración Departamental del Cesar decidió acumular en un sólo expediente el proceso administrativo tributario adelantado contra la contribuyente⁴. En esta misma fecha ordenó la práctica de una inspección tributaria, cuya Acta obra a folios 170 a 173 c.p.

¹ Fls. 416 a 429 c.p.

² Fl. 41 al 153 c.p.

³ Fls. 158 a 163 c.p.

⁴ Fls. 164 a 166 c.p.

El 4 de mayo de 2006, la Secretaría de Hacienda y Finanzas Departamental – Subgrupo de Liquidación Oficial del Grupo de Gestión de Rentas profiere la Liquidación Oficial de Revisión 001, en la que mantiene las modificaciones propuestas a las declaraciones privadas, por cuanto el impuesto al consumo se causó en el momento en que los productos fueron entregados en la planta o fábrica de Medellín con destino al Cesar, por lo que determinó un valor a pagar de \$2.836.972.000, incluida la sanción por inexactitud⁵.

Mediante Resolución 000001 del 29 de junio de 2007⁶ fue confirmada la Liquidación Oficial de Revisión al decidir el recurso de reconsideración interpuesto por la contribuyente⁷.

LA DEMANDA

COLTABACO S.A., en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., solicitó, como pretensión principal, que se anulen la Liquidación Oficial de Revisión 001 del 4 de mayo de 2006 y la Resolución 00001 del 29 junio de 2007. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declaren en firme y ajustadas a derecho las declaraciones privadas de impuesto al consumo presentadas por los periodos gravables 15, 17, 20 y 22 del año 2003 y 1, 2, 3, 5, 8, 11, 15, 17, 21 y 22 del año 2004. Además que se condene en costas a la parte demandada.

Como pretensión subsidiaria, solicitó que se *anulen parcialmente* los actos administrativos antes mencionados, *"en cuanto no reconocieron ni aplicaron efectivamente los mayores valores pagados por la contribuyente (...), dentro del periodo que va de la primera quincena de agosto de 2003 a la segunda quincena de diciembre de 2004, periodo este donde están algunas quincenas que no fueron liquidadas oficialmente; no determinaron correctamente los términos dentro de los cuales se causaron los intereses de mora y por cuanto aplicaron una sanción por inexactitud que no es procedente"*⁸.

A título de restablecimiento del derecho de la pretensión subsidiaria, pide:

1. Que se declare que surgen unos mayores valores declarados y pagados por \$1.112.434.616.00 o lo que se acredite en el proceso, *"derivados de las liquidaciones privadas presentadas durante el periodo comprendido entre el 1º de agosto de 2003 y el 31 de diciembre de 2004 y que no fueron objeto de Liquidación Oficial y tampoco fueron tenidos en cuenta por la Administración al proferir la Liquidación Oficial de Revisión que se demanda"*.
2. Que se compensen los impuestos liquidados por el Departamento del Cesar con los mayores valores declarados y pagados que sean reconocidos en este proceso.
3. Que los intereses de mora de las quincenas oficialmente liquidadas, sólo se causaron entre la fecha en que debió pagarse el impuesto y la fecha en que efectivamente se hizo el pago
4. Que es improcedente la sanción por inexactitud.
5. Que se condene en costas al demandado.

⁵ Fls. 174 a 197 c.p.

⁶ Fls. 230 a 267 c.p.

⁷ Fls. 198 a 220 c.p.

⁸ Fl. 5 c.p.

Citó como normas vulneradas los artículos 6, 13, 29, 83, 95-9 y 363 de la Constitución Política; 28, 1620, 1626 y concordantes del Código Civil; 174 y 175 [inc. 1] del Código Contencioso Administrativo; 209, 213, 215 y 221 de la Ley 223 de 1995; 588 [inc. 3], 634, 635, 647 [inciso final], 683, 712 [e], 730, 746, 800, 803 y concordantes del Estatuto Tributario; 1° [c] del Decreto 2141 de 1996 y 6° del Decreto 3071 de 1997.

Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

ASPECTOS PROCESALES

1. Presunción de veracidad de las declaraciones

La Administración, mediante los actos administrativos demandados, no logra desvirtuar la presunción de veracidad de que gozan las declaraciones privadas, en consecuencia, los hechos allí consignados deben tenerse por ciertos.

2. Nulidad de la Liquidación Oficial N° 001 de 2006

Manifiesta que la Liquidación Oficial de Revisión del 4 de mayo de 2006, que modificó las declaraciones presentadas al Departamento del Cesar, no tiene ninguna validez, toda vez que no cumplió con el requisito contemplado en el artículo 712 literal e) del Estatuto Tributario, según el cual, dicho acto debe contener las bases de cuantificación del tributo.

El artículo 730 E.T., en armonía con el artículo 221 de la Ley 223 de 1995, consagra como causal de nulidad de los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, omitir las bases gravables, el monto de los tributos o la explicación de las modificaciones efectuadas respecto de la declaración, o de los fundamentos de aforo.

Lo anterior fue alegado en el recurso de reconsideración de conformidad con el artículo 731 E.T., por lo que la Administración debió haber procedido a declarar nula la Liquidación Oficial, pero se limitó a aceptar la nulidad y a tratar de subsanar irregularmente el error, anexando las bases gravables en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

3. Violación del debido proceso, derecho de defensa y derecho a la igualdad.

A pesar de que la contribuyente alegó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión, por cuanto los periodos determinados no contenían las bases gravables y sólo se limitaban a mostrar unas diferencias que fueron suministradas por un particular (INFOCONSUMO), la Administración procedió a ratificar la Liquidación Oficial con la Resolución N° 00001 del 29 de junio de 2007 y para ello adjuntó las bases gravables que no estaban en el acto liquidatorio.

El anotado error no puede ser subsanado adjuntando las bases gravables omitidas en la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración, pues no existe norma tributaria que autorice a la Administración a realizar dicho procedimiento. Además, ello implica sorprender al contribuyente con hechos y pruebas no conocidas y dejarlo sin la posibilidad de controvertirlas, pues con el recurso de reconsideración quedó agotada la vía gubernativa, por consiguiente, la contribuyente no tuvo la posibilidad de discutir este nuevo acto, vulnerándose sus derechos de defensa e igualdad.

De otra parte, la Administración en los requerimientos impone la sanción por inexactitud porque lo declarado y pagado no era igual a lo introducido por tornaguías, sin embargo, al

liquidar la sanción, indica que lo declarado y pagado no concordaba con lo entregado por conceptos de venta, permuta, promoción, comisión y lo utilizado para publicidad y autoconsumo, situación que no se estaba discutiendo en ese momento, lo que implicó una nueva violación al debido proceso.

Si la intención de la Administración era verificar la exactitud de las declaraciones con lo entregado a clientes y lo utilizado para promociones, publicidad y autoconsumo, de esa manera debió haber requerido a la contribuyente.

Al resolver el recurso de reconsideración, la Administración confirmó la sanción por inexactitud impuesta en la Liquidación Oficial, pero con los fundamentos expuestos en los requerimientos especiales, "seguramente porque se dio cuenta de que la forma que había aplicado la sanción por inexactitud en la Liquidación Oficial no concordaba con los requerimientos".

ASPECTOS SUSTANCIALES

1. Causación del impuesto al consumo.

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

Del citado artículo se establece que existen dos hechos jurídicos que causan el impuesto: 1) la entrega en fábrica o en planta con fines de comercialización y 2) la destinación a autoconsumo. Por lo tanto, se debe hacer énfasis en tres elementos: la entrega, el lugar y la finalidad.

Para que haya "entrega" y, por tanto, se cause el impuesto, se requiere necesariamente la presencia de dos personas: una que entrega y otra que recibe.

En cuanto al lugar, a partir de las definiciones de "fábrica" y "planta" concluye que no son sinónimos, por el contrario, comprenden conceptos diferentes. Amplios y genéricos en el caso de "planta" y específicos y concretos para "fábrica". Por lo tanto, como la ley no hace equivalentes o similares los términos antes indicados, se les debe dar una interpretación que produzca algún efecto.

En relación con la finalidad, la ley exige que la entrega de los productos en fábrica o en planta, se haga con fines de distribución, venta, comisión, etc., es decir, que tengan como objetivo ser comercializados, de tal manera que si no se cumple con este tercer requisito, no ocurrirá la causación del impuesto.

Cuando el producto es entregado en cumplimiento de un contrato de depósito o de prenda con tenencia del acreedor o de transporte entre establecimientos, se presenta la entrega del producto en fábrica o en planta, pero como esa entrega no tiene como fin la comercialización, el impuesto no se causa porque falta uno de los elementos para que ello suceda.

La Secretaria de Hacienda del Cesar desconoció abiertamente el momento de causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, toda vez que consideró que el

impuesto se causa cuando se movilizan los productos con tornaguías hacia el Departamento.

El artículo 209 de la Ley 223 de 1995 en ninguna parte establece como momento de causación la movilización o despacho de cigarrillos y tabaco elaborado hacia las entidades territoriales. Lo anterior genera, para los productores nacionales que hacen directamente su propia comercialización, que deban declarar un impuesto que no se ha causado, debido a que se puede dar primero la movilización que la entrega.

En el caso de productos extranjeros, el artículo 209 de la Ley 223 de 1995 dispone que el impuesto al consumo se causa al momento en que son introducidos al país, entonces, si el querer del Legislador era que el momento de causación del impuesto al consumo, tanto para productos nacionales como extranjeros, fuera el de la expedición de la tornaguía, no se habría ocupado de hacer una notable diferenciación entre la causación para unos y otros, sino que simplemente habría indicado que, en todo caso, el momento de causación de los productos sujetos al impuesto al consumo sería el de la expedición de la tornaguía que ampara la movilización de los productos. Sobre este punto citó la sentencia del 24 de marzo de 2000, M.P. Dr. Delio Gómez Leyva.

La demandante realiza despachos de sus productos de su planta ubicada en Medellín, con destino a sus agencias en otros departamentos, para mantener debidamente situados sus inventarios y, en este tipo de despacho, aún no se ha realizado ninguna entrega con los fines previstos en la ley.

Llama la atención que el Departamento demandado requiere a la contribuyente cuando tiene saldos en contra y guarda silencio en los periodos gravables en los que se declaran y pagan mayores valores.

2. Declaración del impuesto.

El artículo 213 de la Ley 223 de 1995 establece cuál debe ser el contenido de la declaración quincenal del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, y define claramente que esta liquidación contendrá las cantidades despachadas, entregadas o retiradas en la quincena anterior.

Esta norma debe ser interpretada en armonía con el artículo 209 de la Ley 223 de 1995, de tal manera que los productores nacionales que, como COLTABACO S.A., realizan directamente su propia distribución de cigarrillos y tabaco elaborado, al momento de presentar sus declaraciones periódicas del impuesto al consumo, deben incluir en su liquidación privada las cantidades entregadas con fines de consumo o que se retiraron para autoconsumo, dentro de la quincena o período gravable respectivo.

El productor nacional de bienes puede optar por diferentes modalidades de distribución, como: distribuirlos él mismo o realizar despachos desde su fábrica a los distribuidores a título de venta, permuta, promoción, donación, comisión etc., quienes son los que finalmente los entregan a los clientes.

No puede pretenderse que las mercancías sujetas al impuesto al consumo movilizadas, transportadas o introducidas por los productores nacionales que transportan y distribuyen sus propios productos entre entidades territoriales donde poseen sus agencias o sucursales, que son extensiones del mismo ente jurídico y, por tanto, parte de su planta, causen el impuesto y, por tal razón, surja para el Departamento el derecho a percibir el

valor de unos impuestos que todavía no han sido causados, porque no han sido entregados a *otro* con fines de consumo.

Además, a esta clase de distribuidores se les estaría dando igual trato al de aquellos que realizan la distribución a través de distribuidores, lo que constituye un absurdo porque estos últimos ya han realizado contratos para comercializar la producción, al paso que, los que distribuyen sus propios productos no han realizado acto jurídico alguno de disposición sobre las mercancías. Sobre este punto citó el auto de 13 de agosto de 1999, Exp. 9607 y la sentencia del 26 de noviembre de 1999 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, entre otras.

Es incorrecto asumir que el impuesto al consumo de cigarrillos nacionales se causa sobre las mercancías introducidas o ingresadas a cada entidad territorial y, mucho menos, puede aceptarse el momento de expedición de las tornaguías como el momento de causación del impuesto, por ser este aún más previo que el de la introducción.

Las tornaguías son instrumentos de control de transporte, sin las cuales pueden ser decomisadas las mercancías sujetas al impuesto al consumo, pero no deben ser tomadas como base para la declaración del impuesto del cigarrillo y tabaco elaborado, pues la liquidación debe realizarse quincenalmente y es posible que en ese periodo no se haya causado el gravamen al tenor del artículo 209 de la Ley 223 de 1995.

3. Inexistencia de la obligación.

Aunque en este proceso se discute la validez de la liquidación del impuesto al consumo de los periodos gravables 15, 17, 20 y 22 del año 2003 y 1, 2, 3, 5, 8, 11, 15, 17, 21, y 22 del año 2004, el problema de fondo no se limita a algunos períodos, sino que involucra a todos los periodos gravables anteriores y posteriores a él, por cuanto la discusión fundamental del asunto radica en la forma como se aplican las normas relativas a la causación del impuesto de consumo para productores nacionales que distribuyen directamente sus propios productos.

COLTABACO S.A. aplicó continua y coherentemente el sistema de liquidación y pago del impuesto al consumo, causando el gravamen sobre las cantidades de cigarrillos entregadas a terceros, con fines de consumo.

Los impuestos correspondientes a las cantidades que según el sistema aplicado por el Departamento se dejaron de declarar en unos periodos determinados, fueron declarados y pagados en quincenas posteriores, en los que, si se les aplicara el sistema del Departamento, arrojaría mayores valores declarados y pagados por la contribuyente.

La sociedad demandante realizó en periodos posteriores los pagos correspondientes a los impuestos que mediante la actuación administrativa demandada se pretende que se paguen nuevamente, lo que vulnera los principios de justicia y equidad que rigen el sistema tributario colombiano, además que producen un enriquecimiento sin causa a favor del Departamento.

4. Omisión por parte del Departamento del Cesar en la aplicación de sentencias proferidas por el Consejo de Estado.

El Departamento del Cesar violó los mandatos establecidos en los artículos 174 y 175 del Código Contencioso Administrativo, por no tener en cuenta las sentencias del 26 de

noviembre de 1999, Exp. 9552, M.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán; del 24 de marzo de 2000, Exp. 9607 y del Auto del 13 de agosto de 1999, proferidos por la Sección Cuarta del Consejo de Estado que establecen de manera clara el momento de causación del impuesto de cigarrillos y tabaco elaborado y que se encuentran debidamente ejecutoriadas.

5. Sanción por inexactitud.

La sanción por inexactitud es improcedente, porque el menor valor declarado obedece a un error proveniente de diferencias de criterio, apreciación o interpretación del derecho aplicable, que excluyen la sanción.

En las declaraciones del impuesto al consumo presentadas por COLTABACO S.A., no se omitió ninguna información ni se informaron datos falsos, equivocados, incompletos. En las declaraciones que el Departamento del Cesar pretende modificar, se causaron y liquidaron los impuestos correspondientes a las cantidades de productos entregados por la compañía durante los citados períodos gravables, con fines de venta o permuta, o para publicidad, promoción, donación, comisión o que fueron destinadas a autoconsumo.

Pagados los impuestos, no pueden correr más intereses de mora, por lo que causar los intereses hasta la fecha misma en que sea definida la controversia, atenta contra los principios de justicia, de buena fe y del deber de contribuir y genera para el Departamento un enriquecimiento sin causa.

6. La contabilidad y las obligaciones de los sujetos pasivos o responsables.

De acuerdo con el artículo 215 de la Ley 223 de 1995, la prueba de la causación del impuesto al consumo debe aparecer en la contabilidad, soportada por los documentos contables, entre ellos las facturas de ventas.

Pero si el impuesto se causa con base en las cantidades que aparecen en las tornaguías de movilización o de reenvío de cada período gravable, surgen dudas en relación con la finalidad que busca la ley al conocer cuál fue el monto de las ventas, o examinar las facturas que expide el productor y/o distribuidor de productos gravados con el impuesto, o para qué hay que discriminar a qué departamento corresponde cada venta si el impuesto se causa por la expedición de la tornaguía, y para qué conservar las facturas emitidas si ellas no son la base para determinar los impuestos al consumo.

De otra parte, la ley no ha exigido el registro contable de tornaguías, pues no son documentos contables y sólo sirven como documentos para amparar la movilización de estos productos entre los departamentos, al productor y distribuidor no le queda el documento físico, su obligación es portarla junto con las mercancías y entregarla a la oficina de rentas cuando los productos llegan a su destino.

Concluye afirmando que genera confusión la práctica administrativa que se ha venido desarrollando por los Departamentos, consistente en incluir dentro de la tornaguía el valor de los impuestos al consumo que corresponde a la mercancía amparada por el documento de transporte. Esta práctica se ha llevado hasta el extremo como el que hoy vemos en el presente proceso, de liquidar oficialmente los impuestos de consumo tomando como dato unívoco y cierto el valor tributario consignado en dicho documento.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Departamento del Cesar, a través de apoderado, indicó que se opone a todas y cada una de las pretensiones de la demanda porque los actos administrativos impugnados están revestidos de legalidad, pues fueron expedidos conforme a las normas que regulan la causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, concretamente lo dispuesto en los artículos 702, 703, 710, 637 y 647 del Estatuto Tributario; 209 y 213 de la Ley 223 de 1995 y el Decreto 3071 de 1997.

Considera que en todos los productos que han salido de la fabrica o planta de COLTABACO S.A., en la ciudad de Medellín, con destino al Departamento de Cesar, hubo causación del impuesto al consumo desde el mismo momento en que fueron retirados o entregados para ser introducidos en su territorio, hecho que se evidencia con la expedición de las tornaguías, documentos necesarios para su movilización e introducción a las fronteras fiscales del ente territorial.

Manifiesta que se han encontrado inexactitudes en las declaraciones presentadas por COLTABACO, pues las cantidades de cigarrillos introducidas al Departamento, amparados con tornaguías, son superiores a las declaradas por el contribuyente. Las inexactitudes surgen porque la demandante defiende la tesis, no acorde con el espíritu de la norma, según la cual, un producto gravado con el impuesto al consumo, luego de su fabricación, puede ser movilizado a bodegas por todo el país y solamente se causa en el departamento donde finalmente se va a consumir.

La causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado está regulada de manera clara en el artículo 209 de la Ley 223 de 1995, en concordancia con el artículo 213 ibídem, en donde se señala que la causación ocurre cuando el productor entrega los productos de fábrica, pero con la condición que dicha entrega se produzca con los fines señalados en las normas, independientemente de que pase o no a manos de un tercero

Precisa que en los Conceptos de la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público Nos. 0083 de abril 23 de 1996 y 035333-06 del 20 de diciembre de 2006, se concluyó que, para el caso de productos nacionales, la causación del impuesto al consumo se presenta en el momento en que el productor entregue en fábrica, por lo que no es dado al interprete presumir que tal causación se dé en otros momentos o circunstancias diferentes.

Propone como excepciones de fondo, la legalidad de los actos administrativos impugnados que fueron expedidos conforme a las normas que regulan la causación del impuesto al consumo.

LA SENTENCIA APELADA

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

En relación con la presunción de veracidad de las declaraciones, consideró el que la veracidad de las declaraciones tributarias no puede ser el motivo para deducir la obligación de la Administración de aceptar sin juicio valorativo las afirmaciones del contribuyente, ni para que el contribuyente se escude en dicha presunción para no realizar actividad probatoria alguna tendiente a desvirtuar los elementos probatorios obtenidos por la Administración, a través de los procedimientos legalmente establecidos y que tienen como finalidad modificar las liquidaciones privadas.

En relación con la nulidad de la liquidación oficial de revisión, prevista en el numeral 4º del artículo 730 E.T., invocada por la demandante, es un aspecto superado dentro de la actuación administrativa, porque en la resolución que decidió el recurso de reconsideración se detallaron las bases gravables de los impuestos y periodos dejados de declarar por el contribuyente y que se habían determinado previamente en la liquidación oficial de revisión.

No resultaba procedente invocar la mencionada nulidad en vía gubernativa, pues no es ese el escenario, ni la Administración tiene competencia para anular sus propios actos, pero si es la vía adecuada para corregir los actos y ajustarlos a la legalidad como en efecto lo hizo la Secretaría de Hacienda del Cesar.

La vía gubernativa se ha establecido inclusive como presupuesto obligatorio para poder acceder a la jurisdicción contenciosa administrativa, con el objeto de hacer efectivo el principio de la economía procesal, y para que la Administración corrija sus yerros cuando tenga las pruebas suficientes, como ocurrió en ésta oportunidad.

Consta en el expediente que la Administración, al momento de expedir el requerimiento especial, estableció que las diferencias se derivaban del momento de causación del tributo, tomando como referencia los despachos de fábrica realizados por el contribuyente, según las tornaguías que amparaban los productos, por lo que no puede afirmarse que haya existido omisión en las bases gravables que pudiera causar la invalidez de los actos demandados.

Sobre las alegadas violaciones constitucionales, reitera que el Departamento del Cesar en la actuación administrativa estableció que la diferencia se derivó del momento de causación del tributo.

Además, el contribuyente solicitó la práctica de pruebas – inspección tributaria, la cual estaba encaminada a determinar que la base gravable era la establecida en la declaración y no la anunciada por la Administración en los requerimientos, por lo que se evidencia que existió pleno ejercicio de sus derechos de defensa, aún a pesar de que al momento de resolver el recurso de reconsideración se detallara la base gravable porque, se repite, desde los requerimientos especiales había sido anunciado al contribuyente, al punto de que la demandante planteó su defensa sobre la base de demostrar por qué excluyó de la declaración unos productos, lo que alteró el monto del impuesto. Por lo anterior, el Tribunal no encontró que haya existido vulneración de los derechos al debido proceso y de defensa.

En cuanto a la causación del impuesto al consumo, luego de hacer referencia a diferentes sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado y, en especial, a la del 24 de octubre de 2007, Exp. 16190, concluyó que el criterio del Alto Tribunal se concreta en que el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco de producción nacional se causa cuando el productor los entrega en fábrica o en planta para fines de consumo, sin embargo, en el presente caso no puede aplicarse la misma tesis.

Dentro de la actuación administrativa que dio lugar a la expedición de los actos demandados, COLTABACO solicitó que se practicara una inspección tributaria en la agencia o bodega de la compañía ubicada en la Central de Abastos, "Mercabastos" de la ciudad de Valledupar, con el propósito de constatar (i) si se había declarado y pagado el impuesto al consumo correspondiente a las entregas de productos que hizo a sus clientes del Departamento del Cesar, por concepto de venta, permuta, promoción, comisión y si

aparecen pagados los impuestos originados en retiros para publicidad, donación y autoconsumo durante los periodos gravables objeto de investigación; y (ii) si desde Valledupar, COLTABACO había enviado parte de los productos ingresados al Departamento del Cesar, hacia otros departamentos durante esos periodos gravables.

La inspección tributaria arrojó como resultado que “las cantidades vendidas de los periodos fiscalizados no coinciden con lo declarado por la empresa COLTABACO”, en unos periodos se declaró más de lo vendido y viceversa y, en otros casos, no declaran productos vendidos en los periodos objeto de fiscalización como lo evidencian las facturas de venta⁹.

En el Acta de la Inspección Tributaria No. 002¹⁰, se hizo constar, en detalle, las inexactitudes existentes entre las cantidades vendidas y las declaradas y no se encontró constancia para establecer con exactitud que desde el municipio de Valledupar, COLTABACO hubiera enviado parte de los productos ingresados al departamento del Cesar, hacia otros departamentos durante los periodos gravables objeto de los requerimientos especiales.

No pudo establecerse dentro del proceso la correspondencia entre lo que declaró y pagó la demandante con las entregas de productos que hizo a sus clientes del Departamento del Cesar para la venta, permuta, promoción, comisión. Tampoco aparecen pagados los impuestos originados en retiros para publicidad, donación y autoconsumo durante los periodos gravables objeto de los requerimientos, por lo que se debe concluir que los actos demandados se encuentran ajustados a la normativa que regula la materia.

Por lo anterior, no puede aceptarse que la entrega con fines de consumo no deba ser gravada por el Departamento demandado, es decir, si no se estableció que el productor hubiere hecho entrega al distribuidor sino que simplemente movilizó los productos a una bodega, punto de fábrica o establecimiento, ubicado en jurisdicción del Departamento del Cesar, con el fin de distribuir desde allí sus productos para el consumo en otro u otros departamentos, no puede inferirse que no se hubiere causado el impuesto con la entrega en fábrica con fines de distribución en el ente demandado.

Además, la demandante no probó que los bienes introducidos al Departamento fueron redireccionados para consumo en otros sitios geográficos fuera del Cesar, es decir, que simplemente movilizó los productos a una bodega, punto de fábrica, o establecimiento, ubicado en jurisdicción del departamento del Cesar, con el fin de distribuir desde allí sus productos para el consumo en otros departamentos.

La inspección tributaria del 22 de enero de 2007 permitió establecer la falta de correspondencia entre la sumatoria de productos facturados en el Cesar y los reenviados a la Guajira y otros departamentos, con los productos declarados en el Cesar, lo cual genera una confusión que impide el ejercicio de la facultad fiscalizadora del Departamento. Además, puso en evidencia la existencia de facturaciones ilegibles, anuladas, posteriores con números consecutivos anteriores, todo lo cual es indicativo de que más allá de una diferencia de interpretación en torno al momento de causación del impuesto, existió una declaración tributaria irregular.

⁹ Fl. 185

¹⁰ Folios 170 a 173

En consecuencia, las inconsistencias e inexactitudes entre las declaraciones presentadas por el contribuyente y las facturaciones de los periodos discutidos, desdibujan el argumento de la disparidad de criterios o diferencias de interpretación en torno al derecho aplicable y, por el contrario, ponen de presente la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los cuales se derivó un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor, lo que configura la procedibilidad de la sanción por inexactitud impuesta.

De otra parte, la imposibilidad de la Administración para establecer el monto preciso de la inexactitud, priva a la demandante de los beneficios de la compensación por mayores valores pagados, los cuales no aparecen que le fueran reconocidos en vía gubernativa como lo reclama la demandante, ni podrán serle ahora reconocidos a título de pretensiones subsidiarias.

En relación con los intereses de mora, el Tribunal indicó que este punto fue zanjado por la Administración al resolver el recurso de consideración, pues atribuyó a la demandante la carga de la prueba, para que en el momento de la liquidación del crédito, demuestre por los medios idóneos, en qué momento pagó los impuestos faltantes en cada periodo gravable.

Finalmente estimó que no procede la condena en costas porque no hubo una conducta dilatoria o de mala fe de la demandada.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la decisión del Tribunal por los motivos que se resumen, así:

Señala que no existieron periodos donde la contribuyente haya dejado de declarar como lo afirma el Tribunal. La Compañía Colombiana de Tabaco S.A. declaró y pagó en todos los periodos objeto de la liquidación oficial de revisión.

Insiste en la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión por omisión de las bases gravables, sin que pueda entenderse, como lo hizo el Tribunal, un aspecto superado por el simple hecho de que se hayan detallado en la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Tampoco el hecho que en el requerimiento especial se hayan establecido las diferencias entre lo declarado por el contribuyente y lo declarado en las tornaguías puede suplir la obligación que tiene de determinar las bases de cuantificación del tributo en la Liquidación Oficial de Revisión. Al respecto transcribió apartes de la sentencia del 29 de marzo de 2007, Exp. 15310, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

En cuanto al análisis de la causación del impuesto, indica que el *a quo* sólo tuvo en cuenta los argumentos de la demandada y omitió lo manifestado por la contribuyente en el recurso de reconsideración y las pruebas aportadas, con las que controvirtió las conclusiones de la inspección tributaria practicada.

Aclara que el Tribunal fundamentó su decisión en la inspección tributaria que aparece a folio 170 y 173 del expediente, pero omitió el Auto de pruebas y el oficio presentado por la contribuyente que aparecen a folios 213 a 229, donde se aportan documentos que según la Administración no se encontraron con ocasión de la inspección tributaria.

No puede él *a quo* aceptar que la Administración concluya que en algunos periodos gravables no se declararon determinadas cantidades de producto, sin indicar a qué facturas corresponden, para que COLTABACO pudiera controvertirlas.

Llama la atención en el hecho que la demandada, al decidir el recurso de reconsideración, indicó que la solicitud y práctica de la inspección tributaria, no tiene nada que ver con las motivaciones previas, pues lo planteado en los requerimientos ordinarios son temas netamente de incumplimiento por parte del contribuyente de normas sustanciales tributarias, las cuales no son posibles de probar mediante inspección tributaria, como son el momento de la causación del impuesto.

La Administración, impuso una sanción por inexactitud sin fundamento, pues los datos de la declaración corresponden a lo previsto en el artículo 209 de la Ley 223 de 1995, por lo que se configuró una diferencia de criterios entre la Administración y la demandante.

Finalmente indica que no es justo que la actora vuelva a cancelar los impuestos ya declarados y pagados, tanto en las quincenas requeridas como en las no requeridas, las cuales arrojan saldos declarados y pagados de más por la compañía.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** reiteró lo expuesto en la demanda y en la apelación. Se extiende en los argumentos sobre el momento de la causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, para indicar que el nacimiento de la obligación tributaria surge en el momento en que el productor entrega los productos para su distribución. Reitera que desde ningún punto de vista, las tornaguías pueden servir de fundamento para la declaración y liquidación del tributo, porque la entrega que se hace al transportador no tiene fines de consumo.

La **parte demandada** se remitió a los argumentos esgrimidos en la contestación de la demanda y en los alegatos de conclusión de primera instancia.

El Ministerio Público solicita revocar la sentencia apelada y, en su lugar, acceder a las pretensiones de la demanda.

En el presente caso se observa que en la liquidación oficial de revisión tan solo se indicó el valor declarado privadamente, el determinado por la Administración y la diferencia para efectos de la sanción. En iguales términos se planteó el requerimiento especial.

Aunque la demandada señaló que la inexactitud consistía en que la actora había declarado una menor cantidad de cigarrillos que la introducida en el Departamento, según las tornaguías que los amparaban, tal explicación no es suficiente. Era necesario establecer el precio facturado al expendedor para determinar la base gravable que el Departamento consideraba correcta, según lo señalado en el literal a) del artículo 210 de la Ley 223 de 1995, la omisión de la base gravable se encuentra ratificada por la propia entidad demandada al referirse a esa irregularidad en la resolución que decidió el recurso de reconsideración.

Tal omisión genera inconsistencias como la que se advierte respecto del período 17 del año 2003, pues no se sabe cuál es la cifra real de determinación oficial del impuesto, si la indicada en la liquidación oficial (\$143.749.375) o en el acto de reconsideración (\$155.985.500), o cuál es la explicación para esa diferencia.

Precisa que no se debe confundir la oportunidad que, de manera general, tiene la Administración para revocar, modificar o aclarar su propia decisión, al decidir los recursos legales, con la corrección de la ausencia de un requisito y respecto del cual la ley consagra un efecto especial.

Por lo tanto, no era procedente que la Administración señalara la base gravable en el acto que decidió el recurso de reconsideración para enmendar la irregularidad en que incurrió en la liquidación oficial, pues se trataba de un requisito por cuya omisión la ley prevé la nulidad de dicha liquidación y, tal yerro, no es subsanable al decidir el recurso respectivo, debido al carácter de acto definitivo, frente al cual, el contribuyente ejerce su derecho de defensa.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala determinar la legalidad de los actos administrativos acusados, mediante los cuales el Departamento del Cesar modificó las liquidaciones privadas del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado presentadas por COLTABACO S.A., por las quincenas 15, 17, 20 y 22 del año 2003 y 1, 2, 3, 5, 8, 11, 15, 17, 21 y 22 de 2004.

En el recurso de apelación, la demandante plantea dos aspectos para controvertir la legalidad de la actuación demandada, así: (i) un aspecto formal, en cuanto a que en la liquidación oficial de revisión no se indicaron las bases de cuantificación del tributo y (ii) un aspecto de fondo, referido al momento de causación del impuesto al consumo de cigarrillos para productores nacionales que distribuyen sus propios productos.

La Sala abordará, en primer término, el análisis del aspecto formal alegado por la demandante que, en caso de no prosperar, permitirá entrar a estudiar el aspecto de fondo.

La Ley 788 de 2002, en el artículo 59, sobre el procedimiento tributario territorial, dispuso: *"Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de éstas respecto del monto de los impuestos"*.

El Estatuto Tributario Nacional establece la posibilidad de modificar, por una sola vez, las declaraciones privadas de los contribuyentes, mediante liquidación oficial de revisión¹¹ que, de conformidad con el artículo 712 E.T., debe contener lo siguiente: la fecha, periodo gravable, nombre o razón social del contribuyente, número de identificación tributaria, *bases de cuantificación del tributo*, monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente, explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración y la firma o sello del control manual o automatizado.

En la Liquidación Oficial de Revisión demandada, la Administración, luego de exponer su interpretación del artículo 209 de la Ley 223 de 1995, en cuanto al momento en que se

¹¹ Art. 702 E.T.

causa el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, concluye que el tributo se causó desde el mismo momento en que fueron entregados en la fábrica o planta ubicada en Medellín para ser introducidos al Cesar, hecho que se evidencia con la expedición de las respectivas tornaguías de movilización.

Desde la expedición de los requerimientos especiales, la Administración señaló que *existían inexactitudes en las declaraciones revisadas*, porque no coincidían las cantidades de productos que se introdujeron al Departamento del Cesar amparados por las tornaguías, con la cantidad declarada en las liquidaciones privadas.

En la liquidación oficial de revisión se afirmó que *“las tornaguías de movilización (...), son documentos públicos que reproducen hechos interesantes a la investigación como lo son las entregas en fábrica de productos que fueron introducidos al Departamento del Cesar, y que se tornan quiérase o no, en pruebas excluyentes en éste tipo de procesos”¹²*.

Con base en el anterior argumento, la Administración Departamental, al momento de realizar la liquidación oficial del tributo, se limitó a presentar un cuadro comparativo a tres columnas, para cada uno de los períodos objeto de revisión. En la primera, relacionó el *valor liquidado en la declaración privada*, en la segunda, la determinación oficial del impuesto sin identificar la base gravable y, en la tercera columna, la diferencia entre las dos anteriores y que sirvió de base para liquidar la sanción por inexactitud.

En términos generales y unificando todos los cuadros realizados por cada vigencia fiscal, los datos que se presentaron en la liquidación oficial de revisión fueron los siguientes:

Número de Declaración	Periodo	Declaraciones y Liquidación Privada	Determinación Oficial	Diferencia impuesto base para liquidar sanción
04-0318	15 – agosto/03	78.270.000	152.219.540	73.949.540
03-0365	17 - sept./03	87.323.000	143.749.375	56.426.375
03-0411	20 - oct./03	26.014.000	113.437.500	87.423.500
03-0454	22 - nov./03	175.230.000	299.799.363	124.569.636
04-0021	1 – enero/04	69.760.000	95.753.900	25.993.900
04-0038	2 – enero/04	93.229.000	129.949.683	36.720.683
04-0067	3 – feb./04	119.736.000	140.849.200	21.113.200
04-0098	5 – marzo/04	79.219.000	192.036.350	112.817.350
04-0140	8 – abril/04	135.362.000	323.784.120	188.422.120
04-0214	11 – junio/04	53.022.000	150.770.180	97.748.180
04-0283	15 – agosto/04	10.516.000	145.992.088	135.476.088
04-0328	17 – sept./04	69.137.000	144.273.212	75.136.212
04-0410	21 –	118.403.000	156.573.945	38.170.945

¹² Fl. 190 c.p.

	nov./04			
04-0426	22 – nov./04	116.281.000	133.456.686	17.175.686
TOTAL		1.231.502.000	2.322.645.142	1.091.143.142
Sanción por inexactitud (160%) Art. 647 E.T.N.				1.745.829.027
TOTAL IMPUESTO MAS SANCIÓN				2.836.972.169

Sin embargo, esta forma de determinar oficialmente el tributo, no se ajusta al requisito legal de dar a conocer al contribuyente los factores con base en los cuales obtiene el valor que debió pagar la contribuyente y que no son otros que la base gravable del tributo que, para el caso, está constituida por el precio facturado a los expendedores en la capital del departamento donde está situada la fábrica, excluido el impuesto al consumo¹³.

Si bien esta Corporación ha aceptado que los Departamentos tomen “*como base del impuesto, el producto despachado de fábrica, según las tornaguías respectivas*”¹⁴, ello quiere decir, que la tornaguía sirve de parámetro para establecer la cantidad y clase de producto despachado y a partir de esos datos se puede proceder a realizar la correspondiente determinación oficial del tributo, pero no sirve para eximir a las oficinas de impuestos de su obligación de expedir la liquidación oficial de revisión en legal forma.

El artículo 197 de la Ley 223 de 1995 fue reglamentado por el Decreto 3071 de 1997 “*Por medio del cual se reglamenta el Sistema Único Nacional de control de transporte de productos gravados con impuesto al consumo y se dictan otras disposiciones*” y en el artículo 3º define la tornaguía, así:

ARTICULO 3o. TORNAGUIA. *Llámesese tornaguía al certificado único nacional expedido por las autoridades departamentales y del Distrito Capital a través del cual se autoriza y controla la entrada, salida y movilización de productos gravados con impuestos al consumo, o que sean objeto del monopolio rentístico de licores, entre entidades territoriales que sean sujetos activos de tales impuestos, o dentro de las mismas, cuando sea del caso. (Subrayas fuera de texto).*

Las tornaguías deben contener la siguiente información¹⁵:

- Código del Departamento o Distrito Capital de origen de las mercancías.
- Nombre, identificación y firma del funcionario competente para expedir la tornaguía.
- Clase de tornaguía.
- Ciudad y fecha de expedición.
- Nombre e identificación del propietario y responsable de las mercancías.

¹³ Art. 210 L. 223/95

¹⁴ Sentencia de 28 de enero de 2010, Exp. 16198, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

¹⁵ Artículo 6º del Decreto 3071 de 1997.

- Lugar de destino de las mercancías.
- Fecha límite de legalización.

En efecto, revisadas las tornaguías allegadas a este proceso¹⁶, no se discriminan los valores de los productos transportados, simplemente se consignan los datos correspondientes a la información que legalmente deben contener las tornaguías.

Lo anterior deja en claro que de allí no podían extraerse las bases gravables del tributo liquidado por la Administración, entendiéndose que la base gravable es *"el valor monetario o unidad de medida del hecho imponible sobre el cual se aplica la tarifa o tipo impositivo para establecer el valor monetario del crédito fiscal, o valor cuantitativo del objeto de la obligación tributaria"*¹⁷,

En efecto, como lo explica el Ministerio Público, aunque la diferencia encontrada por la Administración haya consistido entre lo declarado y las tornaguías, era indispensable que en la Liquidación Oficial de Revisión se discriminaran las cantidades de las cuales se obtuvo esa diferencia, máxime si se tiene en cuenta que no se tomaron exactamente los valores totales incluidos en las ordenes de cargue con los que se expidieron las tornaguías de movilización, sino que la demandada tuvo en cuenta los reenvíos de productos que se hicieron al Departamento de la Guajira, aspectos estos que impiden determinar con exactitud los factores de los que se obtiene el valor que se indica como *determinación oficial* del tributo en el acto acusado.

El hecho de que el Departamento haya hecho referencia en la liquidación oficial¹⁸ a las tornaguías como prueba de la base gravable, (las que además se encuentran en fotocopias ilegibles donde no es posible obtener los valores que constituyen la base gravable), no implica el cumplimiento respecto del contenido de la liquidación oficial y, si bien es cierto, a la demandante le correspondería controvertir las pruebas y demostrar que las ventas se hicieron en otro departamento, ello sólo lo habría podido realizar en el evento en que el acto acusado estuviera perfectamente adecuado a las normas procedimentales.

La Sala, frente a actuaciones como la que ahora se revisa, ha considerado:

"Finalmente no puede tenerse por cumplido el requisito de la determinación de la base gravable, con colocar una cifra global, pues es necesario mostrar en el acto los diferentes elementos tenidos en cuenta para obtenerla y por cada período como fue declarado, pues de lo contrario no queda claro para el contribuyente en que medida ese valor global

¹⁶ Fls. 4 a 245 anexo #1.

¹⁷ RAMÍREZ CARDONA, Alejandro. Derecho Tributario sustancial y procedimental. 3ª. ed. Bogotá : TEMIS, 1985, p. 187.

¹⁸ De esta forma se consignó en la liquidación oficial de revisión: "Es así como el único elemento probatorio cierto, efectivo y confiable con que cuenta la administración para verificar las cantidades de cigarrillos causados por COLTABACO S.A. en los periodos cuestionados son las evidencias constituidas por las entregas de productos en la fábrica ubicada en Medellín con destino al Departamento del Cesar, de que dan cuenta las tornaguías de movilización citadas, que si bien con su expedición no se causa el impuesto, son documentos públicos que reproducen hechos interesantes a la investigación como los son las entregas en fábrica de productos que fueron introducidos al Departamento del Cesar, y que se tornan quiérase o no, en pruebas excluyentes en éste tipo de procesos". (fl. 190).

*modifica cada una de las bases gravables declaradas de manera independiente por cada mes*¹⁹.

Ahora bien, como también lo advierte el Ministerio Público, aunque la falta de las bases de cuantificación del tributo fue advertida por la propia Administración, al decidir el recurso de reconsideración, tal situación no podía ser “subsanaada” en esa etapa como lo pretendió hacer la demandada y como lo aceptó el *a quo*, pues aunque el objeto de la vía gubernativa es permitir a las autoridades administrativas que revisen sus propias decisiones, al conocer de los diferentes recursos, ello no significa que puedan, *so pretexto* de ajustar a la legalidad sus decisiones, omitir la aplicación de normas que, como el artículo 730 E.T., obligaban a la demandada no solo a reconocer la nulidad en que había incurrido, como en efecto lo hizo²⁰, sino también a revocar el acto de liquidación, por ser esta la decisión que se ajustaba al procedimiento legal y porque la normativa tributaria no prevé la posibilidad de subsanar ese tipo de irregularidad.

En efecto, el artículo 730 E.T. en correspondencia con lo dispuesto en el artículo 712 E.T., dispone:

ARTÍCULO 712 E.T.	ARTÍCULO 730 E.T.
<p><i>ARTICULO 712. CONTENIDO DE LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN. La liquidación de revisión, deberán contener:</i></p> <p><i>a. Fecha: en caso de no indicarse, se tendrá como tal la de su notificación.</i></p> <p><i>b. Período gravable a que corresponda.</i></p> <p><i>c. Nombre o razón social del contribuyente.</i></p> <p><i>d. Número de identificación tributaria.</i></p> <p><i>e. Bases de cuantificación del tributo.</i></p> <p><i>f. Monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente.</i></p> <p><i>g. Explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración.</i></p> <p><i>h. Firma o sello del control manual o automatizado.</i></p>	<p><i>ARTICULO 730. CAUSALES DE NULIDAD. Los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la Administración Tributaria, son nulos:</i></p> <p><i>1. Cuando se practiquen por funcionario incompetente.</i></p> <p><i>2. Cuando se omita el requerimiento especial previo a la liquidación de revisión o se pretermita el término señalado para la respuesta, conforme a lo previsto en la ley, en tributos que se determinan con base en declaraciones periódicas.</i></p> <p><i>3. Cuando no se notifiquen dentro del término legal.</i></p> <p><i>4. Cuando se omitan las bases gravables</i>, el monto de los tributos o la explicación de las modificaciones efectuadas respecto de la declaración, o de los fundamentos del aforo.</p> <p><i>5. Cuando correspondan a procedimientos legalmente concluidos.</i></p> <p><i>6. Cuando adolezcan de otros vicios procedimentales, expresamente señalados por la ley como causal de nulidad.</i></p>

La demandada con ocasión del recurso de reconsideración no solo incluye las bases gravables sino que totaliza como *determinación oficial del tributo*, valores diferentes a los liquidados en la liquidación oficial de revisión, lo cual hace más evidente la vulneración del debido proceso y de defensa del contribuyente, pues no tuvo certeza de los mayores

¹⁹ Sentencia de 29 de marzo de 2007, Exp. 15310, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

²⁰ Fl. 240 c.p.

valores liquidados para controvertirlos y allegar las pruebas pertinentes para desvirtuarlos²¹.

En cuanto al argumento del Tribunal, según el cual, aunque no se detallara la base gravable de la cuantificación del tributo, el demandante planteó su defensa en demostrar la exclusión de los productos de las correspondientes declaraciones, la Sala advierte que la demandante no ha alegado la *falta de motivación del acto de liquidación*, pues no existe duda que lo allí señalado apunta a demostrar que el contribuyente interpretó un momento de causación del impuesto diferente al que para la Administración debió haberse tomado con fundamento en el artículo 209 de la Ley 223 de 1995.

La *motivación de la liquidación oficial de revisión* es otro de los requisitos exigidos en el artículo 712 E.T. y que no puede subsumir el relativo al de contener las *bases de cuantificación del tributo*. En este caso, se presenta una insuficiente motivación del acto porque falta uno de los requisitos legales de la liquidación oficial de revisión, como es la base gravable con la que se determinó oficialmente el impuesto. El ente demandado estaba obligado a entregar los datos exactos de la modificación realizada en igual forma como el contribuyente presentó su liquidación privada y en la que discriminó los factores de los que se obtuvo el total a pagar. Para el productor es indispensable tener certeza de los valores pagados en el Departamento donde se ubica la fábrica y en cada uno de los departamentos donde se distribuye, con el fin de poder demostrar a cada ente territorial el pago del tributo, mediante conciliación de partidas dinerarias y cantidades relativas a los bienes despachados para consumo, debido a la movilización de que son objeto esta clase de productos. Todo esto se echa de menos en la liquidación acusada.

Además, no debe confundirse que la liquidación oficial de revisión es el acto definitivo²² de la *etapa de fiscalización* e independiente del que decide el recurso de reconsideración, que corresponde a la etapa de discusión.

Cada acto administrativo tiene entidad y autonomía distinta, por tanto, de acuerdo con el artículo 730 E.T., la nulidad opera por ley, una vez se presente cualquiera de las causales determinadas en dicho artículo, ya sea en la liquidación o en la decisión del recurso, por lo que no es posible concluir que la omisión de la Administración no tiene tal entidad que implique la nulidad de los actos, toda vez que el numeral 4) del artículo 730 E.T. dispone que la nulidad se configura "*Cuando se omitan las bases gravables, el monto de los tributos, o la explicación de las modificaciones efectuadas respecto de la declaración*", luego, el hecho de plasmar el tributo o haber relacionado las pruebas que dan cuenta de esa base gravable, no reemplazan la obligación de discriminar las bases gravables, ni hacen desaparecer la causal de nulidad que es independiente para cada caso, ya que la relación de las pruebas hace parte de la explicación de las modificaciones, pero no reemplazan las bases gravables debidamente discriminadas, por lo que dicha omisión implica la nulidad del acto acusado.

Entonces, la anulación de la liquidación oficial no deviene del estudio jurídico de fondo, sino de un aspecto procedimental, como es, haber omitido discriminar las bases gravables

²¹ Periodo 17, primera quincena de septiembre de 2003. (fls. 191 de la liquidación oficial de revisión y 241 del recurso de reconsideración, como lo indicó el Ministerio Público).

²² Art. 50 C.C.A. *in fine*. "Son actos definitivos, que ponen fin a una actuación administrativa, los que deciden directa o indirectamente el fondo del asunto".

para fijar el impuesto, condición que necesariamente debe contener, como se desprende del literal e) del artículo 712 E.T.

Por consiguiente, prospera el recurso de apelación interpuesto por la demandante, por cuanto la liquidación oficial de revisión incurrió en causal de nulidad prevista en el artículo 703 numeral 4º E.T., lo que releva a la Sala del análisis de fondo sobre la causación del impuesto al consumo de cigarrillos.

En consecuencia, esta Corporación revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará en firme las declaraciones privadas del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado presentadas por COLTABACO S.A., correspondientes a las quincenas 15, 17, 20 y 22 del año 2003 y 1, 2, 3, 5, 8, 11, 15, 17, 21 y 22 de 2004.

Finalmente se advierte que mediante auto de 12 de mayo de 2011, se declaró fundada la recusación formulada por la parte actora contra el Doctor William Giraldo Giraldo, razón por la cual fue separado del conocimiento del proceso y se sorteo conjuez para integrar el quórum decisorio del presente asunto.

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. **REVÓCASE** la sentencia del 23 de julio de 2009 proferida por el Tribunal Administrativo del Cesar. En su lugar,
2. **ANÚLANSE** la Liquidación Oficial de Revisión 001 del 4 de mayo de 2006 y la Resolución 000001 del 29 de junio de 2007 expedidas por la Secretaría de Hacienda y Finanzas – Grupo Gestión de Rentas del Departamento del Cesar.
3. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRANSE** en firme las liquidaciones privadas del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado presentadas por COLTABACO S.A., correspondientes a las quincenas 15, 17, 20 y 22 del año 2003 y 1, 2, 3, 5, 8, 11, 15, 17, 21 y 22 de 2004, ante el Departamento del Cesar.

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

La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

LUCY CRUZ DE QUIÑONES

Conjuez