



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., doce (12) de septiembre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 08001-23-33-004-2013-00873-01 (22317)
Demandante: INDUSTRIA LICORERA DE CALDAS
Demandado: DEPARTAMENTO DEL ATLÁNTICO

Temas: Impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares. Mérito probatorio de las tornaguías.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la actora contra la sentencia del 15 de abril de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico (f. 316), que negó pretensiones y se abstuvo de condenar en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 18 de enero de 2011, la demandante presentó declaración del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, por la primera quincena de enero de 2011, con impuesto a cargo en cuantía de 0 (f. 238).

Por Requerimiento Especial nro. 2-0023-0134P-11, del 16 de enero de 2012, el departamento del Atlántico propuso modificar dicha liquidación privada y, en efecto, determinó un impuesto a cargo de \$90.443.000 e impuso sanción por inexactitud de \$144.709.000 (ff. 230 a 237).

Tras la respuesta al requerimiento especial (ff. 171 a 178), la Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 7-1119-0314P, del 08 de agosto 2012, con la que modificó la autoliquidación del impuesto en el sentido propuesto por el acto preparatorio (ff. 161 a 168); decisión que fue íntegramente confirmada por la Resolución 5-1439-0134P-12, del 26 de julio de 2013 (ff. 100 a 112).

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la sociedad demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 3):

Que son nulos los siguientes actos administrativos, por haber sido expedidos con violación a las normas en las que hubieren tenido que sujetarse:

1. La Liquidación Oficial de Revisión No. 7-1119-0314P del 8 de agosto de 2012, proferida por la Secretaría de Hacienda – Departamento del Atlántico por medio de la cual se liquidó oficialmente a la Industria Licorera de Caldas, el impuesto al consumo de la primera quincena del mes de enero de 2011.
2. La Resolución No. 5-1439-0134P-12 del 26 de julio de 2013, notificada personalmente el 20 de agosto de 2013, expedida por la Secretaría de Hacienda – Departamento del Atlántico, a través de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 7-1119-0314P, proferida por la Secretaría de Hacienda – Departamento del Atlántico.

A los anteriores efectos invocó como violados los artículos 83 de la Constitución; 647 del Estatuto Tributario (ET, Decreto 624 de 1989); 204 de la Ley 223 de 1995, y 284 del Decreto Ordenanzal 823 del 2003 (ETDA, Estatuto Tributario del Departamento del Atlántico). El concepto de violación planteado

se resume así (ff. 1 a 20):

Planteó que el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares se causa con la «*entrega*» en fábrica de los bienes gravados; y que ese momento debe distinguirse de la fecha de expedición de la respectiva tornaguía, hecho que ocurre con posterioridad a dicha entrega. Señaló que, por ende, se trata de dos eventos independientes, cuya concurrencia no es exigida por la ley.

Manifestó que, en todo caso, la tornaguía es un mero documento de autorización de movilización de mercancía al que ninguna norma le otorga rango de «*prueba de la entrega*», por lo que tampoco puede hacerlo la Administración.

Señaló que, en el *sub lite*, los productos gravados fueron entregados al distribuidor durante la segunda quincena de diciembre de 2010 y que los mismos permanecieron «*en custodia*» de la demandante hasta la quincena subsiguiente, cuando ocurrió su movilización. Sostuvo que, por ello, el impuesto se causó en el primero de los periodos referidos, tal como consta en la respectiva declaración, de modo que la demandada no debió otorgar valor probatorio a las tornaguías que autorizaron transportar la mercancía.

De otra parte, indicó que la actuación enjuiciada vulneró los principios constitucionales de buena fe y confianza legítima, pues la Administración pretende que se declare y pague el mismo impuesto que ya fue declarado y pagado en un periodo anterior.

Por último, cuestionó la imposición de la sanción por inexactitud, aduciendo que la declaración de enero de 2011 no contiene datos falsos ni errados; y que, de cualquier modo, hubo disparidad de criterios en la interpretación del derecho aplicable.

Contestación de la demanda

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 81 a 88). Coincidió en que la causación del impuesto debatido acaece con la entrega en fábrica de los bienes sujetos a tributación, pero aseguró que el concepto de «*entrega*» debe ser entendido en su sentido natural y obvio, y no puede confundirse con la expedición de facturas ni con la tradición de los productos gravados. Añadió que, por ello, la verificación de la ocurrencia del hecho gravado se realiza a través del sistema «*Infoconsumo*» y de las correspondientes tornaguías; y que, en ese contexto, está probado que la actuación demandada honró los principios de buena fe y confianza legítima.

Finalmente, adujo que procede la imposición de sanción por inexactitud, pues la contribuyente incluyó datos equivocados en su declaración que implicaron disminución de la deuda tributaria.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la actora sin condena en costas (ff. 301 a 316), pues estimó que, a la luz de la jurisprudencia de esta Sección¹, si el productor es, a la vez, el distribuidor de la mercancía gravada en el departamento de destino, los impuestos selectivos al consumo se causan cuando dicha mercancía sale de fábrica con miras a su distribución en el país, circunstancia que, para el caso concreto, tuvo por probada con las tornaguías que sustentaron la decisión administrativa objeto de enjuiciamiento.

De otra parte, desestimó el cargo de violación de los principios constitucionales de buena fe y confianza legítima, por considerar que no había sido suficientemente desarrollado.

Por último, observó que no puede afirmarse que en el *sub lite* se configure la diferencia de criterios que alega la actora, pues quedó demostrado que su autoliquidación omitió registrar los hechos gravados correspondientes a la primera quincena de enero de 2011.

Recurso de apelación

La actora impugnó la sentencia del *a quo* (ff. 321 a 337). Al efecto, manifestó que, dado que la expedición de la tornaguía y la entrega de los productos son hechos distintos, las tornaguías no son idóneas para probar la causación del tributo discutido. Agregó que equiparar dichos momentos supone una violación del principio de reserva de ley que cubre la causación del impuesto, en tanto elemento integrante del hecho generador de la obligación tributaria.

Por último, defendió que, conforme con la jurisprudencia de esta corporación², la diferencia de criterios se materializa cuando el desacuerdo en la interpretación de la norma se sustenta en una argumentación sólida que, aunque equivocada, lleva al contribuyente al convencimiento de que su actuación es amparada por la ley, lo que ocurrió en el *sub examine*.

¹ Sentencias del 03 de diciembre de 2009, expediente 16527, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 28 de enero de 2010, expediente 16198, CP: William Giraldo Giraldo.

² Sentencia del 13 de noviembre de 2014, expediente 17836, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Alegatos de conclusión

Ambas partes insistieron en los argumentos planteados en las anteriores instancias del proceso judicial (ff. 376 a 379 y 372 a 374).

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto, a pesar de haber sido debidamente notificado del auto del 27 de junio de 2016, que corrió traslado para el efecto (ff. 370 y 371).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Se pronuncia la Sala sobre la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los precisos cargos de apelación formulados por la parte actora respecto de la sentencia de primera instancia. Con todo, se destaca que no se emitirá pronunciamiento sobre los nuevos cargos planteados en la apelación con respecto a la violación del principio de reserva de ley y del artículo 743 del ET, dado que, por tratarse de cargos nuevos, no incluidos en la demanda, le está vedado a la Sala decidir sobre el particular.

2- En el caso objeto de enjuiciamiento, la actora (apelante única) plantea que, al equiparar la causación del tributo debatido con la fecha de expedición de las tornaguías que autorizaron el tránsito de los productos gravados, la entidad demandada violó el artículo 204 de la Ley 223 de 1995; y que, en todo caso, tales documentos no son idóneos para probar el nacimiento de la obligación tributaria. En consecuencia, asegura que la entrega de los productos que ocasionó el presente litigio se efectuó en diciembre de 2010 y que, por ello, en ese mes se causó el tributo debatido. Por su parte, la demandada defiende la aptitud de las tornaguías para probar la ocurrencia de los hechos gravados con impuestos selectivos al consumo, pues estos se causan con el hecho fáctico de la entrega de los bienes gravados. Consecuentemente, propone que la entrega ocurrió en enero de 2011 y que en la misma oportunidad nació la obligación tributaria a cargo del demandante.

Así las cosas, sea lo primero precisar que, contrario a lo que alega la apelante única, el departamento demandado no propone asimilar la fecha de expedición de las tornaguías con la causación del impuesto, sino que manifiesta que dichos documentos constituyen prueba suficiente de que el hecho objeto de la controversia tuvo lugar durante la primera semana de enero

de 2011. En consecuencia, se advierte que lo que alega la entidad demandada no es que la ley exija la concurrencia de la expedición de las tornaguías y la ocurrencia del hecho gravado, sino la conducencia de las primeras para acreditar lo segundo. Por tal motivo, ese argumento de la demandante no está llamado a prosperar.

Establecido lo anterior, la Sala observa que la cuestión litigiosa *sub iudice* no gira alrededor del contenido y alcance del artículo 204 de la Ley 223 de 1995 —referente a la causación del impuesto controvertido—, pues ambas partes coinciden en que, por disposición de dicha norma, la obligación tributaria nace «*en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país*», entre otros supuestos de hecho. Por el contrario, el pronunciamiento que las partes demandan de la Sala consiste en determinar si, de conformidad con los medios de prueba que obran en el plenario, dicha entrega, y por lo tanto la causación del impuesto, acaeció durante la segunda quincena de diciembre de 2010 (como alega la actora) o durante la primera de enero de 2011 (como argumenta la entidad demandada), aspecto que constituye el *thema probandum* en el caso concreto.

3- Con miras a resolver la litis así planteada, la Sala parte de precisar que, para el momento en que ocurrieron los hechos *sub lite*, el régimen jurídico del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares estaba contenido en los artículos 202 a 206 de la Ley 223 de 1995 y 49 a 54 de la Ley 788 de 2002; y en los Decretos 2141 de 1996 y 3071 de 1997, sin que ninguna de tales normas tasara los medios de prueba conducentes para acreditar los elementos que componen el hecho generador del tributo.

Así pues, la demostración del nacimiento de la obligación tributaria debatida se enmarca bajo la regla general de libertad probatoria a que se refiere el artículo 165, inciso 1.º, del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012), norma que resulta aplicable al *sub iudice* por remisión expresa del artículo 742 del ET. En esas condiciones, es decir, dado que la ley no exige que la causación del tributo se acredite con un medio probatorio específico, por disposición del artículo 743 del ET, la idoneidad de los medios probatorios aportados para ese fin dependerá «*de [su] mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse*».

4- Con el objeto de acreditar el tema de prueba, *i.e.* el momento de causación del tributo, las partes procesales aportaron al expediente los documentos que se enumeran a continuación:

(i) Con el requerimiento especial del 16 de enero de 2012, la entidad demandada allegó las tornaguías nros. 1715002, 1715003 y 1715004, todas expedidas el 03 de enero de 2011, de conformidad con las cuales en la primera quincena de 2011, se movilizaron los siguientes productos: (a) 12.000 unidades de Aguardiente Cristal sin azúcar de 375 c.c. y 29° de alcohol; (b) 1440 unidades de Ron Viejo de Caldas de 375 c.c. y 35° de alcohol; (c) 720 unidades de Ron Viejo de Caldas de 750 c.c. y 35° de alcohol; (d) 180 unidades de Ron Viejo de Caldas de 1750 c.c. y 35° de alcohol; (e) 60 unidades de Ron Extraviejo de 750 c.c. y 35° de alcohol; (f) 60 unidades de Ron Gran Reserva de 750 c.c. y 35° de alcohol; (g) 360 unidades de Crema de Ron Cheers de 750 c.c. y 14,8° de alcohol; (h) 240 unidades de Aguardiente Cristal sin azúcar de 750 c.c. y 29° de alcohol; (i) 4.560 unidades de Aguardiente Cristal sin azúcar de 375 c.c. y 29° de alcohol; y (j) 1.440 unidades de Aguardiente Cristal sin azúcar de 375 c.c. y 29° de alcohol.

(ii) Con el recurso de reconsideración contra el acto liquidatorio acusado, la demandante aportó un certificado de contador público (ff. 120 a 122), cuyo ordinal cuarto señala que, durante la segunda quincena de 2010, la apelante única contabilizó «venta de licor al departamento del Atlántico», por los mismos productos y en las mismas cantidades que constan en las tornaguías enunciadas. Igualmente, el ordinal quinto *ibidem* indica que, para el mismo lapso, se contabilizó «causado el impuesto al consumo a favor del departamento del Atlántico sobre las cantidades de licor discriminadas en el numeral [anterior] en cuantía equivalente a \$53.737.924»; al tiempo que el ordinal sexto *ejusdem* afirma que durante la primera quincena de 2011 no se contabilizaron ventas ni impuestos causados a favor de la entidad demandada.

(iii) Para soportar lo anterior, el certificado contiene los siguientes documentos adjuntos: (a) declaración del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, correspondiente a la segunda quincena del mes de diciembre de 2010 (f. 126), del 05 de enero de 2011, en la que determinó un impuesto a cargo de \$86.796.258 (renglón 63) y un total saldo a pagar de \$53.727.924 (renglón 75); (b) facturas y comprobantes internos que acreditan el pago del tributo en comento (ff. 27 a 129); y (c) Nota nro. 3188, que da cuenta de la causación del impuesto referido (ff. 123 a 125).

De lo anterior se advierte que la apelante pretende probar que los bienes gravados fueron entregados al distribuidor en la segunda quincena de diciembre de 2010, por medio de los siguientes documentos: (i) la declaración del impuesto al consumo de licores de la segunda quincena de diciembre de 2010 —que, a su juicio, goza de presunción de veracidad—; (ii) el certificado

de contador público aportado con ocasión del recurso de reconsideración.

4.1- En ese orden de ideas, sea lo primero precisar que los declarantes no están exentos de demostrar los hechos registrados en sus autoliquidaciones, pues la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias (contenida en el artículo 746 del ET) únicamente opera si la Administración no solicita una «*comprobación especial*» respecto de aquellos hechos³. Por consiguiente, dicha presunción legal es susceptible de prueba en contrario y no releva a los obligados tributarios para que, una vez la Administración cuestione o requiera una comprobación especial sobre un hecho consignado en la declaración privada del impuesto, ejerzan la carga probatoria que les corresponde para acreditar con grado de certeza los hechos alegan en su favor (artículo 167 del CGP).

Así, dado que en el *sub examine* dicha presunción legal fue desvirtuada a través de las tornaguías del 03 de enero de 2011, aportadas por el departamento demandado con el requerimiento especial, la Sala valorará la autoliquidación de la segunda quincena de diciembre de 2010 como otro de los documentos aportados al procedimiento administrativo para acreditar el tema de prueba y no como una declaración cobijada por la presunción de veracidad a que se refiere el artículo 746 del ET.

4.2- En cuanto al mérito probatorio de las certificaciones de revisores fiscales y contadores, reguladas en el artículo 777 del ET, la Sala ha considerado que estas deben llevar al convencimiento del hecho objeto prueba y están sujetas a valoración de acuerdo con las reglas de la sana crítica. Desde esa perspectiva, en reiterada jurisprudencia, esta corporación ha esclarecido que, para gozar de entidad probatoria, tales certificaciones no pueden versar sobre simples afirmaciones sin respaldo documental, sino que, entre otras exigencias, deben contener algún grado de detalle en cuanto a los libros y cuentas que los sustentan y manifestar si las operaciones que alega la contribuyente están respaldadas por comprobantes internos y externos⁴.

En el caso concreto, obra en el expediente administrativo un certificado de contador público con el que se pretende acreditar que la entrega de la mercancía gravada al distribuidor ocurrió en la segunda quincena de

³ Sentencia del 01 de marzo de 2012, exp. 17568, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en las providencias del 13 de agosto de 2015, exp. 20822, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia, y del 14 de julio de 2016, exp. 20547, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁴ Entre otras, las sentencias del 05 de diciembre de 2011, exp. 16332, CP: Hugo Fernando Bastidas, del 13 de octubre de 2016, exp. 19892, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 15 de noviembre de 2017, exp. 20393, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; y del 13 de diciembre de 2017, exp. 20858, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

diciembre de 2010 y que, por lo mismo, el tributo debatido se causó en esa fecha. No obstante, la Sala observa que dicho documento apenas permite concluir que, en su contabilidad, la contribuyente registró la causación del impuesto discutido durante el periodo aludido, apreciación de carácter jurídico (la causación) que, por demás, le está vedada a este tipo de medios probatorios, en la medida en que determinar el momento en que, a la luz de la normativa tributaria, nació la obligación a cargo del sujeto pasivo corresponde a un juicio jurídico que es función del fallador y no del certificado de contador público.

En contraste, la Sala echa en falta que el señalado certificado demostrara fehacientemente que, desde la perspectiva contable, la entrega de la mercancía gravada tuvo lugar en el 2010, pues la única mención que se realiza sobre el particular consiste en afirmar que las ventas de los productos a que se refieren las tornaguías que fundaron la decisión de la Administración se registraron en la segunda quincena de diciembre de 2010 y que en el periodo subsiguiente la demandante no registró ninguna venta de productos gravados. Sin embargo, el certificado no indica en qué cuentas contables constan tales hechos económicos ni aporta ningún soporte documental de las mismas afirmaciones, como tampoco soportes externos, tales como órdenes de compra y/o contratos de compra venta de los bienes gravados, según corresponda. Dicho documento tampoco explica el movimiento de las cuentas de inventarios que tuvieron lugar durante el lapso en el que la apelante alega que se causó el impuesto.

De otra parte, no obra en el plenario ningún medio probatorio que permita concluir que, en diciembre de 2010, la actora efectuó una entrega material o jurídica (en los términos del artículo 754 del Código Civil) de los bienes gravados, pues no se observa que la actora haya aportado fletes, seguros, guías de envío o actas de recibido firmadas por el distribuidor que sustenten su pretensión. Por el contrario, llama la atención de la Sala que en la demanda se afirme que, pese haber entregado dicha mercancía al distribuidor en diciembre de 2010, los mismos «*permanecieron en custodia de la Industria Licorera de Caldas hasta su movilización que se produjo en la primera quincena del mes de enero del año 2011*» (f. 9), sin que se explique por qué, a pesar de la presunta entrega los productos gravados, aquellos no se trasladaron a sede del distribuidor (cuya identificación ni siquiera es esbozada por la actora), sino que los mismos se mantuvieron bajo la custodia del demandante.

Así las cosas, la Sala concluye que los medios probatorios aportados por la demandante no llevan al convencimiento de que la causación del tributo debatido acaeció en el momento en que alega la actora (*i.e.* en diciembre de

2010).

Por oposición, la entidad demandada fundamentó los actos acusados en la fecha de expedición de las tornaguías, señalando que los artículos 2.º y 5.º del Decreto 3071 de 1997 prohíben al productor entregar los bienes gravados antes de proferir el documento de autorización. De ahí que, los términos expuestos por la Administración, tal prohibición revela una cercanía razonable con el hecho objeto de prueba (*i.e.* la entrega de mercancía), en la medida en que, en principio, el ordenamiento impide que la misma se efectúe materialmente en ausencia de tornaguías. Al respecto, cabe precisar que las tornaguías no son el único documento con el que se puede acreditar el nacimiento de la obligación tributaria, sino que, en el *sub lite*, resultan ser los medios de prueba que mayor cercanía guardan con la cuestión debatida por las partes y, por esa circunstancia, mejor evidencian el momento de la causación del tributo debatido.

En definitiva, la Sala encuentra que, a la luz del plenario, está demostrado que la entrega de los bienes gravados y la causación del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares tuvo lugar durante la primera quincena de enero de 2011. Ello, no porque el momento de la expedición de las tornaguías defina el nacimiento de la obligación tributaria, sino porque, a partir de las pruebas aportadas por las partes y en ausencia de acreditación sobre el momento en que acaeció la entrega jurídica de los bienes gravados, las tornaguías constituyen los únicos documentos que ofrecen datos certeros sobre la ocurrencia de, al menos, la entrega material de dichos productos. Por consiguiente, no prospera el cargo de apelación.

5- Finalmente, corresponde a la Sala pronunciarse respecto de la procedencia de la sanción por inexactitud. De conformidad con el artículo 647 del ET, constituye inexactitud sancionable autoliquidar un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor, como consecuencia de, entre otros supuestos, la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos. La disposición agrega como ingrediente normativo del tipo que, producto de la realización de las conductas descritas, el saldo a pagar por el impuesto respectivo se disminuya o incremente el saldo a favor.

De las consideraciones expuestas se desprende que la conducta desplegada por la actora se adecua al tipo infractor descrito, pues en la declaración del impuesto discutido omitió factores correspondientes a hechos gravados con el impuesto, esto es, la entrega de licores destilados durante el mes de enero de 2011. Frente a esa circunstancia, la actora alegó estar incurso en una causal excluyente de responsabilidad, consistente en una «*diferencia de criterios*»

con la Administración sobre el derecho aplicable.

Sin embargo, para la Sala no es procedente la causal excluyente de responsabilidad invocada, porque dentro de las modalidades de error previstas en el artículo 647 del ET no está contemplado que el declarante incumpla con la carga probatoria que le corresponde para demostrar el supuesto fáctico de la disposición que invoca a su favor o, en otras palabras, el hecho consignado en la declaración privada. De modo que la demandante realizó la conducta infractora, porque omitió ingresos sin demostrar que ello se ajustaba a derecho. De manera que se trata de una cuestión probatoria y no de un error razonable sobre el derecho aplicable, de ahí que sea improcedente reconocer la configuración de la causal eximente de responsabilidad invocada.

6- Sin perjuicio de lo anterior, la Sala destaca que el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje de la sanción por inexactitud del 160% al 100% de la «*diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente*». En consecuencia, atendiendo al principio de favorabilidad aplicable en materia sancionadora, procederá la Sala a fijar la sanción por inexactitud en el 100% de la diferencia entre el saldo a pagar establecido en los actos demandados y el saldo a favor consignado en la declaración revisada, de conformidad con el siguiente cálculo:

Factor	Actos demandados	Consejo de Estado
Base de liquidación de la sanción	\$ 90.443.000	\$ 90.443.000
Porcentaje	160%	100%
Sanción determinada	\$ 144.708.800	\$ 90.443.000

En definitiva, el total del saldo a pagar a cargo de la demandante, por el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares de la primera quincena de enero de 2011, es el siguiente:

Renglón	Concepto	Liquidación privada	Liquidación Administración	Liquidación Consejo de Estado
64	Valor impuesto al consumo o participación	\$ 0	\$ 90.443.000	\$ 90.443.000
65	Sanción	\$ 0	\$ 144.708.800	\$ 90.443.000
67	Valor total	\$ 0	\$ 235.151.800	\$ 180.886.000

7- Por último, para decidir sobre la condena en costas en segunda instancia, la Sala observa que en el plenario no se probaron gastos o expensas del proceso ni agencias en derecho, razón por la cual no se encuentran acreditadas las exigencias que hace el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP (norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA) para que proceda la condena en costas.

Por los motivos expuestos en la presente providencia, la Sala revocará la sentencia apelada, no porque las apreciaciones expuestas por el *a quo* carezcan de validez, sino por circunstancias de cambio legislativo que ameritan la aplicación del principio de favorabilidad a la sanción por inexactitud impuesta.

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

FALLA

1. **Revocar** el ordinal primero de la sentencia apelada, por los motivos expuestos en la parte motiva de esta providencia. En su lugar,

Primero. Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 7-1119-0314P, del 08 de agosto 2012, y la Resolución 5-1439-0134P-12, del 26 de julio de 2013, proferidas por la Secretaría de Hacienda del departamento del Atlántico.

A título de restablecimiento del derecho, fijar como sanción por inexactitud a cargo de la Industria Licorera de Caldas, la contenida en la parte motiva de esta sentencia.

2. En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.
3. Sin condena en costas en esta instancia.
4. **Reconocer** personería al abogado Simón Botero Echeverry, para actuar en representación de la parte demandante, conforme con el poder conferido para el efecto (f. 414).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Presidente de la Sala

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ