



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., dos (2) de diciembre de dos mil quince (2015)

Radicación: 15001233100020050199501 [21066]

Actor: PRODUCTORA TABACALERA DE COLOMBIA S.A. –
PROTABACO S.A.

Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ

Impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado- 1ª quincena junio de
2001

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 13 de marzo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, mediante la cual se dispuso lo siguiente:



“PRIMERO. DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL de la LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No 0323 proferida el 24 de febrero de 2004 por el Profesional de Liquidación de la Dirección de Recaudo y Fiscalización del Departamento de Boyacá, por medio de la cual se modificó la Liquidación Privada de impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de producción Nacional del periodo gravable de la primera quincena de junio de 2001, presentada por la PRODUCTORA TABACALERA – PROTABACO S.A.

SEGUNDO.- DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL de la RESOLUCIÓN No. 0000019 del 5 de enero de 2005, proferida por el Director de Recaudo y Fiscalización del Departamento de Boyacá, a través de la cual se confirmó en su totalidad la Liquidación Oficial de Revisión No. 0323 proferida el 24 de febrero de 2004, que modificó la liquidación privada No. 001-0550 del 20 de junio de 2001 presentada por la PRODUCTORA TABACALERA – PROTABACO S.A.

TERCERO.- A título de restablecimiento del derecho, DECLARAR que es improcedente la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.

CUARTO. Negar las demás pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la parte motiva.

QUINTO.- Ordenar al Departamento de Boyacá, dar cumplimiento a esta sentencia en los términos previstos en el artículo 176 del C.C.A.

SEXTO. Sin costas en esta instancia de acuerdo a lo expuesto en las consideraciones anteriores”.

ANTECEDENTES

El 20 de junio de 2001, PRODUCTORA TABACALERA DE COLOMBIA S.A. PROTABACO S.A, en adelante PROTABACO, presentó en el departamento de Boyacá la declaración del impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco elaborado correspondiente a la primera quincena de junio de 2001, en la que liquidó y pagó \$34.469.000 por concepto de impuesto al consumo y \$6.267.000 por concepto del impuesto al consumo con destino al deporte, para un total declarado y pagado de \$40.736.000¹.

El 9 de junio de 2003, el Departamento profirió a PROTABACO el requerimiento especial No. 0068, en el que propuso modificar la referida declaración e imponer sanción por inexactitud. Lo anterior, porque el impuesto debía liquidarse y pagarse sobre todo el producto introducido al Departamento, según las tornaguías, independientemente de que en la misma quincena el producto fuera consumido o no en el Departamento.

¹ Folio 27 c.p 1



El 24 de febrero de 2004, el Departamento expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 323, mediante la que adicionó \$256.129.000 por impuestos y sanción por inexactitud.

Mediante Resolución No. 000019 del 5 de enero de 2005, el demandado confirmó en reconsideración el acto recurrido.

DEMANDA

PROTABACO, en ejercicio de la acción establecida en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

“1. Que es nula la Liquidación de Revisión Expediente No. 0323 del 24 de febrero de 2004, proferida por el profesional especializado del Grupo de Liquidación de la Dirección Administrativa de Impuestos y Fiscalización de la Gobernación de Boyacá.

2. Que es nula la Resolución No. 000019 del 5 de enero de 2005, expedida por el Secretario de Hacienda de Boyacá, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión Expediente No. 0323 del 24 de febrero de 2004.

3. Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se restablezca en su derecho a PRODUCTORA TABACALERA DE COLOMBIA S.A. NIT 860.003.211-1, declarando que no está obligada a pagar los mayores valores determinados en los actos demandados, y que como consecuencia de ello, se encuentra en



firmé la declaración de impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado correspondiente a la primera quincena de junio de 2001 del Departamento de Boyacá”.

Citó como violadas las siguientes normas:

- Artículos 13, 29 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 647, 683, 703, 708, 711, 712 y 730 del Estatuto Tributario.
- Artículos 207, 209 y 221 de la Ley 223 de 1995.
- Artículo 175 del Código Contencioso Administrativo.
- Resolución 280 del 17 de julio de 2000 y Oficio 00713 del 12 de junio de 2000, expedidos por el Secretario de Hacienda de Boyacá.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Violación a los artículos 29 de la Constitución Política, 207 y 209 de la Ley 223 de 1995, 175 del Código Contencioso Administrativo

Según los artículos 207 y 209 de la Ley 223 de 1995, la causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado ocurre cuando PROTABACO enajena el cigarrillo para consumo en Boyacá y no cuando el producto se introduce al departamento.

PROTABACO declaró el impuesto al consumo por la primera quincena de junio de 2001 con base en el cigarrillo vendido y facturado en esa quincena,



independientemente de la quincena en que se introdujo al Departamento. Así consta en la certificación del revisor fiscal.

Está demostrado que el impuesto que se causó en la primera quincena de junio de 2001 se declaró y pagó por la actora en los términos del artículo 209 de la Ley 223 de 1995, como lo precisó el Consejo de Estado en sentencia del 24 de marzo de 2000 y lo ordenó el Secretario de Hacienda de Boyacá, mediante Oficio 00713 del 12 de junio de 2000 y Resolución 280 del 17 de julio de 2000.

El demandado aplicó las instrucciones del formulario *“declaración del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado-productos nacionales MHCP-D.A.F. 2B”* que fue declarado nulo por el Consejo de Estado mediante sentencia del 24 de marzo de 2000, en lo que corresponde a la cantidad de cigarrillo que se declara en la Columna E5. De esta forma, modificó la cantidad declarada y la liquidó de acuerdo con las unidades introducidas al departamento, según las tornaguías, como lo exigía la expresión declarada nula (*“introducidas para consumo”*).

2. Violación a los artículos 13 y 363 de la Constitución Política y 683 del Estatuto Tributario

En la segunda quincena de julio de 2000, el departamento de Boyacá archivó la investigación a PROTABACO. Para ello, acogió la Resolución 280 de 2000, proferida por el Secretario de Hacienda de Boyacá, aplicable desde el



17 de julio de 2000 y que se limitaba a acatar la sentencia del Consejo de Estado de 24 de marzo de 2000.

En consecuencia, resulta incongruente que el demandado no haya archivado también la investigación de la primera quincena de junio de 2001, que se adelantó con base en los mismos presupuestos de hecho y de derecho.

De todos modos, independientemente de la Resolución 280 de 2000, el Departamento estaba obligado a cumplir el fallo de nulidad del Consejo de Estado. Por lo mismo, la aplicación de la citada resolución no constituye una aplicación ultractiva de esta sino el reconocimiento a la sentencia del Consejo de Estado.

3. Violación a los artículos 29 de la Constitución Política, 703, 708 y 711 del Estatuto Tributario

Según los artículos 703, 708 y 711 del Estatuto Tributario, previo a la liquidación oficial de revisión, el Departamento debe notificar un requerimiento especial en el que se expongan las modificaciones propuestas a la declaración privada, de tal forma que la liquidación de revisión no puede modificar nada distinto a lo propuesto en el requerimiento especial.

Si la Administración considera que en el requerimiento especial se dejaron de incluir hechos o glosas procedentes, debe ampliarlo e incluir los puntos nuevos, con la respectiva determinación de impuesto y sanciones.



No obstante, en la liquidación de revisión que se demanda, el Departamento determinó un valor de \$11.137.500 respecto del cigarrillo Mustang Rojo x 20 y de \$3.795.500 frente al cigarrillo Premier Rojo x 20, sumas que no fueron propuestas en el requerimiento especial, pues en este aspecto dicho acto había propuesto un impuesto de cero en relación con ambas marcas de cigarrillo.

3. Violación a los artículos 647, 712 y 730 del Estatuto Tributario

En los actos demandados se impuso a la actora una sanción por inexactitud sin motivación, por lo cual se violaron los artículos 712 literal g) y 730 del Estatuto Tributario.

Esta falta de motivación ocasiona la nulidad de la liquidación de revisión y de la sanción por inexactitud, de acuerdo con el numeral 4 del artículo 730 del Estatuto Tributario.

Adicionalmente, la sanción por inexactitud es improcedente porque PROTABACO declaró y pagó el impuesto teniendo en cuenta su causación, establecida en el artículo 209 de la Ley 223 de 1995, la sentencia de nulidad del 24 de marzo de 2000, expedida por el Consejo de Estado, el Oficio 00713 del 12 de junio de 2000 y la Resolución 280 del 17 de julio de 2000, ambos expedidos por el Secretario de Hacienda de Boyacá.



En consecuencia, los datos declarados no son falsos ni inexactos, por lo que es improcedente la sanción impuesta.

Por otra parte, el departamento de Boyacá se fundamentó en el artículo 209 de la Ley 223 de 1995, pero lo interpretó en el sentido de que la causación del impuesto al consumo de cigarrillos ocurre por la introducción de las mercancías al Departamento, según las tornaguías de la quincena correspondiente.

De esta forma, el demandado no acató la sentencia del 24 de marzo de 2000 proferida por el Consejo de Estado y por tanto se presenta una diferencia de criterios respecto al derecho aplicable, contemplada como no sancionable en el último inciso del artículo 647 del Estatuto Tributario.

4. Violación al numeral 1 del artículo 730 del Estatuto Tributario

El funcionario que expidió la liquidación de revisión carece de competencia pues el funcionario competente para expedir las liquidaciones de revisión es el jefe de la dependencia de liquidación y no uno de sus profesionales.

Los funcionarios que expidieron el requerimiento especial y la liquidación de revisión no son los coordinadores de grupo, ni tienen delegación, pues esa circunstancia no fue demostrada por el Departamento.



Por las razones expuestas, la liquidación de revisión debe ser declarada nula según el numeral 1º del artículo 730 del Estatuto Tributario.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El departamento de Boyacá pidió negar las pretensiones de la actora por las siguientes razones:

Los actos demandados están motivados, pues tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial de revisión se explicaron más que sumariamente las razones que dieron lugar a la modificación de la declaración, esto es, la diferencia entre las cantidades declaradas por PROTABACO y las enunciadas y no declaradas en la primera quincena de junio de 2001.

La demandada no violó el derecho de defensa ni el debido proceso de la actora, por cuanto desde un principio tuvo la oportunidad de intervenir en el proceso de determinación y conoció los factores y pruebas tenidos en cuenta por la Administración. Asimismo, la explicación, supuestamente sumaria, de la liquidación de revisión cumplió su finalidad, pues la demandante la contravirtió adecuadamente y en sus aspectos de fondo.



En relación con la causación del impuesto, el demandado precisó lo siguiente:

La declaración se presentó el 20 de junio de 2001, fecha para la que se encontraba vigente el artículo 209 de la Ley 223 de 1995, en concordancia con el artículo 128 de la Ordenanza 031 de 2000 (Estatuto de Rentas del Departamento), norma que derogó expresamente la Resolución No. 280 del 17 de julio de 2000, expedida por el Secretario de Hacienda del Departamento. Por lo tanto, la demandante debía declarar sobre despachos y no sobre ventas.

En consecuencia, desde el momento en que las mercancías se despachan desde la fábrica o planta hacia una bodega o agencia, entendiendo que a través de las últimas se efectúa la distribución o venta de los productos, se da el supuesto para la causación del impuesto al consumo.

SENTENCIA APELADA



El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho, declaró que es improcedente la sanción por inexactitud impuesta.

Los fundamentos de la decisión se resumen así:

Para determinar el impuesto al consumo, la demandante tomó como base gravable las cantidades de cigarrillos correspondientes a las entregas con fines de consumo realizadas por la empresa en el departamento de Boyacá.

El Departamento consideró que la base para calcular el impuesto se encuentra en las tornaguías expedidas para la movilización del producto nacional desde la fábrica de PROTABACO hacia el mismo departamento.

La diferencia entre la declaración privada y la liquidación oficial coincide precisamente con la interpretación de la norma en cuanto al momento de causación del impuesto.



Se debe tener en cuenta la línea jurisprudencial trazada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, a partir del 3 de diciembre de 2009², en la que se indica que para la causación del impuesto basta que la mercancía salga de la fábrica con destino a una bodega, local, sucursal o similar de mismo fabricante.

En estas condiciones y respecto de las cantidades a que se contrajeron las tornaguías de movilización, el producto fue despachado desde el departamento de Cundinamarca hacia el de Boyacá, momento en el cual se causó el impuesto a favor de la demandada, con base en las cantidades despachadas.

No hubo violación del debido proceso, pues si bien el artículo 708 del Estatuto Tributario establece la posibilidad de ampliar el requerimiento especial por una sola vez, la finalidad de dicha ampliación es tratar asuntos de fondo que incluso permiten plantear una nueva liquidación del impuesto y las sanciones. En este caso, el aumento de la cantidad de cigarrillos marcas Mustang Rojo x 20 y Premier Rojo x 20 gravados con el impuesto al consumo, corresponde a una corrección aritmética frente a la cual no se debaten aspectos de fondo relacionados con el origen y naturaleza de los

² C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas



valores declarados, sino una cifra que pasó de \$0, que fue el valor propuesto en el requerimiento especial a un valor superior que implicó la variación del impuesto a pagar y la consecuente sanción.

Para realizar la corrección numérica, la Administración no varió el argumento que sostuvo para proferir el requerimiento especial, esto es, que la base para calcular el impuesto al consumo se encuentra en las tornaguías expedidas para la movilización del producto nacional. En consecuencia, no se agregaron hechos ni conceptos no contemplados en el requerimiento especial ni se vulneró el debido proceso.

No es posible determinar si los actos son nulos por falta de competencia, pues las normas locales no contemplan la competencia de los funcionarios encargados de expedir el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión. Además, la demandante no allegó las normas locales correspondientes.

No procede la sanción por inexactitud, por cuanto en el caso concreto no se imputó a la contribuyente omisión o tergiversación en los hechos declarados, sino que se trató de una diferencia interpretativa en cuanto al momento de causación del impuesto. Adicionalmente, la interpretación de la demandante



era razonable, al punto de que cuando se debatieron los hechos, ese era el criterio sostenido por el Consejo de Estado.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconformes con la decisión de primera instancia, las partes apelaron.

La **demandante** fundamentó el recurso de apelación así:

Interpretación errónea del artículo 209 de la Ley 223 de 1995

Se debe tener en cuenta que la actora entregó el producto en planta para su almacenamiento, sin pretender con ello el consumo, esto es, la distribución, venta, permuta, promoción, ni ningún otro supuesto incluido en el artículo 209 de la Ley 223 de 1995, razón por la que no se causó el impuesto al consumo.

Asumir que cualquier entrega de producto en fábrica o en planta da lugar a que se deba causar el impuesto, sin considerar que debe tratarse de entregas condicionadas a ciertos propósitos, llevaría a exabruptos como gravar la relocalización del producto en otra bodega cuando no hay



capacidad de almacenamiento en la fábrica o en la planta o cuando haya hechos extraordinarios como una inundación, por ejemplo.

Por ello, se hace necesario replantear la posición planteada en la sentencia de primera instancia, en relación con el momento de causación del impuesto al consumo.

Falta de congruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión

El artículo 711 del Estatuto Tributario, aplicable por remisión de las Leyes 223 de 1995 y 788 de 2002, ordena que entre el requerimiento especial y la liquidación oficial exista correspondencia, de forma que la liquidación oficial se contraiga exclusivamente a lo establecido en el requerimiento especial.

El hecho de que en el requerimiento especial el Departamento no haya propuesto las mismas glosas que luego incluyó en la liquidación oficial, implica la violación del principio previsto en el artículo 711 del Estatuto Tributario, pues proponer un cuestionamiento al impuesto sobre un producto que no fue objeto de discusión en el acto preparatorio, no es una corrección aritmética en los términos del numeral 3º del artículo 697 del E.T.



El *a quo* de forma errada permite al departamento que incluya los cigarrillos marcas Mustang Rojo x 20 y Premier Rojo x 20, como otra glosa dentro de la liquidación oficial de revisión, a pesar de que esto no fue planteado en el requerimiento especial, dado que dicho cambio no respondió a la corrección de un error en una operación matemática. Lo anterior genera la violación al principio de congruencia y del derecho de defensa.

La **demandada** fundamentó el recurso de apelación así:

Procedencia de la sanción por inexactitud impuesta

El *a quo* precisó que cuando el productor de cigarrillo o tabaco elaborado actúa en calidad de distribuidor y entrega o despacha el producto desde la fábrica o planta hacia otros departamentos, lo hace con fines de distribución y, por eso el impuesto se causa desde el momento en que el producto sale de la fábrica.

Por lo anterior, la demandante incurrió en inexactitud en la base gravable del impuesto, pues se evidenció que los valores declarados no coincidieron con el precio del producto que salió de la fábrica de la demandante con las



tornaguías de movilización y que era el que debía tomarse porque el impuesto se causó cuando el producto salió de la fábrica con el propósito de ser distribuido en el departamento de destino, esto es, en el departamento de Boyacá.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La demandada no presentó alegatos de conclusión.

El Ministerio Público solicitó que se revoque la sentencia apelada y, en su lugar, se declare la nulidad total de los actos demandados. Los fundamentos de su concepto se resumen así:

Según el artículo 711 del Estatuto Tributario, la liquidación oficial de revisión se debe contraer exclusivamente a lo planteado en el requerimiento especial, en garantía del derecho de defensa del contribuyente.



En este caso, se violó el principio de correspondencia por cuanto en el requerimiento especial se propuso un impuesto de cero con respecto al producto Mustang Rojo x 20 del renglón 2 y se incrementaron los valores de los restantes productos en los renglones 3 al 11. Sin embargo, en la liquidación oficial de revisión al producto anterior se le fijó un impuesto al consumo de \$11.137.500, *“dejando como base gravable cero (0) pesos”*, y así mismo se liquidó un mayor impuesto para los productos de los renglones 3 a 11.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación interpuesta por las partes, la Sala determina si son legales los actos administrativos mediante los cuales el departamento de Boyacá modificó la declaración privada del impuesto al consumo presentada por la demandante por la 1ª quincena de junio del año gravable 2001.

La actora apeló la decisión del a quo, en esencia, por las siguientes razones:

(i) El impuesto al consumo se causa cuando se enajena el cigarrillo para consumo en el departamento y no cuando el producto se introduce a este.



Como la actora entregó el producto en planta para su almacenamiento, sin pretender con ello la distribución, venta, permuta, promoción, ni ningún otro supuesto incluido en el artículo 209 de la Ley 223 de 1995, no se causó el impuesto al consumo.

(ii) El departamento violó el debido proceso y el principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, porque en este acto determinó un impuesto al consumo por los cigarrillos marca Mustang Rojo x 20 y Premier Rojo x 20, a pesar de que en el requerimiento especial el impuesto que se proponía respecto a estos productos era de cero.

La demandada apeló porque no debía levantarse la sanción por inexactitud, dado que se cumplen los presupuestos legales para su imposición.

De acuerdo con la controversia planteada por las partes, la Sala precisa, en primer término, el momento en que se causa el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado.

Marco normativo y jurisprudencial



De acuerdo con el artículo 207 de la Ley 223 de 1995, el hecho generador del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado “[e]stá constituido por el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, en la jurisdicción de los departamentos. «Está constituido por el consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, en la jurisdicción de los departamentos».

En relación con la causación del impuesto, el artículo 209 de la citada Ley dispuso lo siguiente:

“ARTÍCULO 209. Causación. *En el caso de productos nacionales, el impuesto se causa en el momento **en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo.***

En el caso de productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país”.

De la norma transcrita se advierte que para productos nacionales, la causación del impuesto al consumo lo determina la «entrega» que realiza el productor en planta o fábrica para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina al autoconsumo.

En cuanto a la interpretación del momento de la causación del impuesto de cigarrillos y tabaco elaborado, la jurisprudencia puede dividirse en dos etapas:³

1ª ETAPA (años 2000-2009): El impuesto se causa con la entrega de los productos con fines de consumo y no solo cuando hay entrega en planta o en fábrica.

Esta tesis fue sustentada en los siguientes argumentos:

*«Conforme al artículo 209 de la Ley 223 de 1995, la causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de producción nacional, no es al momento de la entrega que hace el productor de tales bienes en planta o en fábrica, **sino la entrega para los fines previstos en la ley, y que no son otros, en sentido amplio, que fines de consumo, lo que quiere decir que el impuesto se causa al momento de la entrega para fines de consumo, y no sólo, se repite, cuando hay entrega.***

*De otra parte, el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de producción nacional **no se causa con la expedición de las tornaguías con las cuales se autoriza la movilización de productos (artículo 8 del Decreto 3071 de 1997), puesto que la Ley no prevé dicha***

³ Sentencia de 9 de diciembre de 2013, exp 194538 C.P Martha Teresa Briceño de Valencia

circunstancia como momento de causación del impuesto. Además, una es la entrega que el productor hace al transportador en su sede fabril y que respalda en tornaguías, la cual no tiene fines de consumo, y, otra, la entrega que el productor hace al vendedor, como distribuidor, en la jurisdicción departamental, que tiene fines de consumo y da lugar a la causación del tributo»⁴. (Negritas fuera de texto)

De acuerdo con lo anterior, en relación con el impuesto al consumo pueden establecerse como elementos identificadores de esta etapa jurisprudencial, los siguientes:

- **Causación:** en el momento de la entrega del producto siempre y cuando sea con fines de consumo, esto es, para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo.
- **Sujeto activo:** el departamento donde se realice la entrega con fines de consumo.
- **Tornaguías:** no sirven para determinar el impuesto, porque con ellas se respalda la entrega del productor al transportador y la causación se verifica con la entrega del producto con fines de consumo.

2ª ETAPA: (año 2009 en adelante) El impuesto se causa con la simple entrega de los bienes en planta o en fábrica.

⁴ Sentencia del 24 de marzo de 2000, Exp. 9607, C.P. Delio Gómez Leyva.



El criterio jurisprudencial que antecede fue modificado mediante sentencia del 3 de diciembre de 2009, en la que se indicó lo siguiente:

*«Lo anterior indica que para que surja la obligación tributaria a cargo de los productores de cigarrillo y tabaco elaborado **basta que el productor entregue el producto y que ese producto tenga el precio al que se factura a los expendedores de la capital del departamento donde esté situada la fábrica puesto que, una vez entregado, tal como lo afirmó la demandada, la finalidad de consumo va implícita en la entrega.***

***No es necesario que se consolide la distribución, la venta, la permuta, la publicidad, la promoción, la donación, la comisión o el autoconsumo para que surja la obligación tributaria.** Una interpretación en sentido contrario dejaría a discreción del contribuyente el nacimiento de la misma.*

***Una vez la planta o la fábrica entrega el producto hacia la jurisdicción de otro departamento, por ejemplo, se causa la obligación tributaria y no es de recibo la tesis según la cual si el movimiento de la mercancía se hace entre planta y sucursales no habría lugar al impuesto por carecer esa operación del ánimo de distribución o comercialización.** Una interpretación en ese sentido, sin duda, conduciría a dispersar el momento en que se causa el tributo, dificultando el recaudo y su control.*

La vocación del proceso industrial es la de que el producto terminado vaya al mercado, para su consumo, esto es, para fines tributarios, en sentido amplio, para la comercialización, distribución, donación, venta,

autoconsumo, publicidad, etc. De modo que si una planta o fábrica entrega el producto hacia la jurisdicción de otro departamento, este, como sujeto activo del tributo, tiene derecho a cobrar el impuesto al consumo, puesto que la movilización de ese producto tiene por destino proveer el mercado de la jurisdicción territorial de ese departamento»⁵. (Negritas fuera de texto)

Como lo expuso el *a quo*, la interpretación anterior constituye el actual criterio de la Sala en cuanto a la causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado⁶.

En cuanto a los elementos identificadores de la interpretación vigente de la Sala al asunto objeto de estudio, se pueden enunciar los siguientes:

- **Causación:** en el momento de la entrega del producto por el productor en planta o fábrica, porque la simple entrega tiene implícita la finalidad de consumo.
- **Sujeto activo:** el departamento hacia donde se moviliza el producto para proveer el mercado de esa jurisdicción territorial.

⁵ Sentencia del 3 de diciembre de 2009, Exp. 16527, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas

⁶ La aplicación de este criterio al impuesto al consumo de licores se ha hecho extensivo por la Sala en las sentencias de 30 de septiembre de 2010, Exp. 16742, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, 23 de febrero de 2011, Exp. 17687, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, 24 de enero de 2013, Exp. 18982 M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, de 22 de marzo de 2013, Exp. 18633, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, entre otras.

- **Tornaguías:** teniendo en cuenta que la actual tesis ubica la causación del tributo en la entrega que hace el productor en planta o fábrica sin necesidad de que se verifique ninguna otra condición, en sentencia del 27 de septiembre de 2012 la Sala indicó que *«Si bien es cierto que los artículos 204 de la Ley 223 de 1995 y 54 del Decreto 426 de 2005, no establecen de manera expresa que con la expedición de la tornaguía se causa el impuesto al consumo, lo cierto es que cuando no se encuentre demostrada la fecha de entrega real, este documento puede servir como parámetro para determinar el momento en que fueron entregados los productos gravados, para los fines que establecen las mencionadas normas[8]⁷, en tanto no pueden ser retirados mientras este documento no sea expedido»⁸.*

Es de anotar que la tornaguía de movilización es un documento *«a través del cual se autoriza y controla la entrada y salida y movilización de productos gravados con impuestos al consumo (...)»⁹*, que sirve de parámetro para establecer la cantidad y clase de producto despachado, y a partir de esos datos se puede realizar la correspondiente determinación oficial del tributo. No obstante, este documento no sirve para eximir a las oficinas de impuestos de su obligación de expedir la liquidación oficial de revisión en legal forma.

Además, las tornaguías de movilización deben contener la siguiente información¹⁰:

⁷ [8] En sentencias del 28 de enero de 2010, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo, expediente No. 16198 y del 29 de septiembre de 2011, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 17980, esta Sala consideró que la tornaguía puede tomarse como parámetro para determinar el impuesto al consumo.

⁸ Exp. 18247, C.P. William Giraldo Giraldo

⁹ Artículo 3 Decreto 3071/97

¹⁰ Artículo 6 del Decreto 3071 de 1997



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

Así pues, en las tornaguías se consigna la fecha en que el producto fue movilizado desde la planta o fábrica hacia la jurisdicción de otro departamento y, de esta forma, el sujeto activo del impuesto al consumo puede tener un dato aproximado de la fecha de despacho y, por ende, del periodo en que debió ser declarado el tributo respecto de las mercancías movilizadas, teniendo en cuenta que la causación del impuesto al consumo se verifica, como se vio, en el momento en que el productor entrega en fábrica los productos despachados a otros departamentos.

Es de anotar que el cambio jurisprudencial se contrae a que **el impuesto al consumo se causa en el momento en que se hace la entrega en fábrica**



o en planta, sin que se haya modificado el sujeto activo del tributo, que seguirá siendo el departamento donde se verifica efectivamente el consumo de los productos.

Caso concreto

La Sala reitera su criterio actual, que fue el aplicado por el *a quo* en la sentencia apelada, según el cual, para que surja la obligación de liquidar y pagar el impuesto al consumo basta con la entrega que realiza el productor en la planta o fábrica porque en dicha entrega está implícita la finalidad de consumo.

En esas condiciones, no asiste razón a la demandante cuando sostiene que debe existir compra y facturación del producto para que se genere la obligación de liquidar el tributo, pues, como lo indicó la Sala en la sentencia de 3 de diciembre de 2009, aceptar esta tesis sería dispersar la causación del impuesto, lo cual, además, dificultaría su recaudo y control.

Ahora bien, es un hecho no discutido y aceptado por la demandante que, en la quincena objeto de discusión liquidó y pagó el impuesto al consumo de los



productos en el momento en que efectivamente fueron vendidos o comercializados.

De acuerdo con el criterio de la causación del impuesto fijado en la sentencia de 3 de diciembre de 2009, que se reitera, la Sala advierte que, en principio, los actos acusados se ajustan a la legalidad en cuanto señalaron que “ *lo establecido en el artículo 209 de la Ley 223 de 1995 y que concuerda con el artículo 128 de la Ordenanza 031 de 2000 (Estatuto de Rentas de Boyacá) sigue vigente y de absoluta y obligatoria aplicación, por ende desde el momento en que las mercancías se despachan en fábrica o en planta hacia una bodega o agencia, entendiendo que estas (bodega o agencia) o a través de estas se efectúa la distribución o venta de dichos productos, se da el presupuesto para la causación del impuesto*”¹¹.

Sin embargo, los actos demandados son nulos teniendo en cuenta el siguiente análisis:

Con base en las tornaguías de movilización, en el requerimiento especial se propuso la modificación de la columna “E5 cantidad”, de la declaración presentada por la actora por el periodo en discusión, así:

¹¹ Folios 55 y 56 c.p 1

	TORNAGUÍAS						
PRODUCTO	15000577 21/06/01 25-101961 14/06/01	15000534 13/06/01 25-101890 11/06/01	15000504 05/06/01 25-101742 01/06/01	15000540 14/06/01 25-101886 11/06/01	CANTIDAD CAUSADA	CANTIDAD DECLARADA	DIFERENCIA
PRESIDENT	2500		1000	3000	6500	2563	3937
MUSTANG ROJO X 20					0	4	-4
MUSTANG ROJO X 10		1000	1000	2500	4500	1696	2804
MUSTANG AZUL CD	500	1000	12500	2500	16500	2723	13777
MUSTANG AZUL X 10	50	3500	7500	2500	13550	4598	8952
MUSTANG MENTHOL	50	250		2000	2300	465	1835
PREMIER					0	114	-114

ROJO X 20							
CONTINENTAL	3000				3000	3018	-18
PREMIER ROJO BLANDA 10			500		500		
PREMIER AZUL 20	250	250	1000		1500	566	934
MUSTANG ROJO X 20 CD			1000	2500	3500	741	2759

El cuadro refleja los periodos gravables en los que fue declarado el impuesto al consumo correspondiente a los productos movilizados con las tornaguías que tuvo en cuenta el departamento de Boyacá para modificar la declaración privada de la actora, objeto de esta demanda.

No obstante, en la demanda la actora alegó que *“las tornaguías indicadas en el requerimiento especial, las cuales introdujeron cigarrillo a Boyacá durante la primera*



quincena de junio de 2001, fueron declaradas y tributaron impuesto al consumo en las siguientes quincenas del año 2001, tal como lo certifica el revisor fiscal: primera y segunda de junio, primera y segunda de julio, primera y segunda de agosto”¹².

Para el efecto, allegó un certificado del revisor fiscal, acompañado de los correspondientes anexos, en el que se indica lo siguiente¹³:

“1. La sociedad PROTABACO lleva libros de contabilidad en debida forma, los cuales se encuentran registrados en la Cámara de Comercio.

2. Los libros de contabilidad de la sociedad reflejan razonablemente su situación financiera y patrimonial.

3. La contabilidad de la sociedad cuenta con los correspondientes soportes externos e internos.

4. Una vez revisado el Libro Mayor y Balances en las Cuentas 4120190101 “INGRESOS IND. MANUFAC. POR VENTAS NLES CIGARRILLO”, Folio MB004 Página 749 y las facturas que soportan estos registros, se observa que se obtuvieron ingresos por valor de \$62.378.500 por concepto de venta de cigarrillos de

¹² Folio 10 (vuelto) c.p. 1

¹³ Fls. 168 a 172 c.p. 1



producción nacional en el Departamento de Boyacá durante la quincena comprendida entre el 1º y el 15 de junio de 2001.

En el mismo libro y folio página 750 Cuenta Contable 5235600102 denominada “GASTOS VENTAS MERCADEO MERCHADISING DEGUSTACIONES” se observa la suma de \$292.500 correspondiente a las degustaciones de cigarrillo de la quincena comprendida entre el 1 y el 15 de junio de 2001.

Ambas sumas (\$62.378.500 y \$292.500) conforman la base gravable declarada, del impuesto al consumo de la primera quincena de junio de 2001 en Boyacá.

5. Así mismo, de la revisión a los registros indicados en el numeral 4 de esta certificación y de las facturas, se observa que durante la quincena comprendida entre el 1º y el 15 de junio de 2001 no hubo permuta, ni enajenación, ni retiro para autoconsumo, de cigarrillo en Boyacá.

6. En la declaración de la primera quincena de junio de 2001 en Boyacá, se encuentra declarado el cigarrillo relacionado en las siguientes tornaguías:

<i>Tornaguía</i>	<i>Quincena</i>	<i>Producto</i>	<i>Cantidad</i>
-------------------------	------------------------	------------------------	------------------------

Número	Tornaguía		
100948	ABRIL	CONTINENTAL	18
101961	1Q JUNIO	CONTINENTAL	3.000
101890	1Q JUNIO	MUSTANG AZUL 10	3.500
101961	1Q JUNIO	MUSTANG AZUL 10	50
200113	1Q MAYO	MUSTANG AZUL 10	1.048
101890	1Q JUNIO	MUSTANG AZUL CD	1.000
101961	1Q JUNIO	MUSTANG AZUL CD	500
200113	1Q MAYO	MUSTANG AZUL CD	1.223
101886	1Q JUNIO	MUSTANG MENTHOL	165
101890	1Q JUNIO	MUSTANG MENTHOL	250
101961	1Q JUNIO	MUSTANG MENTHOL	50
101111	2Q ABRIL	MUSTANG ROJO BOX 20 CD	741
101890	1Q JUNIO	MUSTANG	1.000

		ROJO X 10	
200113	1Q MAYO	MUSTANG ROJO X 10	696
200113	1Q MAYO	MUSTANG ROJO X 20	4
100801	2QMARZO	PREMIER AZUL X 20	66
101890	1QJUNIO	PREMIER AZUL X 20	250
101961	1QJUNIO	PREMIER AZUL X 20	250
100801	2QMARZO	PREMIER ROJO X 20	114
100948	1QABRIL	PRESIDENT	63
101961	1QJUNIO	PRESIDENT	2.500

7. Durante la primera quincena de junio de 2001 fueron introducidas al departamento de Boyacá las tornaguías 101742, 101886, 101890 y 101961, cuya mercancía fue declarada en las quincenas que se relacionan a continuación:

<i>PRODUCTO</i>	<i>CANTIDAD ENTRADA</i>	<i>QUINCENA DECLAR</i>	<i>CANTIDAD VEND</i>
TORNAGUÍA No 101742			
MUSTANG AZUL 10	7.500	2Q JUNIO	3.487
MUSTANG AZUL 10		1Q JULIO	3.843
MUSTANG AZUL 10		2Q JULIO	170
MUSTANG AZUL CD	12.500	2Q JUNIO	2.272
MUSTANG AZUL CD		1Q JULIO	4.406
MUSTANG AZUL CD		2Q JULIO	5.149
MUSTANG AZUL CD		1Q AGOSTO	673
MUSTANG ROJO BOX20	1.000	2Q JUNIO	1.000
MUSTANG ROJO X 10	1.000	2Q JUNIO	401
MUSTANG ROJO X 10		1Q JULIO	599
PREMIER AZUL X 20	1.000	2Q JULIO	164
PREMIER AZUL X 20		1Q AGOSTO	49
PREMIER AZUL X 20		2Q AGOSTO	787
PREMIER ROJO X 20	500	2Q JUNIO	23

PREMIER ROJO X 20		1Q JULIO	21
PREMIER ROJO X 20		2Q JULIO	17
PREMIER ROJO X 20		1Q AGOSTO	84
PREMIER ROJO X 20		2Q AGOSTO	355
PRESIDENT	1.000	2Q JUNIO	148
PRESIDENT		1Q JULIO	214
PRESIDENT		2Q JULIO	362
PRESIDENT		1Q AGOSTO	276
TORNAGUÍA No. 101890			
MUSTANG AZUL 10	6.000	1Q JUNIO	3.500
MUSTANG AZUL CD		1Q JUNIO	1.000
MUSTANG MENTHOL		1Q JUNIO	250
MUSTANG ROJO X10		1Q JUNIO	1.000
PREMIER AZUL X 20		1Q JUNIO	250

TORNAGUÍA No 101886			
MUSTANG AZUL 10	2.500	2Q JULIO	2.500
MUSTANG AZUL CD	2.500	1Q AGOSTO	2.500
MUSTANG MENTHOL	2.000	1Q JUNIO	165

MUSTANG MENTHOL		2Q JUNIO	192
MUSTANG MENTHOL		1Q JULIO	333
MUSTANG MENTHOL		2Q JULIO	289
MUSTANG MENTHOL		1Q AGOSTO	554
MUSTANG MENTHOL		2Q AGOSTO	412
MUSTANG ROJO BOX 20 CD	2.500	2Q JUNIO	472
MUSTANG ROJO BOX 20 CD		1Q JULIO	1.589
MUSTANG ROJO BOX 20 CD		2Q JULIO	439
MUSTANG ROJO X 10	2.500	1Q JULIO	1.184
MUSTANG ROJO X 10		2Q JULIO	1.218
MUSTANG ROJO X 10		1Q AGOSTO	98
PRESIDENT	3.000	1Q AGOSTO	310
PRESIDENT		2Q AGOSTO	2.690

TORNAGUÍA No 101961			
CONTINENTAL	6.350	1Q JUNIO	3.000
MUSTANG AZUL 10		1Q JUNIO	50
MUSTANG AZUL CD		1Q JUNIO	500
MUSTANG		1Q JUNIO	50



MENTHOL			
PREMIER AZUL X 20		1Q JUNIO	250
PRESIDENT		1Q JUNIO	2.500

[...]"

La certificación transcrita constituye prueba suficiente, por cuanto permite llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar y se sujeta a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad. Así, expresa que la contabilidad de la actora se lleva de acuerdo con las prescripciones legales, que los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio y se detallan las operaciones que están respaldadas por comprobantes internos y externos.

Igualmente, demuestra que la demandante liquidó el impuesto al consumo con la factura, es decir, cuando efectivamente vendía los productos y que declaró y pagó el impuesto en las quincenas en las que enajenaba los productos.

Asimismo, con base en las tornaguías de movilización, en dicho certificado se acreditó que las cantidades de cigarrillo que se introdujeron al



departamento de Boyacá en la primera quincena de junio de 2001, se vendieron tanto en esa quincena como en periodos posteriores. Por lo mismo, el impuesto al consumo se declaró y pagó entre la primera quincena de junio de 2001 y la segunda quincena de agosto del mismo año.

En efecto, el siguiente cuadro, elaborado con base en el certificado en mención, refleja las cantidades causadas en la primera quincena de junio de 2001 y las declaradas en ese mismo periodo y en periodos posteriores:

PRODUCTO	CANTIDAD	CANTIDAD	CANTIDAD	CANTIDAD	CANTIDAD	CANTIDAD	CANTIDAD	CANTIDAD	DIFERENCIA
	CAUSADA	DECLARADA	DECLARADA	DECLARADA	DECLARADA	DECLARADA	DECLARADA	DECLARADA	
	Para 1ª	1ª QUNC	2ª QUNC	1ª QUNC	2ª QUNC	1ª QUNC	2ª QUNC		
	quincena	JUNIO/01	JUNIO/01	JULIO/01	JULIO/01	AGOST/01	AGOST/01		
	Junio/01								
	Tornaguías								
	101961								
	101890								
	101742								
	101886								
PRESIDENT	6500	2563	148	214	362	586	2.690	6563	-63



MUSTANG ROJO X 20	0	4	23	21	17	84	355	504	-504
MUSTANG ROJO X 10	4500	1696	401	1783	1218	98		5.196	-696
MUSTANG AZUL CD	16500	2723	2272	4406	5149	3173		17.723	-1223
MUSTANG AZUL X 10	13550	4598	3487	3843	2670			14598	-1048

MUSTANG MENTHOL	2300	465	192	333	289	554	412	2245	55
PREMIER ROJO X 20	0	114	23	21	17	84	355	614	-614
CONTINENTAL	3000	3018						3018	-18
PREMIER ROJO BLANDA 10	500							0	500



PRREMIER									
AZUL	1500	566		164		49	787	1566	-66
20									
MUSTANG									
ROJO	3500	741	1472	1589	439			4241	-741
X 20 CD									
TOTAL	51850	16488	8018	12374	10161	4628	4599	56268	-4418

En consecuencia, no es procedente que el departamento de Boyacá pretenda causar nuevamente el impuesto al consumo sobre los productos respecto de los cuales la demandante ya declaró y pagó el impuesto¹⁴

Por las anteriores razones, se revoca la sentencia apelada y, en su lugar, se anulan los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de la declaración del impuesto al consumo correspondiente a la primera quincena de junio de 2001 y que la actora no está obligada a pagar suma adicional por concepto de esta declaración.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso

¹⁴ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia del 29 de octubre de 2015, exp. 19704 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

F A L L A

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

ANÚLANSE la Liquidación Oficial de Revisión No. 0323 del 24 de febrero de 2004 y la Resolución No. 000019 del 5 de enero de 2005, mediante las que el departamento de Boyacá modificó la declaración del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado presentada por la actora por la primera quincena de junio de 2001.

A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** la firmeza de la declaración del impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco elaborado presentada por la actora por la primera quincena de junio de 2001 y que la actora no está obligada a pagar suma adicional por concepto de esta declaración.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. 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

Ausente con permiso

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

