



Radicado: 15001-23-31-000-2012-00237-01 (22112)

Demandante: BAVARIA S. A.

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., siete (07) de mayo de dos mil veinte (2020)

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 15001-23-31-000-2012-00237-01 (22112)
Demandante: Bavaria S. A.
Demandado: Departamento de Boyacá

Temas: Impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de producción nacional. Determinación de la cuota tributaria. Aminoración por bajas de inventario y cambios de destino.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia proferida el 09 de junio de 2015 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera, Subsección C (en descongestión), que decidió (f. 255):

Primero: Declarar no probada, la “excepción de inexistencia de nulidad” propuesta por la parte accionada.

Segundo: Negar las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo reseñado en la motiva de la presente sentencia.

Tercero: Abstenerse de condenar en costas en esta instancia.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 14 de abril de 2009, la sociedad Bavaria S. A. presentó la declaración del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de producción nacional correspondiente al período gravable del mes de marzo de 2009, en la que determinó una deuda a cargo de \$8.172.727.000 (f. 110).

Mediante el Requerimiento Especial nro. 0016, del 06 de octubre de 2010, la Secretaría de Hacienda del departamento de Boyacá propuso modificar la liquidación privada señalada, así: (i) adicionar la suma de \$96.493.000 al renglón 11 «*Impuesto al consumo de cervezas*»; (ii) imponer sanción por inexactitud por valor de \$154.389.000 (ff. 109 a 119).

Tras la respuesta al requerimiento especial, la Administración Tributaria expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 0007, del 12 de julio de 2011, con la que modificó la referida autoliquidación en el sentido propuesto en el acto preparatorio (ff. 32 a 39), acto que fue confirmado al decidir en la Resolución nro. 000011, del 10 de enero de 2012, recurso de reconsideración interpuesto (ff. 40 a 46).



ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo (CCA, Decreto 01 de 1984), la actora formuló las siguientes pretensiones (ff. 1 a 2):

Primera: que son nulos los actos administrativos que se enumeran a continuación, proferidos por la Secretaría de Hacienda de la Gobernación del Departamento de Boyacá, mediante las cuales se determinó oficialmente el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos a cargo de mi representada por el mes de marzo de 2009.

No.	Vigencia Fiscal	Acto Administrativo	Fecha	Cuantía
1	Marzo de 2009	Liquidación de Revisión 0007	Julio 12 de 2011	\$250.882.000
		Resolución 000011	Enero 10 de 2012	Confirma anterior

Mediante la Liquidación de Revisión 0007 de 2011 se modificó la liquidación privada presentada junto con la declaración de impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos correspondiente al mes de marzo de 2009. Esta liquidación de revisión fue confirmada al fallar el recurso de Reconsideración mediante la Resolución antes enumerada.

Segunda: que, como consecuencia de la declaratoria de nulidad anteriormente solicitada, se restablezca el derecho a Bavaria S.A. declarando que por el mes de marzo de 2009 la sociedad no adeuda suma alguna por concepto de impuesto al consumo de cervezas, sifones, y refajos en el Departamento de Boyacá.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 6.º, 29 y 83 de la Constitución; 647, 683, 772 y 777 del Estatuto Tributario (ET); 185, 186, 188, 194 y 197 de la Ley 223 de 1995; 13, 14 y 23 del Decreto 2141 de 1996; y 3.º, 8.º y 16 del Decreto 3071 de 1997.

El concepto de violación de las normas se resume así:

1- Violación de la ley por falta de configuración del hecho generador del impuesto al consumo en productos dados de baja

Sostuvo que, aun cuando el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de producción nacional se causa en el momento en que el productor entrega los bienes en fábrica o en planta para su distribución o venta, el hecho que genera el referido tributo es el consumo de los productos gravados en cada jurisdicción territorial. En ese sentido, argumentó que, con fundamento en el artículo 194 de la Ley 223 de 1995, luego de que se «*causa contablemente*» el gravamen, el productor se encuentra obligado a «*descontar*» del impuesto correspondiente el valor de los productos dados de baja para su destrucción, pues en tales circunstancias no se configura el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible que, según alega, corresponde al consumo efectivo de los bienes gravados.

2- Violación de la ley por rechazo de los cambios de destino de productos amparados en tornaguías de movilización

Indicó que el Decreto 3071 de 1997 establece un sistema para el control del transporte de productos gravados con impuestos al consumo, en virtud del cual la movilización de dichos bienes debe ser avalada por la autoridad competente mediante la expedición de



documentos denominados «*tornaguías*». Agregó que el mencionado decreto clasifica y define tres clases de tornaguías, a saber: (i) de movilización, con las que se autoriza el transporte de mercancías gravadas a través del territorio de los sujetos activos de dichos impuestos; (ii) de reenvíos, que, a diferencia de las de movilización, se generan cuando las mercancías han sido declaradas previamente en la entidad territorial de origen; y (iii) de tránsito, con las que se autoriza el transporte de productos al interior de la misma entidad territorial o en tránsito hacia otro país.

En ese contexto, cuestionó que la Administración asumiera que todos los cambios de destino de los productos, realizados al territorio de otras jurisdicciones con la calidad de sujetos activos del tributo, correspondieran a la modalidad de reenvíos y que, con base en ello, exigiera el cumplimiento de los requisitos propios de las tornaguías de reenvíos para la aminoración de la base gravable del impuesto. En ese sentido, argumentó que el movimiento de los bienes objeto de la litis se encontraba amparado en tornaguías de movilización, que eran las autorizaciones procedentes para el caso concreto, en la medida en que, por cuestión de los periodos de declaración, aún no se había presentado la autoliquidación del impuesto al consumo en la entidad territorial de origen.

Agregó que el uso de las tornaguías tiene como única finalidad autorizar la movilización de productos, lo que permite a las autoridades administrativas controlar el contrabando y aprehender la mercancía cuando a ello haya lugar. En ese orden de ideas, reprochó la inexistencia de una norma legal que estableciera la utilización de tornaguías como documento de fiscalización, por lo que reiteró que la contabilidad del productor debe ser el único fundamento para la determinación del impuesto a cargo.

Por todo lo anterior, adujo que, en su condición de sujeto pasivo del impuesto, la sociedad actora se encuentra obligada a registrar en su contabilidad, además del tributo causado, los despachos, retiros y, en general, toda cifra que implique un ajuste del mismo, con el fin de determinar la deuda tributaria a favor de cada entidad territorial, según lo establecido en el artículo 194 de la Ley 223 de 1995.

Censuró que la Administración departamental no atendiera la solicitud de practicar una inspección contable que demostrara la veracidad de los datos consignados en la liquidación privada, ni accediera a revisar el archivo físico de las tornaguías de movilización expedidas por el departamento para cotejarlas con las facturas y documentos contables que respaldan la actuación de la actora. Lo anterior, en su criterio, derivó en la violación de los derechos al debido proceso y a la defensa.

3- Improcedencia de la sanción por inexactitud

Por último, alegó la improcedencia de la sanción por inexactitud impuesta por la Administración Tributaria, pues, a su juicio, la liquidación privada no contiene datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados. En el mismo sentido, añadió que en el *sub lite* no se realizaron actuaciones fraudulentas con la finalidad de disminuir el impuesto a cargo y que, por el contrario, la inclusión de factores negativos en la determinación de la base gravable del impuesto tiene respaldo en la normativa propia del tributo y en la contabilidad. Por ende, concluyó que en la presente controversia se configuró una diferencia de criterios como causal de exoneración punitiva.

Contestación de la demanda

El departamento de Boyacá se opuso a las pretensiones de la demanda y se pronunció sobre los cargos de violación (ff. 79 a 91), así:



Explicó que la procedencia de las aminoraciones o descuentos de la base gravable del impuesto se encuentra condicionada al cumplimiento de tres requisitos: (i) que las operaciones se encuentren respaldadas en la contabilidad del responsable; (ii) que los productos hayan sido declarados en liquidaciones privadas; y (iii) a la solicitud y posterior legalización de las respectivas tornaguías de reenvíos. En ese orden de ideas, aclaró que la Administración no discute que las operaciones realizadas por la demandante se encuentren respaldadas en su contabilidad, sino que la aminoración del impuesto es improcedente dado el incumplimiento del tercero de los requisitos enunciados, esto es, no contar con tornaguías de reenvíos que avalen el cambio de destino de productos gravados hacia otro departamento.

Destacó que las tornaguías son el instrumento idóneo de fiscalización para el control de la evasión del tributo, que permite a las entidades territoriales percibir el impuesto correspondiente de los productos que se consuman en la respectiva jurisdicción.

En lo que corresponde a la sanción por inexactitud, señaló que, conforme con los artículos 647 del ET y 351 del Estatuto de Rentas de Boyacá, la misma es procedente cuando el contribuyente incluye datos o factores equivocados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, como ocurrió con la actora al aminorar su impuesto con reenvíos inexistentes.

Sentencia apelada

El tribunal de primera instancia negó las pretensiones de la demandante (ff. 215 a 255), bajo el siguiente fundamento:

Invocó jurisprudencia de esta Sección para sostener que la posibilidad de aminorar el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de producción nacional, solo tiene lugar en el caso de reenvíos, que no de otros eventos, como son los cambios de destino a otras entidades territoriales con la calidad de sujetos activos del tributo alegados por la parte actora (sentencia del 31 de julio de 2014, exp. 19801, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia). Sobre el particular, indicó que, según la sentencia reseñada, los artículos 10, 13 y 14 del Decreto 2141 de 1996 únicamente permiten el descuento de los reenvíos, debido a que su finalidad se concreta en que los impuestos pagados en las entidades territoriales de origen sean trasladados a aquellas a las que realmente le pertenecen.

Concluyó que la normativa del impuesto en discusión no permite aminorar la base gravable del tributo de la forma pretendida por la actora, esto es, con ocasión de los cambios de destino, los «*traslados de centro*» y la destrucción de los productos gravados, de modo que el incumplimiento de los requisitos propios de los reenvíos hace improcedentes los cargos de nulidad planteados.

Por último, determinó que en la liquidación privada de la actora se incluyeron descuentos en la base gravable que son improcedentes, por el incumplimiento de los requisitos legales propios de los reenvíos, que efectivamente derivaron en un menor impuesto a pagar. En consecuencia, confirmó la sanción por inexactitud impuesta a la actora.

Recurso de apelación

La demandante, actuando como apelante única, solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia a partir de los mismos argumentos presentados en el escrito de la demanda. Al respecto, precisó que tanto los cambios de destino como los traslados de centro, corresponden a movilizaciones de productos efectuadas a diferentes entidades



territoriales que tienen la calidad de sujetos activos del tributo y que se encuentran soportadas en tornaguías de la misma denominación, esto es, tornaguías de movilización, por haber ocurrido antes de su declaración (ff. 261 a 267).

Alegatos de conclusión

La demandante insistió en los argumentos planteados en la demanda (ff. 278 a 285). De otro lado, ni la entidad territorial demandada ni en Ministerio Público se pronunciaron.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala juzgar la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la parte actora respecto de la sentencia de primera instancia, que negó las pretensiones de la demanda.

En los anteriores términos, corresponde establecer: (i) si son procedentes las aminoraciones de la cuota tributaria del impuesto al consumo efectuadas por la demandante, correspondientes a valores registrados en su contabilidad por concepto de bajas o destrucción de inventarios; (ii) si la parte actora estaba habilitada para efectuar la aminoración de la cuota tributaria, correspondiente a los cambios de destino de los productos gravados hacia otra jurisdicción territorial calificada como sujeto activo del impuesto; y (iii) si procede la sanción por inexactitud impuesta a la actora mediante los actos demandados.

2- En lo que respecta al primer problema jurídico, esto es, a la procedencia de la aminoración de la cuota tributaria de impuestos selectivos al consumo por destrucción de inventarios, la Sala estima pertinente indicar que:

2.1- La cuantificación de la obligación tributaria por concepto de impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas está reglada en los artículos 189, 190 y 194 de la Ley 223 de 1995, disposiciones que se refieren a la base gravable, las tarifas y los factores de aminoración que afectan la determinación de la deuda fiscal.

En particular, el referido artículo 194 y la disposición que lo reglamenta, contenida en el artículo 23 del Decreto 2141 de 1996, establecen que los sujetos pasivos del impuesto están obligados a llevar un sistema contable que permita verificar «los factores necesarios para establecer la base de liquidación del impuesto, el volumen de producción, el volumen de importación, los inventarios, y los despachos y retiros» (destaca la Sala), de modo que se haga posible identificar en qué jurisdicciones y con qué intensidad se realizó el hecho imponible.

En concordancia con lo anterior, el artículo 6.º del Decreto 2141 de 1996 dispone que los productores, importadores o distribuidores de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas deben presentar la declaración con la liquidación privada del impuesto ante los departamentos y el Distrito Capital, según sea el caso, sobre los despachos, entregas o «retiros» de productos nacionales, efectuados en el periodo gravable en la respectiva entidad territorial.

Así pues, la Sala observa que las normas que regulan la cuantificación del impuesto ahora debatido disponen que los «retiros» son un factor que se involucra en el cálculo de la determinación del impuesto. Dado que esta noción contable se configura cuando quiera que el contribuyente da de baja inventarios, la Sala encuentra que en los casos



en la que la destrucción de inventarios origine el retiro de estos, el contribuyente tendrá derecho a ajustar la cuota tributaria en medida semejante. En consecuencia, el contribuyente puede ajustar la cuantificación del tributo por causa de retiros o bajas de inventarios en cumplimiento de disposiciones regulatorias de orden sanitario, siempre y cuando el hecho de la baja o castigo esté soportado en la contabilidad del contribuyente (junto con sus comprobantes internos y externos), tal como lo dispone el artículo 194 del ET.

Valga destacar que, a la misma conclusión sobre la posibilidad descontar del impuesto a cargo los productos dados de baja, se llegó en la sentencia del 22 de febrero de 2018 (exp. 20978, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), en la cual se señaló que *«resulta relevante indicar que, como lo sostuvo la actora, el literal a) del artículo 194 de la Ley 223 de 1995 impone a los sujetos pasivos del impuesto al consumo una serie de obligaciones, entre ellas, por ser la que interesa al caso concreto, la siguiente: Art.194. [...] En esas condiciones, la contabilidad del sujeto pasivo del impuesto al consumo permite reflejar aspectos como las dadas de bajas y devoluciones de productos (inventarios), para efectos de establecer la base gravable del tributo de manera acorde con su estructura»*.

2.2- Visto lo anterior y con miras a determinar si le asiste a la actora el derecho de aminorar la base imponible con el valor de los productos destruidos, la Sala tiene por probados los siguientes hechos:

(i) El 14 de abril de 2009, la actora presentó la declaración del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de productos nacionales correspondiente al mes de marzo de 2009, en la que incluyó los siguientes factores negativos en la determinación de la cuota tributaria del tributo (ff. 110 a 111):

R	E1. Clase	E2. Marca	E3. Unidad de medida	E4. Precio de venta al detallista	E5. Costo empaques y envases	E6. Cantidad	E7. Base gravable	E8. Tarifa %	E9. Valor del impuesto
6	C	Aguila Imp Tw 330cc x 24	C24-330 CC	13.025	9.241	(321)	(1.214.774)	48	(583.092)
8	C	Aguila Lig Tw 330cc x 6	CL6-330 CC	5.711	1.959	(43)	(161.336)	48	(77.441)
9	C	Aguila Lta 330cc x 24	CL24-330 CC	21.198	6.684	13.453	195.251.394	48	(93.720.669)
28	C	Aguila Tw 330cc x 24	C24-330 CC	21.563	7.765	75	(6.324)	48	(3.036)
32	C	Brava Lta 330cc X 24	CL24-330 CC	20.030	7.306	0	3.694	48	(1.773)
45	C	Club Col Tw 330cc X 24	C24-330 CC	24.767	7.839	0	(5.643)	48	(2.708)
58	C	Pilsen Lta 330cc X 24	CL24-330 CC	21.192	6.667	(302)	(4.379.948)	48	(2.102.375)
77	C	Pilsen LtaN 330cc X 6	CL6-330 CC	5.283	1.622	(1)	(3.661)	48	(1.757)
Total									(96.492.851)

(ii) Mediante el Requerimiento Especial nro. 0016, del 06 de octubre de 2010, la Secretaría de Hacienda del departamento de Boyacá señaló que los valores negativos sustraídos de la autoliquidación no reúnen los requisitos para ser descontados, al no existir constancia de solicitud alguna para la expedición de tornaguías. Por tanto, propuso adicionar al renglón 11 –Impuesto al consumo de cervezas– de la liquidación privada, la suma de \$96.493.000 (ff. 109 a 119).

(iii) En respuesta al requerimiento especial, la demandante manifestó que *«los signos negativos informados en la declaración del mes de marzo de 2009, al contrario de lo que afirma y presume la Gobernación no corresponden a cambios de destino en su totalidad*



sino que corresponden también a bajas de producto que por perder sus calidades para el consumo humano deben obligatoriamente destruirse y por tanto con la destrucción se impide la tipificación del impuesto por ausencia de uno de sus elementos: el consumo». Sin embargo, no precisó a qué valor ascienden los bienes dados de baja (ff. 120 a 123).

(iv) Mediante Liquidación Oficial de Revisión nro. 0007, del 12 de julio de 2011, la Administración adujo que la causación del impuesto al consumo tiene lugar con la sola entrega de los bienes en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo, por lo que, en relación con los productos dados de baja, resultaba irrelevante si la materialización del consumo físico por parte del consumidor final efectivamente ocurría (ff. 32 a 39).

(v) Con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto contra el anterior acto administrativo, la parte actora reitero que, conforme con el artículo 186 de la Ley 223 de 1995, el hecho generador del impuesto lo constituye el consumo de los bienes gravados, por lo que, debido a la ausencia de consumo efectivo de los productos, no había lugar a la causación del tributo en el caso de la destrucción de bienes (ff. 133 a 138).

(vi) Mediante la Resolución nro. 000011, del 10 de enero de 2012, la demandada sostuvo que *«carecen de fundamento legal alguno los descuentos reportados en cifras negativas en la liquidación privada aduciendo bajas, cambios de destino y gran volumen de rotación de los productos de fabricación y comercialización del contribuyente, puesto que desde el punto de vista jurídico y no contable, como lo pretende el procesado, el sistema de causación previsto en la Ley 223 de 1995 solo señala deducciones en razón de reenvíos»* (ff. 40 a 46).

(vii) Por auto del 22 de mayo de 2013, el Tribunal Administrativo de Boyacá decretó la práctica de un dictamen pericial consistente en la inspección a la contabilidad de la sociedad actora, cuyo objeto consistió en *«establecer de acuerdo con los registros, los movimientos y bajas de producto, ocurridos durante el mes de marzo de 2009, y que dieron lugar a las adiciones del impuesto discutidas»* (ff. 99 a 100).

(viii) El dictamen pericial concluyó que de las cifras negativas incluidas en la declaración del impuesto al consumo, equivalentes a \$96.493.000, el valor correspondiente a bienes dados de baja ascendía a \$1.444.213, como se detalla a continuación (f. 182):

Concepto	Valor
Bajas	(\$1.444.213)
Cambios de destino	(\$90.128.345)
Ventas	\$2.605.572
Traslado de centro	(\$7.525.866)
Total	(\$96.492.852)

(ix) Asimismo, el perito certificó que dichos valores *«se encuentran registrados en la contabilidad de la empresa y cuentan con su respectivo soporte contable»* (f. 182).

(x) Ninguna de las partes objetó el dictamen pericial presentado.

2.3- Así, la parte actora sostiene que, con base en los artículos 186, 188 y 194 de la Ley 223 de 1995, en los eventos de destrucción de inventarios, la base gravable del impuesto debe ser ajustada con la correspondiente aminoración, por cuanto dicha destrucción impidió que se realizara el hecho generador consistente en el consumo de los bienes gravados. Por su parte, la Administración plantea que los ajustes que se efectúen a la



base gravable del tributo en discusión deben soportarse en tornaguías de reenvíos y que ese requisito no se satisface en lo que respecta a las aminoraciones por destrucción de productos gravados. Por ende, concluye que la actora carece de habilitación legal para afectar la base gravable del impuesto al consumo por la baja de inventarios.

De conformidad con lo expuesto en el fundamento jurídico 2.1 de la presente providencia, en criterio de la Sala, los retiros de inventarios por concepto de baja de inventarios, en cumplimiento de regulaciones sanitarias, dan lugar al correspondiente ajuste o reducción de la cuota tributaria del contribuyente, siempre y cuando la contabilidad del contribuyente permita identificar y verificar dichos retiros, lo cual de suyo implica que cuente con los debidos soportes internos y externos de la contabilidad, de conformidad con el artículo 194 de la Ley 223 de 1995.

Para desatar la litis, la Sala evidencia, a partir del acervo probatorio, que durante el mes debatido la contribuyente destruyó inventarios (i.e. productos gravados con el impuesto al consumo de cervezas) por cuantía de \$1.444.213. Tal circunstancia fue descrita por la parte actora tanto en sede administrativa como en sede judicial, sin que la entidad demandada contravirtiera la ocurrencia de ese hecho. Más aún, el dictamen pericial decretado en la primera instancia afirma que los registros contables de la demandante dan cuenta de la reseñada destrucción de inventarios y que tales registros se encuentran debidamente soportados, aserciones que no fueron objetadas por la entidad demandada.

Consecuentemente, concluye la Sala que, en lo que respecta al primer cargo de la apelación, la aminoración de la base imponible del impuesto debatido no obedeció al cambio de destino de los inventarios gravados, sino a la destrucción de estos. Desde esa perspectiva no es jurídicamente admisible que la Administración exija a la parte actora la presentación de tornaguías de reenvíos para sustentar la reseñada detracción, pues, según el artículo 13 del Decreto 2141 de 1996, tales documentos solo son emitidos por la autoridad competente cuando ocurre el *«traslado de los productos de una entidad territorial (Departamento o Distrito Capital) a otra u otras, cuando dichos productos han sido declarados inicialmente ante la entidad territorial donde se origina la operación de traslado»*.

En conclusión, en el *sub lite* se determina que son procedentes las aminoraciones de la base gravable, que obedecieron a la destrucción de inventarios gravados, siempre que dicha circunstancia se encuentre efectivamente acreditada en el proceso, tal como sucede en el *sub examine*, según se vio en el fundamento jurídico nro. 2.2. Prospera el primer cargo de la apelación.

3- A continuación, debe definir la Sala si, en el caso concreto, procede afectar la cuota tributaria del impuesto selectivo al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de producción nacional con factores negativos originados en el cambio de destino de mercancías gravadas hacía otros departamentos.

3.1- El impuesto sobre el que versa la *litis* fue cedido por la Nación a los departamentos y al distrito capital, por disposición del artículo 185 de la Ley 223 de 1995, *«en proporción al consumo de los productos gravados en sus jurisdicciones»*.

Dada la correlativa necesidad de establecer las obligaciones tributarias a las que tendría derecho cada una de las entidades territoriales que tienen la condición de sujetos activos del tributo, la normativa le exige a los obligados tributarios *«llevar un sistema contable que permita verificar o determinar los factores necesarios para establecer la base de liquidación del impuesto, el volumen de producción, el volumen de importación, los inventarios y los despachos y retiros»* para *«permitir la identificación del monto de las*



ventas efectuadas en cada departamento y en el Distrito Capital» (letra a del artículo 194 ibidem); deber formal respecto del que hace hincapié el artículo 23 del Decreto 2141 de 1996, pues dispone que en la contabilidad de tales sujetos se discriminen las cuentas «en tal forma que permitan identificar ... despachos o retiros por cada entidad territorial, la base gravable de liquidación del impuesto, el valor del impuesto, llevando por separado ... los valores de impuestos que corresponda a cada entidad territorial».

Esa información detallada determina el grado de realización del hecho generador del tributo en cada jurisdicción, por cada uno de los periodos gravables, y servirá de soporte de la declaración mensual del impuesto que deben presentar los sujetos pasivos *«ante los Departamentos y el Distrito Capital, según el caso, sobre los despachos, entregas o retiros de productos nacionales para distribución, venta, permuta, publicidad, comisión, o autoconsumo, efectuados en el periodo gravable en la respectiva entidad territorial»* (ordinal 3.º del artículo 6.º del Decreto 2141 de 1996). Al mismo tiempo, sobre tal contabilización recaerán las gestiones de fiscalización y de liquidación oficial que le competen a los entes territoriales (artículo 199 de la Ley 223 de 1995) para *«velar por la estricta recaudación y administración de las rentas»* a las que tienen derecho (ordinal 20 del artículo 189 constitucional).

Bajo esos parámetros, es la contabilidad la que permitirá identificar, entre otros hechos económicos, los traslados o cambios de destino de los productos gravados, de un departamento a otro, que conllevan un cambio en el sujeto activo de la obligación tributaria.

3.2- Como el Decreto 2141 de 1996 no contempla expresamente la posibilidad de detraer de la cuota del impuesto el valor del tributo originado en productos que hubiesen sido sujetos a *«cambios de destino»* cuando aún no se ha presentado la declaración del impuesto al consumo en la entidad territorial de origen, esta Sección había señalado en la sentencia del 31 de julio de 2014 (exp. 19801, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia) que únicamente estaba permitido el descuento con ocasión de reenvíos soportados en tornaguías de reenvío. Sin embargo, en la presente oportunidad la Sala observa que, de conformidad con los preceptos analizados en el fundamento jurídico nro. 3.1 de la presente providencia, también cabe descontar de la cuota tributaria los importes correspondientes a *«cambios de destino»*, pues el artículo 185 de la Ley 223 de 1995 prescribe que el producto del tributo causado solo le pertenece a los departamentos y al distrito de Bogotá, en proporción al consumo de los productos gravados en sus jurisdicciones y dichas entidades son competentes para fiscalizar y administrar el impuesto (artículo 199 *ibidem*) con miras a determinar el efectivo nivel de consumo llevado a cabo en su término. De suerte que el mismo fundamento que habilita la disminución del impuesto por concepto de reenvíos (*i.e.* la modificación del sujeto activo del impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos) se evidencia en los supuestos de *«cambios de destino»* hacia otra entidad territorial que sea sujeto activo del tributo. Y no cabe desconocer ese dato determinante en la configuración de la obligación tributaria invocando el argumento de que no encaja en la definición jurídica de reenvío; o de que el traslado consta en una tornaguía de movilización y no en una de reenvío (máxime cuando la utilización de las tornaguías de reenvío esta restringida a los supuestos en los cuales la mercancía movilizadada haya sido previamente declarada en la entidad territorial de origen). Que los supuestos de *«cambios de destino»* no sean un reenvío, ni consten en una tornaguía de reenvío, no refuta que también se trata de una situación en la que tiene lugar el cambio del sujeto activo del impuesto.

En definitiva, la Sala fija como criterio de decisión jurisprudencial, con fundamento en los artículos 185, 194 198 y 199 de la Ley 223 de 1995, la admisibilidad de los descuentos en la cuota tributaria del impuesto bajo análisis por concepto de *«cambios de destino»*,



con motivo de la movilización de productos gravados, hacia otras jurisdicciones que son sujetos activos del impuesto, que esté documentada en tornaguías de movilización en aquellos eventos en que las mercancías transportadas, de una jurisdicción a otra, no han sido declaradas en la entidad territorial de origen.

3.3- En ese contexto, para efectos de determinar la procedencia de la detracción de la cuota tributaria del impuesto al consumo realizada por la actora, del valor correspondiente a los bienes sujetos a cambios de destino a otras jurisdicciones territoriales que ostentan la calidad de sujeto activo del tributo, la Sala tiene por probados los siguientes hechos:

(i) En la declaración del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de productos nacionales presentada por la actora, correspondiente a la vigencia fiscal del mes de marzo de 2009, incluyó como factores negativos en la determinación del tributo la suma de \$96.493.000 (ff. 110 a 111).

(ii) Mediante el Requerimiento Especial nro. 0016, del 06 de octubre de 2010, la Administración señaló que los valores negativos sustraídos de la autoliquidación no reúnen los requisitos para ser descontados, al no existir constancia de solicitud alguna para la expedición de tornaguías. Por lo anterior, rechazó la totalidad de las sumas detraídas, y propuso adicionarlas en la autoliquidación al renglón 11 «*Impuesto al consumo de cervezas*» (ff. 109 a 119).

(iii) En respuesta al requerimiento especial, la demandante adujo que *«no es cierto que la sociedad no haya solicitado autorización para el transporte de los productos pues el movimiento de los mismos se hace con la tornaguía de movilización y así debe constar en los archivos de la Gobernación. Además, debe tenerse en cuenta que muchas veces el producto llega al final del mes anterior y se despacha en el siguiente, antes del vencimiento del término para declarar, situación que no permite el diligenciamiento de una tornaguía de reenvío en razón a que el producto no ha sido declarado y así no se reúnen los requisitos para la expedición de una tornaguía de reenvío»*. Sobre este aspecto, no precisó a qué valor ascienden los bienes sujetos a cambios de destino (ff. 120 a 123).

(iv) Mediante Liquidación Oficial de Revisión nro. 0007, del 12 de julio de 2011, la parte demandada expresó que la procedencia de los descuentos efectuados por la actora se encontraba condicionada a la obtención de tornaguías de reenvíos, sin que dicha situación hubiera sido acreditada por la sociedad demandante (ff. 32 a 39).

(v) Tanto en el recurso de reconsideración interpuesto contra la anterior liquidación oficial, como en la resolución que lo resolvió, ambas partes insistieron en los argumentos planteados por cada una acerca de la procedencia de la detracción de la base gravable del impuesto por concepto de cambios de destino (ff. 40 a 46 y ff. 133 a 138).

(vi) De conformidad con el dictamen pericial decretado por el Tribunal Administrativo de Boyacá, del total de factores negativos incluidos por la actora en la determinación de la base gravable del impuesto, por valor de \$96.492.852, la suma de \$90.128.345 correspondía a productos sujetos a cambios de destino y \$7.525.866 a traslados de centro (f. 182).

(vii) Ninguna de las partes objetó el dictamen pericial.

(viii) Con ocasión del recurso de apelación presentado por la parte demandante, la recurrente precisó que tanto los cambios de destino como los traslados de centro,



corresponden a movilizaciones de productos a entidades territoriales que tienen la calidad de sujetos activos del tributo, y que se encuentran soportadas en tornaguías de la misma denominación, esto es, tornaguías de movilización (ff. 261 a 267).

3.4- En relación con la afectación de la cuota tributaria del impuesto analizado por concepto de cambios de destino a diferentes jurisdicciones territoriales, la actora sostiene que la Administración presumió, sin fundamento legal, que todos los movimientos de los productos correspondieron a la modalidad de reenvíos, sin tener en cuenta que dichos movimientos obedecieron a operaciones en las que las mercancías no fueron declaradas previamente en la entidad territorial de origen. De manera que, a juicio de la apelante única, es inadmisibles que la entidad demandada le exigiera la presentación de tornaguías de reenvío, cuando los traslados discutidos no obedecieron a esa modalidad, sino a la de movilización.

En contraste, la Autoridad de Impuestos de Boyacá manifiesta que la procedencia de las detracciones efectuadas por la demandante en la determinación del impuesto al consumo a su cargo dependía de que la actora hubiera solicitado y legalizado tornaguías de reenvíos, sin que ello haya ocurrido en el *sub lite*.

A fin de desatar la litis así planteada, la Sala destaca que, en el dictamen pericial decretado por el Tribunal Administrativo de Boyacá, el auxiliar de la justicia designado dio cuenta que del total de detracciones realizadas por la actora en la determinación del impuesto por valor de \$96.492.852, la suma de \$90.128.345 correspondía a productos sujetos a cambios de destino y \$7.525.866 a traslados de centro. Asimismo, señaló el perito que *«estos valores se encuentran registrados en la contabilidad de la empresa y cuentan con su respectivo soporte contable»*; y que *«la función de la tornaguía no es de soporte contable, la función es de autorizar el transporte, entre entidades territoriales sujetos activos del impuesto o de tránsito hacia otro país, por tal razón no es un soporte contable de transacciones comerciales de la empresa Bavaria S. A.»* (ff. 481 a 482). Al respecto, ninguna de las partes presentó objeción alguna contra el referido dictamen.

Adicionalmente, destaca la Sala que la demandante sostuvo tanto en la vía administrativa como judicial, que los productos sujetos a cambios de destino se encontraban amparados en tornaguías de movilización, lo cual no fue desvirtuado por la Administración bajo el argumento de que la actora *«no cumplió con las formalidades previstas para el reenvío, requiriéndose para el efecto la tornaguía y que para poder hacer los descuentos por reenvíos de productos que con anterioridad ingresaron al departamento, los cuales se presume causaron y pagaron el impuesto, se debió cumplir con la obtención de la tornaguía de reenvío»* (f. 84).

Así las cosas y dado que el régimen jurídico del impuesto al consumo de cerveza, según las consideraciones antes señaladas, permite descontar de la cuota tributaria el impuesto correspondiente a los cambios de destino que impliquen el cambio del sujeto activo del referido tributo, la Sala concluye que las aminoraciones que dieron lugar al segundo cargo de la apelación son procedentes.

Por lo anterior, la Sala rechaza la modificación de la declaración del impuesto al consumo del mes de marzo de 2009, efectuada por la Administración en relación con los conceptos de cambios de destino y traslado de centro, que ascienden a las sumas de \$90.128.345 y \$7.525.866, según el resultado del dictamen pericial antes referido. En consecuencia, prospera el cargo de apelación promovido por la entidad demandante.

4- Conforme con el estudio de los anteriores cargos de apelación, la Sala resuelve revocar la sanción por inexactitud impuesta a la parte actora mediante la actuación



censurada.

Por las razones expuestas en la presente providencia, la Sala revoca el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada y, en su lugar, anulará los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho, se tiene en firme la liquidación del impuesto determinada por la actora en la declaración privada del impuesto al consumo correspondiente a marzo de 2009.

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 segundo de la sentencia apelada, por los motivos expuestos en la parte considerativa de esta providencia. En su lugar,

Segundo. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 0007, del 12 de julio de 2011, que modificó la declaración privada del impuesto al consumo correspondiente a marzo de 2009, a cargo de Bavaria S. A.; y de la Resolución 000011, del 10 de enero de 2012, confirmatoria del acto anterior.

A título de restablecimiento del derecho, **declarar** en firme la declaración privada del impuesto al consumo correspondiente a marzo de 2009, a cargo de Bavaria S. A.

2. En lo demás, **confirmar** la providencia de primera instancia.
3. **Reconocer** personería al abogado Rafael Ricardo Hernández Barrera para actuar en representación del departamento de Boyacá, conforme al poder conferido (f. 301).

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

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sala

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ