

DECLARACIÓN DEL IMPUESTO AL CONSUMO Y O PARTICIPACIÓN DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES QUE SE TIENE POR NO PRESENTADA – Supuestos / ACTO QUE TIENE POR NO PRESENTADA LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA – Finalidad / PROCEDIMIENTO DE AFORO RESPECTO DE DECLARACIÓN DEL IMPUESTO AL CONSUMO Y O PARTICIPACIÓN DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES QUE NO SE HA TENIDO COMO NO PRESENTADA- Improcedencia

El párrafo del artículo 53 de la Ley 788 de 2002 prevé que “[l]as declaraciones de impuestos al consumo, que no contengan la constancia de pago de la totalidad del impuesto se tendrán por no presentadas”. Conforme con esta norma, el pago de la totalidad del impuesto al consumo constituye una condición necesaria para que se entienda que la declaración produce efectos jurídicos. Esta Corporación en múltiples oportunidades ha dicho que para que la Administración Tributaria aplique la norma que señala los eventos en los que se entiende que no se ha cumplido con el deber formal de presentar la declaración tributaria (art. 580 ET), es necesario, que en la actuación administrativa se respete el debido proceso, con la expedición de un acto administrativo que así lo declare, en la medida en que dicha norma no aplica de pleno derecho. Posición que se reiteró en un asunto que conoció esta Corporación entre los mismos sujetos procesales, oportunidad en la que se afirmó que “las causales para tener por no presentadas las declaraciones tributarias no operan ipso iure, sino que deben ser declaradas por un acto previo debidamente motivado y susceptible de oposición por parte del declarante, en orden a garantizarle su derecho de defensa y el debido proceso”. Por esta razón, en tanto no se profiera el acto que tenga por no presentada la declaración privada del impuesto al consumo, esta produce efectos legales. Como en este asunto no consta que se haya proferido el acto administrativo que tenga por no presentada la declaración privada del impuesto al consumo y/o participación de licores, vinos, aperitivos y similares nro. 001555-7, presentada el 5 de julio de 2007 por la sociedad Productora de Licores Cava Añeja y Cía. Ltda., por la segunda quincena de junio de 2007, no es posible, como lo pretende la parte actora, desconocer su existencia y efectos jurídicos. En este orden de ideas, si el procedimiento oficial de aforo parte del entendido que el contribuyente ha incumplido con el deber formal de declarar, se concluye que, contrario a lo sostenido por el recurrente, este mecanismo no era el idóneo para adelantar el proceso administrativo en su contra.

FUENTE FORMAL: LEY 788 DE 2002 – ARTÍCULO 53 PARÁGRAFO / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 580

DETERMINACIÓN OFICIAL DEL TRIBUTO – Procedimiento / PROCEDIMIENTO OFICIAL DE REVISIÓN – Objeto / FACULTAD DE REVISIÓN – Objeto / REQUERIMIENTO ESPECIAL – Contenido / SANCIÓN POR INEXACTITUD – Supuestos. No hay lugar a imponerla si no se presenta variación entre lo declarado por el contribuyente y lo determinado por la administración en la liquidación oficial de revisión / SANCIÓN POR INEXACTITUD – Improcedencia / PROCESO DE DETERMINACIÓN OFICIAL DEL TRIBUTO – Inexistencia. No hay lugar a hablar del mismo cuando no se presenta variación entre la declaración del contribuyente y la determinación del tributo efectuada en la liquidación oficial de revisión / OBLIGACIÓN DE DECLARAR Y OBLIGACIÓN DE PAGO DEL TRIBUTO - Diferencia

[M]ediante el procedimiento oficial de revisión, previsto en el Estatuto Tributario, la Administración Tributaria podrá modificar las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, tanto de orden nacional como local. Esta facultad de revisión recae sobre la liquidación privada presentada

por el contribuyente, responsable o agente retenedor y se concreta en la denominada liquidación de revisión. Conforme con las normas tributarias, el acto de liquidación oficial del tributo se contrae exclusivamente a la liquidación del contribuyente y está antecedida por un requerimiento especial, acto administrativo que debe contener todos los puntos que se proponen modificar, la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, así como la explicación de las razones en que se sustenta la decisión administrativa, que necesariamente, de ser el caso, se deben reflejar en el acto definitivo –liquidación oficial de revisión. 1 De esta manera, es requisito indispensable, para que se configure la determinación oficial del tributo, que la autoridad tributaria, luego de la revisión de la base gravable, la tarifa o la depuración tributaria practicada por el contribuyente, modifique los valores incorporados en la declaración privada, presentando para tal efecto, la liquidación oficial de revisión. Es preciso mencionar que, en la liquidación oficial de revisión, además de determinarse la base de cuantificación del tributo y su monto, se impondrán las sanciones a cargo del contribuyente. Es el caso de la sanción por inexactitud, que conforme con el artículo 647 del ET, procede si se configuran ciertas conductas, siempre que de estas “se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable” (Negrilla de la Sala). En este orden de ideas, si no se presenta variación entre lo declarado por el contribuyente y lo determinado por la Administración en la liquidación oficial de revisión, es evidente que no se puede hablar de un proceso de determinación oficial del tributo y, por ende, no hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud, porque no se tipifica la conducta descrita en la norma punitiva, que parte del hecho que la “inexactitud” supone una diferencia en el impuesto, el saldo a pagar o el saldo a favor, en contra de los intereses del fisco. Confrontada la suma declarada por el contribuyente en la declaración privada nro. 001555-7, por concepto de impuesto al consumo de la segunda quincena del mes de junio de 2007 (\$333.735.000) con la determinada de manera oficial por el Departamento de Santander (\$333.735.000) en la liquidación oficial de revisión demandada, es indudable que no se presentó variación, como bien lo advirtió el señor Agente del Ministerio Público en su intervención ante esta Corporación. Lo que se evidencia, es que en la actuación administrativa, el Departamento de Santander partió de un equívoco, al registrar en cero pesos (\$0) el impuesto al consumo declarado, cuando lo correcto es \$333.735.000. Es oportuno precisar que la obligación de declarar es diferente de la obligación de pago, de esta manera, si el contribuyente declara una suma a cargo por impuesto pero, no realiza su pago, no es correcto considerar que el impuesto se declaró en cero pesos (\$0), como parece entenderlo el departamento demandado, incluso, en casos como el presente, en el que el legislador impuso una condición para que se entendiera cumplida la obligación tributaria formal de declarar, cuestión que se analizó con anterioridad. Así las cosas, si no se presenta variación entre lo declarado por el contribuyente y lo determinado por la Administración en la liquidación oficial de revisión, es indiscutible que carece de sustento el proceso de determinación oficial del tributo. Lo mismo se predica de la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos enjuiciados, porque en estas condiciones, no se cumplen los presupuestos para que esta proceda (art. 647 ET).

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 647 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 702 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 703 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 704 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 711 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 712 / LEY 633 DE 1997 – ARTÍCULO 66

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., cinco (5) de marzo de dos mil dieciocho (2018)

Radicación numero: 68001-23-31-000-2010-00111-01(21920)

Actor: PRODUCTORA DE LICORES CAVA AÑEJA Y CÍA. LTDA.

Demandado: DEPARTAMENTO DE SANTANDER

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

FALLO

Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de dieciséis (16) de abril de dos mil quince (2015), proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que en su parte resolutive dispuso lo siguiente:

PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO: SIN CONDENA EN COSTAS en esta instancia.

I. ANTECEDENTES

1. Los hechos

De lo manifestado por las partes y lo probado en el expediente, se destacan los siguientes hechos:

Mediante la **liquidación oficial de revisión nro. 001-9 de 24 de marzo de 2009**, el Coordinador Grupo Gestión de Ingresos del Departamento de Santander modificó la liquidación privada del impuesto al consumo y/o participación de licores, vinos, aperitivos y similares de producción nacional nro. 001555-7,

presentada el 5 de julio de 2007 por la sociedad Productora de Licores Cava Añeja y Cía. Ltda., por la segunda quincena de junio de 2007.

Decisión que se confirmó con la **resolución nro. 13325 de 2 de octubre de 2009**, en reconsideración, porque en la declaración privada “se detectó *INEXACTITUD*, ya que causó productos gravados con participación económica y no los declaró”.

2. Las pretensiones

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte demandante solicitó lo siguiente:

i) PRETENSIÓN PRINCIPAL:

Que se declare la Nulidad íntegra de la Liquidación Oficial de Revisión No. 001-9 de fecha Marzo 24 de 2009 y de la Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración de fecha Octubre 2 de 2009, en las cuales se Liquidó oficialmente el Impuesto al Consumo de licores, vinos, aperitivos y similares de producción nacional de conformidad (sic) habida cuenta que (sic) el proceso debió iniciarse y culminarse bajo la causal de la OMISION (sic) y no por la presunta INEXACTITUD detectada correspondiente a la Segunda Quincena de Junio de 2007.

ii) PRETENSIÓN SUBSIDIARIA

En forma subsidiaria se solicita que se decrete la nulidad parcial de los actos administrativos impugnados, en cuanto a través de ellos se impuso y confirmó la sanción después del Requerimiento Requerimiento (sic) Especial.

ii) (sic) PRETENSIÓN CONSECUCIONAL DE LA PRINCIPAL

En forma consecucional, se solicita restablecer el derecho del demandante, declarando que su declaración privada queda firme en su integridad y en consecuencia LA PRODUCTORA DE LICORES CAVA AÑEJA Y CIA LTDA, no está obligada a pagar al DEPARTAMENTO DE SANTANDER, SECRETARIA DE HACIENDA, suma alguna adicional por concepto de mayor impuesto a cargo, o sanción posterior al Emplazamiento. En el evento en que la Productora de Licores Cava Añeja

y CIA Ltda, haya cancelado valor alguno por efecto de los actos administrativos demandados, como restablecimiento del derecho, se solicita, que el DEPARTAMENTO DE SANTANDER, reintegra dichos valores, con los intereses que los mismos hayan generado hasta la fecha de la efectiva devolución.

iii) (sic) **PRETENSIÓN CONSECUCIONAL DE LA SUBSIDIARIA**

En forma consecucional de la pretensión subsidiaria, se solicita que se declare que de considerarse que el proceso era a través de la INEXACTITUD, se disponga que no haya lugar a establecer la sanción después de (sic) Requerimiento No. 010-08, toda (sic) que no se tipifica la sanción enunciada por ausencia de corrección de la declaración privada y además la diferencia surgida obedece a divergencias de criterio sobre el derecho aplicable, y no a la utilización de datos equivocados o incompletos por parte del contribuyente, que son las circunstancias fácticas que determinan la imposición de tal sanción.

v) *Que se condene en costas al Demandado.*

3. Las normas violadas y el concepto de la violación

Para la parte demandante, la actuación del Departamento de Santander está viciada de nulidad por vulnerar los artículos 29 y 95-9 de la Constitución Política (CP), 6 del Código de Procedimiento Civil (CPC), 560, 643, 688, 715, 716, 717 del Estatuto Tributario (ET), 53 y 59 de la Ley 788 de 2002, y 258, 352 y 358 de la Ordenanza 045 de 2000.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Indebida notificación del emplazamiento para corregir. Este acto administrativo no fue notificado directamente por el Coordinador de Gestión de Ingresos. Esa diligencia la practicó "**otro funcionario diferente el cual firma con un cargo administrativo que no existe en la planta de empleos de la Administración Departamental**" (Negrilla original).

El proceso de fiscalización no siguió el trámite correspondiente. El párrafo del artículo 53 de la Ley 788 de 2002 prevé que las declaraciones de impuestos al consumo que no contengan la constancia de pago de la totalidad del impuesto se tendrán por no presentadas, supuesto en el que se encuentra la declaración privada que interesa en este proceso, razón por la cual, la Administración debió adelantar el procedimiento por omisión en la declaración y no por inexactitud, lo que conduce a que en lugar de la liquidación oficial de revisión, se debió proferir la liquidación de aforo.

Tan clara es la ocurrencia de la omisión en la presentación de la declaración privada, que la Gobernación de Santander negó el acuerdo de pago por esa razón.

La nulidad de la actuación es evidente, porque *“el proceso de fiscalización desde un inicio, Emplazamiento No. 003, se tramitó por la causal de **Inexactitud**, cuando en realidad (sic) se debió haber surtido el trámite por **OMISIÓN** dado el no pago de los impuestos”*¹ (Negrilla original).

En el proceso de fiscalización, todos los actos fueron proferidos por el mismo funcionario. El Coordinador del Grupo de Gestión de Ingreso del departamento demandado asumió la competencia para proferir el acto previo, la liquidación oficial de revisión y la resolución que decidió el recurso de reconsideración, lo que conduce a la violación del debido proceso.

4. La contestación de la demanda

El Departamento de Santander se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se resumen a continuación:

Contrario a lo afirmado por la parte actora, en este caso el proceso de fiscalización se inició en relación con la declaración tributaria que presentó el contribuyente, cuya validez no depende del pago.

¹ Fl. 16.

Revisados los soportes (actas de estampillas), se detectó que en la declaración privada por el impuesto al consumo de la segunda quincena de junio de 2007, la sociedad incurrió en inexactitud, porque *“causó productos gravados con participación económica y no los declaró”*.

La diligencia de notificación del emplazamiento para corregir la llevó a cabo el funcionario competente, conforme con lo previsto en el Decreto 00203 de 15 de septiembre de 2005 y el memorando nro. 001 de 16 de julio de 2008.

En gracia de discusión, se debe tener en cuenta que el emplazamiento para corregir es un acto de trámite y discrecional, que conforme con lo expuesto en la demanda, se debe tener por notificado, por conducta concluyente.

No se configura la violación al debido proceso, porque en el trámite administrativo a la sociedad se le notificó de las actuaciones surtidas y se le permitió interponer los recursos correspondientes.

5. La sentencia apelada

El Tribunal negó la nulidad de los actos administrativos demandados, por las siguientes razones:

La falta de competencia solo se puede predicar del funcionario que expidió el acto, no de quien lo notifica.

En todo caso, la notificación del emplazamiento para corregir la adelantó el Auxiliar Administrativo del Grupo de Gestión de Ingresos, a quien se le asignó dicha función, entre otras, conforme con el memorando nro. 001 de 16 de julio de 2008.

El procedimiento que adelantó la Administración fue el correcto, porque quedó demostrado que las unidades declaradas en la liquidación privada no concuerdan con las registradas en la base de datos del departamento, lo que conduce a la

existencia de inexactitud y, por ende, a que proceda la sanción por inexactitud prevista en los artículos 647 del ET y 317 de la Ordenanza 045 de 2000.

Como en el presente caso se presentó una declaración privada por la que se le informó a la Administración de datos incompletos sobre el número de productos entregados para su distribución, venta o permuta en el periodo gravable, se *“cumplen los presupuestos para tramitar procedimiento sancionatorio tributario por inexactitud y no por omisión como lo sostiene la parte actora”*.

No se violó el debido proceso por desconocimiento del principio de la doble instancia² en la expedición de los actos administrativos demandados, porque conforme con lo previsto en el artículo 720 del ET y el Decreto 203 de 2005 y según la estructura de la administración del Departamento de Santander, el Coordinador del Grupo de Gestión de Ingresos tiene competencia para proferir la liquidación oficial de revisión y para resolver el recurso de reconsideración.

Finalmente, el Tribunal se abstuvo de condenar en costas, porque la actuación de las partes no fue temeraria (art. 55 de la Ley 446 de 1998).

6. El recurso de apelación

La parte actora interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia, por las siguientes razones:

Como la liquidación privada se presentó sin el pago del impuesto al consumo, en aplicación de lo previsto en el artículo 53 de la Ley 788 de 2002, se entiende como no presentada; por lo tanto, el proceso que la Administración debió adelantar fue el de aforo por omisión.

² Transcribió apartes de la sentencia proferida el 29 de mayo de 2014, radicado nro. 2009-00173-01 (19561), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Se vulneró el debido proceso porque el trámite administrativo demandado se inició con un emplazamiento para corregir, cuando correspondía expedir un emplazamiento por no declarar.

En efecto, *“es evidente que sí le asiste el derecho a la Productora de Licores Cava Añeja y Cía. Ltda., por encontrarse en una **OMISIÓN Tributaria** y no una **INEXACTITUD** en su declaración privada de impuesto y/o participación de licores, vinos, aperitivos y similares de Producción Nacional”³.*

7. Los alegatos de conclusión

Las partes guardaron silencio.

8. El concepto del Ministerio Público

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicitó que se revoque la sentencia apelada y, en su lugar, se anule la actuación demandada, porque al comparar la declaración privada con la liquidación oficial de revisión demandada, se constata que el impuesto determinado por la Administración coincide con el declarado por el contribuyente.

Es decir, la Administración profirió liquidación oficial de revisión con el único objeto de aplicar la sanción por inexactitud, que en este caso, resulta improcedente, porque no encaja en los supuestos sancionables previstos en el artículo 647 del ET.

II. CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. El problema jurídico

³ FI. 316.

Conforme con el recurso de apelación, le corresponde a la Sala resolver los siguientes problemas jurídicos: (i) ¿la declaración del impuesto al consumo y/o participación de licores, vinos, aperitivos y similares de producción nacional nro. 001555-7, presentada el 5 de julio de 2007 por la sociedad Productora de Licores Cava Añeja y Cía. Ltda., por la segunda quincena de junio de 2007, se debe tener por no presentada en virtud de lo previsto en el párrafo del artículo 53 de la Ley 788 de 2002? y (ii) ¿en el caso concreto, se debió seguir el procedimiento oficial de aforo para determinar el impuesto en discusión?

Además de lo anterior, teniendo en cuenta lo advertido por el señor Agente del Ministerio Público en su intervención y debido a las implicaciones que tiene en la resolución de fondo del presente asunto, se debe resolver el siguiente interrogante: ¿se presentan los supuestos previstos por el legislador para que proceda la imposición de la sanción por inexactitud?

2. Para que en virtud del párrafo del artículo 53 de la Ley 788 de 2002, la declaración del impuesto al consumo se tenga por no presentada, es necesario que se expida un acto administrativo que así lo declare. Implicaciones en el caso concreto

2.1 El párrafo del artículo 53 de la Ley 788 de 2002⁴ prevé que “[l]as declaraciones de impuestos al consumo, que no contengan la constancia de pago de la totalidad del impuesto se tendrán por no presentadas”.

Conforme con esta norma, el pago de la totalidad del impuesto al consumo constituye una condición necesaria para que se entienda que la declaración produce efectos jurídicos.

2.2 Esta Corporación en múltiples oportunidades ha dicho que para que la Administración Tributaria aplique la norma que señala los eventos en los que se entiende que no se ha cumplido con el deber formal de presentar la declaración

⁴ Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones.

tributaria (art. 580 ET), es necesario, que en la actuación administrativa se respete el debido proceso, con la expedición de un acto administrativo que así lo declare, en la medida en que dicha norma no aplica de pleno derecho⁵.

2.3 Posición que se reiteró en un asunto que conoció esta Corporación entre los mismos sujetos procesales⁶, oportunidad en la que se afirmó que *“las causales para tener por no presentadas las declaraciones tributarias no operan ipso iure, sino que deben ser declaradas por un acto previo debidamente motivado y susceptible de oposición por parte del declarante, en orden a garantizarle su derecho de defensa y el debido proceso”*⁷.

2.4 Por esta razón, en tanto no se profiera el acto que tenga por no presentada la declaración privada del impuesto al consumo, esta produce efectos legales.

2.5 Como en este asunto no consta que se haya proferido el acto administrativo que tenga por no presentada la declaración privada del impuesto al consumo y/o participación de licores, vinos, aperitivos y similares nro. 001555-7, presentada el 5 de julio de 2007 por la sociedad Productora de Licores Cava Añeja y Cía. Ltda., por la segunda quincena de junio de 2007, no es posible, como lo pretende la parte actora, desconocer su existencia y efectos jurídicos.

2.6 En este orden de ideas, si el procedimiento oficial de aforo parte del entendido que el contribuyente ha incumplido con el deber formal de declarar, se

⁵ Diferente ocurre con el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, que adicionó el artículo 580.1 del ET, por el que el legislador, en ejercicio de su libertad de configuración legislativa en materia tributaria, señaló que las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirán efecto legal alguno, *“sin necesidad de acto administrativo que así lo declare”*. Norma declarada exequible por la Corte Constitucional, en relación con los cargos estudiados en esa oportunidad. Sentencia C-102/15, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁶ Sentencia de 30 de julio de 2015, radicado nro. 68001-23-31-000-2010-00098-01 (20433), demandante: Productora de Licores Cava Añeja y Cía. Ltda., demandado: Departamento de Santander, tributo: impuesto al consumo y/o participación en licores, vinos y similares correspondiente a la segunda quincena de diciembre de 2007, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁷ En esa oportunidad se reiteró el criterio expuesto en la sentencia de la Corte Constitucional C-844 de 1999 y en las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 8 de marzo de 1996, exp. 7471, del 5 de julio del mismo año, exp. 7770, del 14 de agosto de 1998, exp. 8968, del 12 de junio de 1998, exp. 8735, del 30 de noviembre de 2006, exp. 15748, del 26 de octubre de 2009, exp. 17045, del 29 de septiembre de 2011 exp. 17783 y del 19 de enero de 2012, exp. 17972, entre otras.

concluye que, contrario a lo sostenido por el recurrente, este mecanismo no era el idóneo para adelantar el proceso administrativo en su contra.

3. El proceso de determinación oficial de un tributo. Presupuestos

3.1 En el presente asunto, advierte la Sala que desde la demanda y con ocasión del recurso de apelación, la parte actora ha insistido en que en este caso no se presentó "**INEXACTITUD**" que condujera a la liquidación oficial del impuesto al consumo y/o participación de licores, vinos, aperitivos y similares de producción nacional.

Cuestión que también advirtió el señor Agente del Ministerio Público, por lo que es del caso abordar el correspondiente estudio.

Además se observa que, como "pretensión consecencial de la subsidiaria", la parte actora, en el escrito de demanda, solicitó que se considerara que el proceso a seguir era el de "**INEXACTITUD**", se analizara la procedencia de la sanción por inexactitud, lo que implica determinar si se presentan los supuestos previstos por el legislador para que proceda su imposición en el curso del proceso de determinación oficial del tributo.

3.2 Teniendo en cuenta lo anterior, advierte la Sala que mediante el procedimiento oficial de revisión, previsto en el Estatuto Tributario, la Administración Tributaria podrá modificar las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, tanto de orden nacional como local⁸.

3.3 Esta facultad de revisión recae sobre la liquidación privada presentada por el contribuyente, responsable o agente retenedor y se concreta en la denominada liquidación de revisión.

⁸ Conforme con el artículo 66 de la Ley 383 de 1997, "[l]os municipios y distritos, para efectos de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos, aplicaran los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional".

3.4 Conforme con las normas tributarias⁹, el acto de liquidación oficial del tributo se contrae exclusivamente a la liquidación del contribuyente y está antecedida por un requerimiento especial, acto administrativo que debe contener todos los puntos que se proponen modificar, la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, así como la explicación de las razones en que se sustenta la decisión administrativa, que necesariamente, de ser el caso, se deben reflejar en el acto definitivo –liquidación oficial de revisión-.

3.5 De esta manera, es requisito indispensable, para que se configure la determinación oficial del tributo, que la autoridad tributaria, luego de la revisión de la base gravable, la tarifa o la depuración tributaria practicada por el contribuyente, modifique los valores incorporados en la declaración privada¹⁰, presentando para tal efecto, la liquidación oficial de revisión.

3.6 Es preciso mencionar que, en la liquidación oficial de revisión, además de determinarse la base de cuantificación del tributo y su monto, se impondrán las sanciones a cargo del contribuyente¹¹.

3.7 Es el caso de la sanción por inexactitud, que conforme con el artículo 647 del ET, procede si se configuran ciertas conductas, siempre que de estas “**se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable**” (Negrilla de la Sala).

3.8 En este orden de ideas, si no se presenta variación entre lo declarado por el contribuyente y lo determinado por la Administración en la liquidación oficial de revisión, es evidente que no se puede hablar de un proceso de determinación oficial del tributo y, por ende, no hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud, porque no se tipifica la conducta descrita en la norma punitiva, que parte del hecho que la “inexactitud” supone una diferencia en el impuesto, el saldo a pagar o el saldo a favor, en contra de los intereses del fisco.

4. El caso concreto

⁹ Artículos 702, 703, 704 y 711 del ET.

¹⁰ Conforme con el literal g) del artículo 712 del ET, la liquidación oficial de revisión debe contener, entre otros requisitos, la “[e]xplicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración”.

¹¹ Literales e) y f) del artículo 712 del ET.

4.1 En el asunto examinado, está probado que el 5 de julio de 2007, la sociedad demandante presentó la declaración nro. 001555-7, por concepto del impuesto al consumo de la segunda quincena del mes de junio del año 2006.

4.2 El contribuyente, en la casilla correspondiente al “**VALOR IMPUESTO AL CONSUMO O PARTICIPACIÓN**” registró \$333.735.000, suma que de manera posterior se reflejó en la casilla “**TOTAL A CARGO POR IMPUESTO Y SANCIONES**”¹².

4.3 Por su parte, el Departamento de Santander, en la liquidación oficial de revisión nro. 001-9 de 24 de marzo de 2009, modificó la anterior liquidación privada, en los términos del “*Requerimiento Especial No. 010-7 (sic) de fecha 09 de Diciembre (sic) de 2008*”¹³.

4.4 Verificado el requerimiento especial nro. 010-8 de 9 de diciembre de 2008¹⁴, que es el que corresponde a la declaración privada objeto de estudio, se observa que se propuso la siguiente modificación.

PAGOS	LIQUIDACIÓN PRIVADA	DETERMINACIÓN OFICIAL	VALOR A PAGAR
VALOR IMPUESTO AL CONSUMO	0	\$333.735.000	\$333.735.000
SANCIÓN POR INEXACTITUD 160% (ART. 647 ET)	-	-	\$533.976.000
TOTAL A PAGAR	-	-	\$867.711.000

4.5 Confrontada la suma declarada por el contribuyente en la declaración privada nro. 001555-7, por concepto de impuesto al consumo de la segunda quincena del mes de junio de 2007 (\$333.735.000) con la determinada de manera oficial por el Departamento de Santander (\$333.735.000) en la liquidación oficial de revisión demandada, es indudable que no se presentó variación, como bien lo

¹² Fl. 136.

¹³ Fls. 80 a 82.

¹⁴ Fls. 140 a 142.

advirtió el señor Agente del Ministerio Público en su intervención ante esta Corporación.

Lo que se evidencia, es que en la actuación administrativa, el Departamento de Santander partió de un equívoco, al registrar en cero pesos (\$0) el impuesto al consumo declarado, cuando lo correcto es \$333.735.000.

Es oportuno precisar que la obligación de declarar es diferente de la obligación de pago, de esta manera, si el contribuyente declara una suma a cargo por impuesto pero, no realiza su pago, no es correcto considerar que el impuesto se declaró en cero pesos (\$0), como parece entenderlo el departamento demandado, incluso, en casos como el presente, en el que el legislador impuso una condición para que se entendiera cumplida la obligación tributaria formal de declarar, cuestión que se analizó con anterioridad.

4.6 Así las cosas, si no se presenta variación entre lo declarado por el contribuyente y lo determinado por la Administración en la liquidación oficial de revisión, es indiscutible que carece de sustento el proceso de determinación oficial del tributo.

Lo mismo se predica de la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos enjuiciados, porque en estas condiciones, no se cumplen los presupuestos para que esta proceda (art. 647 ET).

4.7 En este orden de ideas, se concluye que la actuación administrativa demandada está viciada de nulidad, y, por ende, se impone revocar la sentencia de primera instancia.

En su lugar, se anularán los actos administrativos demandados y como consecuencia de la nulidad y a título de restablecimiento del derecho, se declarará que la liquidación privada del impuesto al consumo y/o participación de licores, vinos, aperitivos y similares nro. 001555-7, presentada el 5 de julio de 2007 por la sociedad Productora de Licores Cava Añeja y Cía. Ltda., por la segunda quincena de junio de 2007, se encuentra en firme.

Respecto de la solicitud de reintegro de las sumas pagadas con ocasión de los actos administrativos anulados en esta oportunidad, la Sala no encuentra soportes que acrediten el pago, razón suficiente para negar esta pretensión.

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

FALLA

Primero: REVÓCASE la sentencia de dieciséis (16) de abril de dos mil quince (2015), proferida por el Tribunal Administrativo de Santander. En su lugar:

SE DECLARA LA NULIDAD de la **liquidación oficial de revisión nro. 001-9 de 24 de marzo de 2009**, por la que el Coordinador Grupo Gestión de Ingresos del Departamento de Santander modificó la liquidación privada del impuesto al consumo y/o participación de licores, vinos, aperitivos y similares de producción nacional nro. 001555-7, presentada el 5 de julio de 2007 por la sociedad Productora de Licores Cava Añeja y Cía. Ltda., por la segunda quincena de junio de 2007, y de la **resolución nro. 13325 de 2 de octubre de 2009**, que la confirmó.

A título de restablecimiento del derecho, **SE DECLARA LA FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN PRIVADA.**

Segundo: NIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda.

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

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ