

SOBRETASA A LA GASOLINA – Fue autorizada por la Ley 488 de 1998 / HECHO GENERADOR DE LA SOBRETASA A LA GASOLINA – Es el consumo del combustible / CAUSACION DE LA SOBRETASA A LA GASOLINA – Es el momento cuando el distribuidor mayorista, importador o productor enajena el producto al distribuidor minorista o al consumidor final o cuando el distribuidor mayorista o productor lo retira para su autoconsumo / DISTRIBUIDOR MINORISTA – Debe especificar el destino final del producto / CONSUMO DE GASOLINA – Es indiferente para que se cause la sobretasa a la gasolina

La sobretasa a la gasolina motor y al ACPM fue autorizada a los municipios, distritos y departamentos por la Ley 488 de 1998 (artículo 117). En el Distrito Capital, para el periodo discutido, la sobretasa estaba prevista en el Decreto 352 de 2002, el cual estableció, de acuerdo con el artículo 118 de la Ley 488 de 1998, el hecho generador. De acuerdo con las anteriores disposiciones, si bien la sobretasa a la gasolina tiene por hecho generador el consumo del combustible, la obligación tributaria surge o se causa no en el momento del consumo sino cuando el distribuidor mayorista, importador o productor enajena el producto al distribuidor minorista o al consumidor final; o cuando el distribuidor mayorista o productor lo retira para su autoconsumo. El legislador previó ese momento de causación porque a partir de allí se sabe en qué lugar se va a consumir el combustible de acuerdo con el despacho que se haga de la gasolina y el destino que tenga. Por eso, es obligación del distribuidor minorista especificar al distribuidor mayorista el destino final del producto, porque es en esa jurisdicción donde se realizará el hecho generador. En todo caso, el impuesto se causa antes de que tenga lugar el consumo de la gasolina, es decir, la obligación tributaria nace en el momento en que se enajena el combustible, enajenación que comprende el propósito de consumo en un determinado lugar. Por ello, no es necesario que se lleve a cabo el consumo final de la gasolina o el ACPM para que nazca la obligación de declarar y pagar el tributo.

FUENTE FORMAL: LEY 488 DE 1998 - ARTÍCULO 117 / DECRETO 352 DE 2002 / LEY 488 DE 1998 - ARTÍCULO 118

FACTURA – Aunque ésta se expida a nombre de una estación de servicio y persona natural no significa que ese es el destino final para consumo / DECLARACION – Se presenta en el lugar donde se va a consumir la gasolina / HECHO GENERADOR DE LA SOBRETASA AL CONSUMO DE GASOLINA – Es diferente al momento de su causación

De acuerdo con la factura que relacionó el Tribunal como ejemplo y las demás facturas que obran en los antecedentes, se evidencia que el destino del combustible era el municipio de Soacha, es decir, que el distribuidor minorista le informó al mayorista, la actora, que el destino era otro municipio diferente de Bogotá. Lo anterior significa que en el momento de la causación, el distribuidor mayorista, responsable de la declaración y pago del tributo, debía cumplir su obligación en el municipio de Soacha y no en Bogotá. También se evidencia con las facturas, que la sobretasa se pagó en el momento de la causación, lo cual significa que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 127 del Decreto 352 de 2002, el distribuidor mayorista no vendió la gasolina y el ACPM a una estación de servicio directamente sino a un distribuidor minorista, que, como también lo probó la Administración, era el propietario de varias estaciones de servicios ubicadas tanto en Bogotá como en Soacha y, lo más importante, conforme a la norma señalada, fue quien informó que el destino final del combustible era el municipio de Soacha. En consecuencia, el hecho de que la factura se expidiera a nombre de

una estación de servicio y persona natural, con una dirección en la ciudad de Bogotá, no significaba que ese fuera el destino final para consumo, pues expresamente se señalaba como tal el municipio de Soacha y así se hicieron las ordenes de pedido y las guías de transporte de combustible. Por esta razón, para la Sala, la sociedad demandante, como responsable por la declaración de la sobretasa, declaró y consignó el valor correspondiente al tributo en la jurisdicción donde se iba a consumir el combustible, lo cual, está de acuerdo con las normas mencionadas. La Sala considera que el Distrito no puede responsabilizar a la sociedad demandante por una actuación posterior de un tercero, que por lo demás, también es responsable por el pago del tributo. En efecto, la Ley 488 de 1998 y el Decreto Distrital 352 de 2002 establecen una serie de responsabilidades a diferentes sujetos que participan según el momento del proceso de venta, distribución y consumo de la gasolina motor y del ACPM. Si bien, el hecho generador de la sobretasa es el consumo de esos combustibles y quienes satisfacen la obligación sustancial finalmente son los consumidores, la ley ha previsto un momento de causación diferente al momento en que sucede el hecho generador, de manera que si quien participa en la causación del tributo cumple con su responsabilidad, como en este caso el distribuidor mayorista, no puede la Administración endilgarle una responsabilidad no sólo por un hecho posterior, sino que depende exclusivamente de un tercero, en este caso el distribuidor minorista, que cambió de destino de consumo del combustible y no le informó ese hecho al responsable de la declaración y pago del impuesto dentro de una determinada jurisdicción. Además, como lo ha señalado la Sala en cuanto a la causación y hecho generador del impuesto al consumo de cigarrillos y de licores, no se puede trasladar la causación del tributo al momento en que se verifica efectivamente la distribución y el consumo, pues ello contradice la regulación legal del impuesto en cuanto al sistema de liquidación y recaudo del tributo.

FUENTE FORMAL: LEY 488 DE 1998 / DECRETO DISTRITAL 352 DE 2002

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C. siete (7) de abril de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-00994-01(17780)

Actor: GREEN OIL DE COLOMBIA S.A.

Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA -DIRECCION DISTRITAL DE IMPUESTOS

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 4 de diciembre de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento

del derecho de GREEN OIL DE COLOMBIA S.A. contra los actos administrativos que liquidaron oficialmente la sobretasa al consumo de gasolina motor de los periodos 8 al 12 de 2002 y 1 al 8 de 2003.

ANTECEDENTES

La sociedad GREEN OIL DE COLOMBIA S.A., presentó en Bogotá las declaraciones de sobretasa a la gasolina motor de los periodos gravables 8 al 12 de 2002 y 1 al 8 de 2003.

Previo Requerimiento Especial 2004EE97502 del 16 de septiembre de 2004¹ y sin que fuera atendido por la sociedad GREEN OIL DE COLOMBIA S.A., el Grupo de Liquidación de la Unidad de Determinación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Secretaría de Hacienda de Bogotá D.C., practicó la Liquidación Oficial de Revisión N° LR-IPC-11-681 del 1 de junio de 2005, mediante la cual modificó las declaraciones de sobretasa al consumo de gasolina motor por los periodos gravables 8 al 12 de 2002 y 1 al 8 de 2003, porque no incluyó la totalidad de galones de gasolina vendidos y consumidos en Bogotá. En consecuencia, liquidó el gravamen e impuso sanción por inexactitud, así:²

Año	Mes	Liquidación Privada	Liquidación Oficial	Sanción por inexactitud	Total a Cargo
2002	Agosto	158.593.000	163.687.000	8.150.000	171.837.000
"	Septiembre	133.124.000	144.620.000	18.394.000	163.014.000
"	Octubre	165.717.000	172.480.000	10.821.000	183.301.000
"	Noviembre	96.681.000	120.793.000	38.579.000	159.372.000
"	Diciembre	129.507.000	191.352.000	98.952.000	290.304.000
2003	Enero	73.996.000	140.774.000	106.845.000	247.619.000
"	Febrero	107.771.000	167.598.000	95.723.000	263.321.000
"	Marzo	104.161.000	153.974.000	79.701.000	233.675.000
"	Abril	104.484.000	151.394.000	75.056.000	226.450.000
"	Mayo	72.315.000	124.766.000	83.922.000	208.688.000
"	Junio	55.175.000	82.074.000	43.038.000	125.112.000
"	Julio	83.938.000	143.115.000	94.683.000	237.798.000
"	Agosto	105.998.000	147.413.000	66.264.000	213.677.000

La liquidación de revisión fue confirmada mediante Resolución D.D.I. 0029849 del 27 de marzo de 2006 que decidió el recurso de reconsideración interpuesto por la contribuyente.

LA DEMANDA

GREEN OIL DE COLOMBIA S.A. solicitó la nulidad de la liquidación de revisión y de la resolución que la confirmó y, a título de restablecimiento del derecho, pidió que se declarara que no estaba obligada a pagar suma alguna por sobretasa a la gasolina motor por los periodos gravables 8 al 12 de 2002 y 1 al 8 de 2003 determinada en los actos demandados y que, por lo tanto, se declarara que las liquidaciones privadas se encontraban en firme y que no había lugar a pagar la sanción por inexactitud impuesta en los mismos.

1 Folio 13 Tomo I antecedentes administrativos

2 Folio 27 c.ppal.

Invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 2, 97 y 113 del Decreto Distrital 807 de 1993; 84 del Código Contencioso Administrativo y 683, 684, 705, 706, 707, 709 y 745 del Estatuto Tributario. El concepto de violación se puede resumir así:

Acusó de ilegal el requerimiento especial porque en ninguna parte del acto se le advirtió al contribuyente o se le concedió el término para dar respuesta, pues esta era una oportunidad para que el contribuyente ejerciera el derecho a la defensa, pudiera corregir las declaraciones y se pudiera acoger a la sanción reducida, lo cual no se cumplía con la simple consagración legal.

Que, de otra parte, en la liquidación de revisión y en la resolución que decidió el recurso de reconsideración se profirieron a nombre de Green Oil de Colombia Ltda., cuando la razón social correcta era Green Oil de Colombia S.A. Que, así mismo, en la mencionada resolución, la primera página tiene fecha del 27 marzo de 2006 y en las páginas siguientes noviembre de 2005, luego no cumplió con los requisitos del artículo 712 del Estatuto Tributario.

Dijo que se había violado el artículo 684 del Estatuto Tributario, porque los funcionarios de la Dirección Distrital, en su afán fiscalista, malinterpretaron las pruebas documentales, tales como facturas y guías de transporte, sin constatar los hechos y sin tener en cuenta que el soporte de esas facturas fueron los pedidos que realizó el distribuidor minorista, a quien, conforme con la Ley 488 de 1998, le correspondía manifestar cual era el destino final del producto, como en este caso, que expresamente dijo que era SOACHA.

Señaló que no era cierto que la sociedad hubiera incurrido en maniobras engañosas para desviar el destino del producto, como lo sugirió el funcionario que practicó la inspección contable. Que la prueba pericial que se solicitó demostraría que las facturas y las guías de transporte se emitieron con base en los pedidos que hizo el minorista Raúl Fandiño G. quien, además, se encargaba del transporte del producto. Que caso contrario sería que a pesar de que el distribuidor hubiera informado en los pedidos como destino Soacha, el mayorista hubiese cambiado el destino final, en tal caso sí podría haber incurrido en un desvío de la sobretasa.

Consideró que la Administración partió de una afirmación vaga e imprecisa de la resolución de que “en las solicitudes de compra de combustibles, la mayoría firmadas por el señor Raúl Fandiño, en calidad de administrador de la Estación de Servicio Texaco Bosa, solicita el combustible con destino a esta Estación...” Que, por lo tanto, se violó el principio de justicia y conllevaría a un enriquecimiento indebido a favor de la Administración y un empobrecimiento simultaneo para el contribuyente.

Precisó que la violación de las normas invocadas encontraba fundamento en el auto inadmisorio 007 del 7 de octubre de 2004 emitido por la Dirección de Impuestos de Soacha, en el que se consideró que el destino final del producto fue para el municipio de Soacha.

Indicó que la Administración siempre pretendió soslayar el hecho de que el destino final del producto, de acuerdo a la información suministrada por el distribuidor minorista y que sirvió de soporte para emitir las respectivas facturas, fue el municipio de Soacha, hecho que fue ratificado con las facturas y guías emitidas por Green Oil de Colombia S.A. y con las guías emitidas por Chevrontexaco Petroleum Company.

Finalmente, señaló que al desaparecer el supuesto hecho sobre el cual se fundamentó la liquidación de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, quedaba sin soporte la sanción por inexactitud que se impuso en los actos administrativos demandados. Que tampoco hubo prueba de engaño o maniobras fraudulentas por parte de la actora, sino un acto de buena fe, en caso de que hubiera existido una mala información del distribuidor minorista.

CONTESTACIÓN A LA DEMANDA

La Administración Distrital contestó la demanda en los siguientes términos:

1. Señaló que no se violó el derecho de defensa, pues los lineamientos procedimentales sobre los cuales se basa toda actuación administrativa se encuentran estipulados en los artículos 97 del Decreto 807 de 1993 y 707 del Estatuto Tributario, razón por lo que no puede alegar el contribuyente, que por el hecho de que no hubiera quedado consignado en el requerimiento especial que contaba con tres meses para dar respuesta al mismo, se le hubiera impedido su legítimo derecho de defensa, así como no haberle informado sobre la posibilidad de acogerse al beneficio de reducción de la sanción.

Dijo que no había lugar a la nulidad de los actos por la errónea denominación de la razón social de la actora, pues la Administración la identificó con el Nit. Correcto, que aparecía en el certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio a nombre de Green Oil de Colombia S.A. número que era único para cada una de las personas jurídicas y que impedía generar alguna equivocación.

En el tema de fondo, citó el oficio del Ministerio de Hacienda 6290 de 2004 y el Concepto de la Subdirección Jurídico Tributaria de la DDI 1048 de 2004, con base en los cuales la Administración ordenó una prueba para establecer si hubo o no aviso del distribuidor minorista sobre el cambio de destino del combustible facturado y objeto de discusión, de las cuales se concluyó que el destino real y definitivo del combustible fue Bogotá, pues en las facturas aparecían como sitio de descargue las estaciones de servicio de Texaco Bosa, Santa Helena y Santa Ana. Lo anterior también se probó con la investigación realizada a las estaciones de servicio ubicada en Bogotá de propiedad del señor Fernando Rubio Fandiño, que en la contabilidad se encuentran las facturas mencionadas.

Finalmente y en cuanto a la sanción por inexactitud, dijo que los artículos 64 y 101 del Decreto 807 de 1993 no podían servir de medio para que los contribuyentes eludieran el cumplimiento de sus obligaciones con el Distrito, so pretexto de una diferencia de criterios. Que esta diferencia de criterios debe corresponder a una interpretación diferente que de la ley haga el contribuyente, cimentada en razones serias de hecho y derecho, pero no en el desconocimiento del régimen tributario.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda con base en las siguientes consideraciones:

1. Señaló que no era nulo el requerimiento especial por no haber mencionado el término con que contaba el contribuyente para dar respuesta al mismo o para poder corregir su declaración privada, pues el artículo 704 del Estatuto Tributario no establecía tal obligación. Además, si bien frente al requerimiento especial no procedía ningún recurso, sí se podía contestar según el artículo 707 del Estatuto

Tributario, sin embargo, la respuesta no era obligatoria y no impedía que la Administración pudiera continuar con el proceso de determinación del impuesto.

2. En lo de fondo, explicó que la sobretasa a la gasolina gravaba el consumo de gasolina motor en el Distrito Capital, primordialmente, al momento de la venta por parte del distribuidor al consumidor, y al momento de la compra o de la introducción al Distrito, por parte del consumidor, cuando éste no la adquiere de un distribuidor minorista en dicha jurisdicción.

Que la base gravable estaba constituida por el valor de referencia, es decir, precio de venta al público por galón de gasolina motor extra y corriente, que certifique mensualmente el Ministerio de Minas y Energía.

Que, en el caso concreto, la Administración glosó a la demandante el pago de la sobretasa al consumo de la gasolina motor, al considerar que la sociedad distribuyó combustible facturado con dirección de estaciones de servicio de Bogotá, pero con destino a otros municipios, generando desvío en el pago de la sobretasa del Distrito Capital. Que, en consecuencia, el combustible facturado por la accionante como distribuidor mayorista a uno minorista con destino a otros municipios se distribuyó y consumió en Bogotá.

Consideró que el dictamen pericial no fue un soporte probatorio para desvirtuar los actos demandados, porque se circunscribió únicamente a las facturas expedidas por la sociedad actora al señor Fernando Fandiño Rubio, sin que las mismas dieran certeza de las afirmaciones de la demanda.

Señaló que en ninguna de las facturas se registró como dirección o estación de servicio el municipio de Soacha. Que la dirección correspondió a un barrio de Bogotá, la Diagonal 17 sur 82-96 del barrio Bosa-Carbonel. Que también se registró en la facturas como Estación de Servicio la de Bosa y no la de Soacha.

El Tribunal manifestó que para estimar la prueba era necesario que el perito hubiera examinado las contabilidades tanto del distribuidor mayorista como del minorista, para concluir que el destino final del combustible adquirido era el municipio de Soacha y no concluir ese hecho por la simple existencia de un sello en la factura que sugería como destino final el municipio de Soacha.

Que como no se probó que el destino final del combustible adquirido por el distribuidor minorista fue el municipio de Soacha, ni hubo prueba de los libros de contabilidad del minorista con la que se pudiera acreditar la venta de combustible en otra jurisdicción, el Tribunal concluyó que el combustible vendido por la accionante al distribuidor minorista tuvo como destino el Distrito Capital, luego se presentaba la inexactitud aducida por la Administración.

APELACIÓN

La **demandante** solicitó que se revocara la sentencia y se accediera a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

1. Validez del dictamen pericial. Señaló que la prueba pericial se solicitó con el fin de establecer, con base en los libros de contabilidad y demás documentos de Green Oil de Colombia y Chevron Texaco Petroleum Company en su calidad de distribuidor mayorista y de Fernando Rubio y/o Marina Rubio como minoristas, cuál era el destino final de la sobretasa a la gasolina por los periodos y facturas a que se refieren los actos administrativos demandados, con la verificación de los pedidos efectuados por el distribuidor minorista o comprador FERNANDO RUBIO FANDIÑO y/o MARINA RUBIO y el destino final dado por ese distribuidor.

Que el perito constató que el destino final de la sobretasa y del producto gasolina por los periodos mencionados, según las facturas soportadas con guías y las declaraciones presentadas por la sociedad, fue el municipio de Soacha. Por lo tanto, el objeto del dictamen pericial se cumplió.

Frente al argumento del Tribunal de que la prueba pericial se refirió únicamente a las facturas expedidas por la actora al señor Fernando Fandiño Rubio, dijo que era obvio, pues fueron las mismas sobre las que se basó la Administración Distrital para proferir los actos administrativos demandados, y fue así como se solicitó en la demanda y se decretó.

Consideró que era una burla de la Administración de Justicia que un Despacho Judicial decretara la práctica de un dictamen pericial a fin de probar unos hechos que interesaban al proceso, para que, luego de invertir dinero y tiempo en la realización de éste, fuera desestimado porque no conducía a dar certeza sobre las afirmaciones del demandante. Señaló que dicha situación debió preverla el Magistrado al momento de decretar la prueba, en aplicación de los principios de conducencia, pertinencia y utilidad.

2. Pago de la Sobretasa en el municipio de Soacha. Con fundamento en los artículos 115 de la Ley 488 de 1998 y 127 (parágrafo segundo) del Decreto Distrital 352 de 2002, señaló que los minoristas debían especificar al distribuidor mayorista el destino final del producto para efectos de la distribución de la sobretasa respectiva.

Que en este caso, Green Oil de Colombia S.A., como responsable de la sobretasa de la gasolina motor y ACPM, efectivamente declaró y pagó tal obligación tributaria en el Municipio de Soacha, pues era el lugar en el cual iba a ser comercializado el producto, de acuerdo a la información que le fue entregada por el distribuidor minorista Fernando Fandiño Rubio, lo cual está soportado en las respectivas facturas de compra, en las que se identificó como destino final del mismo el Municipio de Soacha. Que, por lo tanto, no podía la Administración Distrital desconocer ese hecho, y atribuirle a la actora la responsabilidad fiscal por haber declarado y pagado la sobretasa en el destino indicado por el distribuidor minorista.

Manifestó que la responsabilidad recaía principalmente sobre el señor FERNANDO FANDIÑO RUBIO, que era el distribuidor minorista, sin embargo, la Administración Tributaria en ningún momento lo vinculó a la actuación administrativa, como presunto responsable de que el pago de dicho tributo se hubiere realizado en Soacha y no en Bogotá.

Cuestionó que la Administración hubiera aplicado el Concepto 1021 del 31 de marzo de 2004, por cuanto estableció una carga adicional a las previstas normativamente y desproporcionada para el contribuyente, como es que el mayorista estableciera claramente el lugar donde se iba a comercializar el combustible.

Agregó que la actora no tenía ningún interés para fijar un destino final diferente al informado por el distribuidor minorista. Que simplemente dio cumplimiento a la Ley 488 de 1998 y el Decreto Distrital 352 de 2002. Por lo tanto, la Administración no podía pretender que la actora pagara al Estado dos veces la sobretasa al consumo de la gasolina motor correspondiente a los periodos discutidos, pues declaró y pagó en el Municipio de Soacha. Señaló que según los artículos 311 y

322 de la Constitución Política y Ley 489 de 1998, el municipio de Soacha y el Distrito Capital de Bogotá eran al final la misma persona: LA NACIÓN y exigir el pago nuevamente violaba los principios de equidad y justicia.

Concluyó que la Dirección Distrital de Impuestos debía presumir la buena fe de la actora al declarar y pagar el tributo en el Municipio de Soacha, pues no hubo evasión del impuesto. Que como a la fecha era imposible pretender una devolución de lo pagado al Municipio de Soacha, en caso de establecerse que efectivamente tal pago debía realizarse en Bogotá, el Distrito Capital contaba con los mecanismos legales para obtener del Municipio de Soacha la devolución de dichos tributos, como eran los cobros coactivos.

De otra parte dijo que no era de recibo el argumento del Tribunal de que en ninguna de las facturas se registró como dirección o estación de servicio el Municipio de Soacha, y que, por el contrario, se registró la Diagonal 71 Sur No. 82-96 del Barrio Bosa – Carbonel, pues para la causación del impuesto lo que se tenía en cuenta era el destino indicado por el minorista y no la dirección que éste señalara, como se observaba en las facturas tenidas en cuenta por la Administración Distrital para dictar los actos demandados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expuesto en la apelación y agregó que la sanción por inexactitud se debía levantar, porque no se discutió que la actora hubiera omitido ingresos, sino el lugar donde se declaró y pagó la sobretasa a la gasolina, que no era conducta sancionable. Que lo que hubo fue una diferencia de criterios respecto del lugar donde se debió declarar y pagar el tributo.

La **demandada** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada y observó que el distribuidor mayorista tenía la obligación de declarar y pagar la sobretasa a la gasolina donde realmente tuviera lugar el consumo, pues éste era el hecho generador que la originaba. Que esta obligación no dependía de la información del distribuidor minorista.

Dijo que no se podía acceder a la pretensión de la actora por el hecho de que el minorista indicara como lugar de destino el municipio de Soacha, pues la misma sociedad admitió que el producto no fue distribuido en dicho municipio.

Que la prueba pericial no aportó ningún elemento que demostrara que el combustible se hubiera distribuido en Soacha, ni esgrimió ninguna razón por la cual este sitio señalado como destino final, era el que debía prevalecer frente al Distrito Capital para declarar y pagar la sobretasa. Que el dictamen concluyó el destino final, pero con fundamento en las respectivas facturas.

Sostuvo que el valor reclamado mediante los actos acusados no constituía un doble pago, sino un pago de lo no debido, que era susceptible de reintegro. Que era evidente que la sociedad actora no efectuó en Bogotá ningún pago por concepto de sobretasa a la gasolina, luego no fue un doble pago. Finalmente, señaló que no procedía el examen del Concepto 1021 de 2004, porque era posterior a los periodos discutidos.

CONSIDERACIONES DE LA SECCIÓN

Conforme con el recurso de apelación de la parte demandante, la Sala debe decidir la legalidad de los actos administrativos que determinaron oficialmente la sobretasa al consumo de gasolina motor por los periodos gravables 8 al 12 de 2002 y 1 al 8 de 2003 dentro del Distrito Capital por las ventas efectuadas por la actora como distribuidora mayorista de gasolina motor.

Según los antecedentes del proceso, especialmente lo narrado en el requerimiento especial, los hechos que se estimaron probados para la determinación oficial de la Sobretasa fueron los siguientes:

Que la Dirección Distrital realizó ciertas visitas a tres estaciones de servicio de la localidad de San Cristóbal, en las que encontró que, según las facturas de compras de combustibles, el producto fue descargado y vendido en esas estaciones: Mobil Santa Ana Calle 11 sur 7 13, Esso Santa Ana Cra. 7 10 06 sur, Mobil Santa Helena Cr 7 8 13 sur. Que algunas de esas facturas correspondieron a combustible despachado por Green Oil de Colombia (Folio 1 carpeta 1).

Que también se visitó la estación de servicio Texaco Bosa Carbonel ubicada en la diagonal 71 sur 82 96 de Bogotá, de propiedad del señor Fernando Rubio Fandiño, en donde se encontraron facturas de compra de combustible despachado por Green Oil con destino a otros municipios pero vendidos en esta estación (Folio 2 al 4 Carpeta 1).

Que se visitó igualmente a la sociedad Green Oil de Colombia donde se revisaron facturas de venta de combustibles y se constató que algunas facturas tenían dirección de estaciones de servicio Bogotá y destino otro municipio (Folio 58 al 60 carpeta 2).

Que con base en lo anterior, se le comunicó al actor que como resultado de los cruces de información realizados con terceros, se determinó que estaban presentando desviaciones que afectaban el pago de la sobretasa a la gasolina motor y ACPM, pues el combustible facturado con destino a otros municipios se distribuyó y consumió en Bogotá, según la relación de facturas que se anexó (Folios 97 a 105 carpeta 2).

Que del cruce de información efectuado con el Ministerio de Minas y Energía, se comprobó la calidad de distribuidor mayorista de la sociedad actora (Folios 1 a 28 carpeta 3).

Que en la visita realizada en la planta de Green Oil Colombia se examinó el auxiliar de contabilidad correspondiente a la facturación de las ventas combustible desde enero del 2002 a junio de 2004 (reporte 120) el cual se confrontó con el consecutivo de las facturas físicas y se estableció que a partir de julio de 2002 se expidieron facturas con combustible despachado a estaciones cuya dirección correspondió a la jurisdicción de Bogotá pero en los que se anotó como destino un municipio diferente. En consecuencia, el Distrito asumió que el demandante pagó equivocadamente en lugar diferente al municipio donde se dio el hecho generador. (Folios 1 a 165 carpeta 5, folios 1 a 155 carpeta 6, folios 1 a 187 carpeta 7 y folios 142 y 143 carpeta 8)

Que, con base en esa información, la Dirección Distrital de Impuestos invitó a la sociedad actora a corregir las declaraciones de la sobretasa a la gasolina motor por los periodos discutidos, para lo cual le envió la relación mensual de los volúmenes en galones de gasolina corriente y extra determinados. Teniendo en cuenta que la sociedad no presentó las declaraciones de corrección, la

Administración expidió el requerimiento especial, el cual no fue atendido por la contribuyente.

Que de acuerdo con lo anterior, el Distrito Capital estableció que las declaraciones presentadas por la sociedad demandante por la Sobretasa a la Gasolina en Bogotá por los períodos discutidos no incluyeron la totalidad de galones de gasolina vendidos y consumidos en Bogotá. Que dicha inexactitud se debió a que aunque en las facturas se escribió una dirección de Bogotá donde estaba ubicada la estación de servicio, en las mismas se escribió como lugar de destino un municipio diferente (Soacha), donde se declaró y pagó la sobretasa correspondiente.

Pues bien, la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM fue autorizada a los municipios, distritos y departamentos por la Ley 488 de 1998 (artículo 117).

En el Distrito Capital, para el periodo discutido, la sobretasa estaba prevista en el Decreto 352 de 2002, el cual estableció, de acuerdo con el artículo 118 de la Ley 488 de 1998, el hecho generador en los siguientes términos:

“Artículo 122. Hecho generador. Está constituido por el consumo de gasolina motor extra o corriente nacional o importada, en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá.

Para la sobretasa al ACPM el hecho generador está constituido por el consumo de ACPM nacional o importado, en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá.

No generarán sobretasa las exportaciones de gasolina motor extra y corriente o de ACPM”.

En cuanto a la responsabilidad del tributo, su causación y declaración y pago, los artículos 123, 124 y 127 del Decreto Distrital mencionado, de acuerdo con la Ley 488 de 1998, establecieron:

3 ARTICULO 119. RESPONSABLES. Son responsables de la sobretasa, los distribuidores mayoristas de gasolina motor extra y corriente y del ACPM, los productores e importadores. Además son responsables directos del impuesto los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de la gasolina que transporten o expendan y los distribuidores minoristas en cuanto al pago de la sobretasa de la gasolina y el ACPM a los distribuidores mayoristas, productores o importadores, según el caso.

ARTICULO 120. CAUSACION. La sobretasa se causa en el momento en que el distribuidor mayorista, productor o importador enajena la gasolina motor extra o corriente o ACPM, al distribuidor minorista o al consumidor final.

Igualmente se causa en el momento en que el distribuidor mayorista, productor o importador retira el bien para su propio consumo.

ARTICULO 124. DECLARACION Y PAGO. Inciso 1o. modificado por el artículo 4 de la Ley 681 de 2001. Los responsables cumplirán mensualmente con la obligación de declarar y pagar las sobretasas, en las entidades financieras autorizadas para tal fin, dentro de los dieciocho (18) primeros días calendario del mes siguiente al de causación. Además de las obligaciones de declaración y pago, los responsables de la sobretasa informarán al Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Dirección de Apoyo Fiscal, la distribución del combustible, discriminado mensualmente por entidad territorial, tipo de combustible y cantidad del mismo.

Los responsables deberán cumplir con la obligación de declarar en aquellas entidades territoriales donde tengan operación, aún cuando dentro del periodo gravable no se hayan realizados operaciones gravadas

La declaración se presentará en los formularios que para el efecto diseñe u homologue el Ministerio de Hacienda y Crédito Público a través de la Dirección de Apoyo Fiscal y en ella se deberá distinguir el monto de la sobretasa según el tipo de combustible, que corresponde a cada uno de los entes territoriales, a la Nación y al Fondo de Compensación.

PARAGRAFO 1o. Los distribuidores minoristas deberán cancelar la sobretasa a la gasolina motor corriente o extra y al ACPM al responsable mayorista, dentro de los siete (7) primeros días calendario del mes siguiente al de la causación.

PARAGRAFO 2o. Para el caso de las ventas de gasolina o ACPM que no se efectúen directamente a las estaciones de servicio, la sobretasa se pagará en el momento de la causación. En todo caso se especificará al distribuidor mayorista el destino final del producto para efectos de la distribución de la sobretasa respectiva”.

Artículo 123. Responsables. Son responsables de la sobretasa, los distribuidores mayoristas de gasolina motor extra y corriente y del ACPM, los productores e importadores. Además son responsables directos del impuesto los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de la gasolina que transporten o expendan y los distribuidores minoristas en cuanto al pago de la sobretasa de la gasolina y el ACPM a los distribuidores mayoristas, productores o importadores, según el caso.

Artículo 124. Causación. La sobretasa se causa en el momento en que el distribuidor mayorista, productor o importador enajena la gasolina motor extra o corriente o ACPM, al distribuidor minorista o al consumidor final.

Igualmente se causa en el momento en que el distribuidor mayorista, productor o importador retira el bien para su propio consumo.

Artículo 127. Declaración y pago. Los responsables cumplirán mensualmente con la obligación de declarar y pagar las sobretasas, en las entidades financieras autorizadas para tal fin, dentro de los dieciocho (18) primeros días calendario del mes siguiente al de causación. Además de las obligaciones de declaración y pago, los responsables de la sobretasa informarán al Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Dirección de Apoyo Fiscal, la distribución del combustible, discriminado mensualmente por entidad territorial, tipo de combustible y cantidad del mismo.

Los responsables deberán cumplir con la obligación de declarar en aquellas entidades territoriales donde tengan operación, aún cuando dentro del período gravable no se hayan realizado operaciones gravadas.

Parágrafo primero. Los distribuidores minoristas deberán cancelar la sobretasa a la gasolina motor corriente o extra y al ACPM al responsable mayorista, dentro de los siete (7) primeros días calendario del mes siguiente al de la causación.

Parágrafo segundo. Para el caso de las ventas de gasolina o ACPM que no se efectúen directamente a las estaciones de servicio, la sobretasa se pagará en el momento de la causación. En todo caso se especificará al distribuidor mayorista el destino final del producto para efectos de la distribución de la sobretasa respectiva.

De acuerdo con las anteriores disposiciones, si bien la sobretasa a la gasolina tiene por hecho generador el consumo del combustible, la obligación tributaria surge o se causa no en el momento del consumo sino cuando el distribuidor mayorista, importador o productor enajena el producto al distribuidor minorista o al consumidor final; o cuando el distribuidor mayorista o productor lo retira para su autoconsumo. El legislador previó ese momento de causación porque a partir de allí se sabe en qué lugar se va a consumir el combustible de acuerdo con el despacho que se haga de la gasolina y el destino que tenga. Por eso, es obligación del distribuidor minorista especificar al distribuidor mayorista el destino final del producto, porque es en esa jurisdicción donde se realizará el hecho

generador. En todo caso, el impuesto se causa antes de que tenga lugar el consumo de la gasolina, es decir, la obligación tributaria nace en el momento en que se enajena el combustible, enajenación que comprende el propósito de consumo en un determinado lugar. Por ello, no es necesario que se lleve a cabo el consumo final de la gasolina o el ACPM para que nazca la obligación de declarar y pagar el tributo.

Ahora bien, consta en las pruebas allegadas por la Administración Distrital y fue corroborado por la prueba pericial, que el destino final del producto solicitado o fijado por el distribuidor minorista al hacer el pedido fue el municipio de Soacha⁴. Que las ordenes de pedido y las guías para transporte del combustible tenían como destino final el municipio de Soacha⁵

En efecto, de acuerdo con la factura que relacionó el Tribunal como ejemplo y las demás facturas que obran en los antecedentes, se evidencia que el destino del combustible era el municipio de Soacha, es decir, que el distribuidor minorista le informó al mayorista, la actora, que el destino era otro municipio diferente de Bogotá. Lo anterior significa que en el momento de la causación, el distribuidor mayorista, responsable de la declaración y pago del tributo, debía cumplir su obligación en el municipio de Soacha y no en Bogotá.

También se evidencia con las facturas, que la sobretasa se pagó en el momento de la causación, lo cual significa que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 127 del Decreto 352 de 2002, el distribuidor mayorista no vendió la gasolina y el ACPM a una estación de servicio directamente sino a un distribuidor minorista, que, como también lo probó la Administración, era el propietario de varias estaciones de servicios ubicadas tanto en Bogotá como en Soacha y, lo más importante, conforme a la norma señalada, fue quien informó que el destino final del combustible era el municipio de Soacha. En consecuencia, el hecho de que la factura se expidiera a nombre de una estación de servicio y persona natural, con una dirección en la ciudad de Bogotá, no significaba que ese fuera el destino final para consumo, pues expresamente se señalaba como tal el municipio de Soacha y así se hicieron las ordenes de pedido y las guías de transporte de combustible.

Por esta razón, para la Sala, la sociedad demandante, como responsable por la declaración de la sobretasa, declaró y consignó el valor correspondiente al tributo en la jurisdicción donde se iba a consumir el combustible, lo cual, está de acuerdo con las normas mencionadas. La Sala considera que el Distrito no puede responsabilizar a la sociedad demandante por una actuación posterior de un tercero, que por lo demás, también es responsable por el pago del tributo.

En efecto, la Ley 488 de 1998 y el Decreto Distrital 352 de 2002 establecen una serie de responsabilidades a diferentes sujetos que participan según el momento del proceso de venta, distribución y consumo de la gasolina motor y del ACPM. Si bien, el hecho generador de la sobretasa es el consumo de esos combustibles y quienes satisfacen la obligación sustancial finalmente son los consumidores, la ley ha previsto un momento de causación diferente al momento en que sucede el hecho generador, de manera que si quien participa en la causación del tributo cumple con su responsabilidad, como en este caso el distribuidor mayorista, no puede la Administración endilgarle una responsabilidad no sólo por un hecho posterior, sino que depende exclusivamente de un tercero, en este caso el distribuidor minorista, que cambió de destino de consumo del combustible y no le

4 Folios 142, 143 y 144 c.ppal.

5 Folios 14 y ss. cuaderno del dictamen.

informó ese hecho al responsable de la declaración y pago del impuesto dentro de una determinada jurisdicción.

Además, como lo ha señalado la Sala en cuanto a la causación y hecho generador del impuesto al consumo de cigarrillos y de licores, no se puede trasladar la causación del tributo al momento en que se verifica *efectivamente* la distribución y el consumo, pues ello contradice la regulación legal del impuesto en cuanto al sistema de liquidación y recaudo del tributo⁶.

Ahora bien, el Distrito se fundamentó en el Concepto 1021 del 31 de marzo de 2004 expedido por la Subdirección Jurídico Tributaria, según el cual, es obligación de los distribuidores mayoristas al momento de enajenar el producto, establecer el lugar en el cual va a ser comercializado el mismo, lo cual debe estar soportado con la respectiva factura de compra del producto en la cual se debe identificar el destino final del mismo; y que deberá corregir la declaración si el distribuidor mayorista incurre en un error al momento de declarar y pagar la sobretasa, por ejemplo, por una mala identificación de la ubicación de la estación de servicio.

Sobre el punto, la Sala considera que el mencionado concepto no es aplicable a este caso. En primer lugar, porque tiene fecha posterior a los periodos discutidos. En segundo lugar, el distribuidor mayorista, en este caso la demandante, sí estableció claramente, al momento de enajenar el producto, el lugar donde sería comercializado el combustible, lo cual se respaldó con la correspondiente factura. Y en tercer término, porque el distribuidor mayorista no hizo una mala identificación de la ubicación de ninguna estación de servicio, pues el combustible no lo vendió a una estación de servicio específica, sino a un distribuidor minorista que le señaló inequívocamente que el destino final del producto era el municipio de Soacha.

Para la Sala, el Concepto mencionado no establece que el distribuidor mayorista verifique o compruebe el lugar de consumo de la gasolina. Lo que dice el Concepto es que lo establezca claramente (al momento de la enajenación y no después) y lo haga constar en la factura, como así sucedió.

Por todo lo anterior, a juicio de la Sala el hecho de que la Administración Distrital hubiera establecido que la gasolina corriente y extra enajenada por la actora a los distribuidores minoristas con destino final: Soacha, se vendió y consumió en Bogotá y la sobretasa fue pagada por los bogotanos, es una circunstancia cuya responsabilidad no puede recaer en cabeza de la sociedad actora, que conforme a las normas de causación, declaración y pago, cumplió con la obligación legal y formal de declarar y pagar el gravamen.

En conclusión, los actos administrativos que modificaron las declaraciones de la sobretasa a la gasolina presentadas por la actora por los periodos 8 al 12 de 2002 y 1 al 8 de 2003 (agosto a diciembre de 2002 y enero a agosto de 2003), no se ajustaron a derecho, razón por la cual, la Sala revocará la decisión del Tribunal que negó las pretensiones de la demanda y, en su lugar, accederá a declarar la nulidad de los actos demandados y a confirmar las liquidaciones privadas presentadas por la actora.

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,

⁶ Cfr. sentencia del 3 de diciembre de 2009, Exp. 16527, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

F A L L A

1. REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

2. DECLÁRASE la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. LR-IPC-11-681 del 1 de junio de 2005 y de la Resolución D.D.I. 0029849 del 27 de marzo de 2006, por medio de las cuales la Dirección Distrital de Impuesto de Bogotá liquidó oficialmente la sobretasa al consumo de gasolina motor de la sociedad GREEN OIL DE COLOMBIA S.A. por los periodos 8 al 12 de 2002 y 1 al 8 de 2003.

3. En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho **DECLÁRASE EN FIRME** las liquidaciones privadas de la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM presentadas por la demandante correspondientes a los periodos 8 al 12 de 2002 y 1 al 8 de 2003.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

