

7.2. Subdirección de Fortalecimiento Institucional Territorial

Radicado: 2-2016-035492

Bogotá D.C., 26 de septiembre de 2016 11:23

Doctor
Gustavo Andrés Monsalve Londoño
Secretaría de Hacienda
Gobernación de Antioquia
Calle 42 B No. 52 – 106 Piso 1 Oficina 101
Centro Administrativo Departamental La Alpujarra
Medellín – Antioquia

Radicado entrada 1-2016-073718

No. Expediente 20301/2016/RCO

Asunto : Oficio No. 1-2016-073718 del 2 de septiembre de 2016
Tema : Impuesto al consumo
Subtema : Régimen Sancionatorio

Cordial saludo Doctor Monsalve:

Mediante escrito radicado en este Ministerio con el número y en la fecha del asunto, haciendo referencia a la Ley 1762 de 2015, efectúa usted una serie de interrogantes, los cuales serán atendidos en el mismo orden de consulta, no sin antes precisar que las respuestas ofrecidas por esta Dirección se efectúan de manera general y abstracta, y se ofrecen en los términos y con los alcances de los artículos 14-2 y 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, de manera que no son obligatorias ni vinculantes y no comprometen la responsabilidad de este Ministerio.

Consulta usted:

“1. ¿La sanción de multa establecida en el artículo 18 de la Ley 1762, se aplicaría en el procedimiento de aprehensión, reconocimiento, avalúo y decomiso de las mercancías gravadas con el impuesto al consumo establecido en los artículos 23 y 24 de la citada ley? En caso de ser afirmativa la respuesta, ¿cómo se aplicaría la reducción de la sanción, cuando el requisito necesario es la liquidación, declaración y pago por parte del contribuyente y como regla general la aprehensión no se realiza a los importadores o productores que son quienes declaran el tributo (artículo 215 de la Ley 223 de 1995)?”

Continuación oficio

En relación con este interrogante se pronunció esta Dirección mediante Oficio No. 2-2015-041096 del 22 de octubre de 2015, así:

- “[...] **“¿El procedimiento descrito en los artículos 23 y s.s. debe entenderse también como el establecido para aplicar a los procesos de omisos dentro de las actuaciones de fiscalización que desarrollan las entidades territoriales?”**”

A este respecto, es necesario iniciar precisando que a juicio de esta Dirección, según se expresó en el citado Oficio 2-2015-040456 del 19 de octubre de 2015, “además de las sanciones establecidas en el Estatuto Tributario Nacional, aplicables por los departamentos en virtud de la remisión a ese ordenamiento jurídico por parte del artículo 59 de la Ley 788 de 2002, los departamentos deben ahora aplicar las sanciones establecidas en los artículos 14 a 22 de la Ley 1762 de 2015, cuando los sujetos pasivos de los impuestos al consumo de que trata la Ley 223 de 1995¹, incurran en alguna de las conductas sancionables”. Ahora bien, tratándose de las sanciones establecidas por la Ley 1762 de 2015, entre ellas la sanción de multa por no declarar el impuesto al consumo, deberán aplicar los procedimientos que para su imposición señalan los artículos 23, 24 y 25 ibídem, como también se expresa en el precitado oficio.

*En este contexto, tratándose del procedimiento de omisos, el procedimiento a seguir es el de la liquidación oficial de aforo que se encuentra establecido en los artículos 715 a 719 del Estatuto Tributario Nacional y del cual pueden diferenciarse tres etapas a saber: i) el emplazamiento para declarar; ii) la aplicación de la sanción por no declarar, y; iii) la liquidación oficial de aforo. Por su parte, el artículo 18 de la Ley 1762 de 2015, creó la sanción de multa por no declarar los impuestos al consumo de que trata la Ley 223 de 1995², la cual debe ser impuesta siguiendo el procedimiento establecido al efecto por el artículo 24 de la Ley 1762 de 2015, pues éste expresamente señala “Las sanciones de decomiso de la mercancía, cierre del establecimiento de comercio, suspensión o cancelación de las licencias, autorizaciones, concesiones y registros **y las multas establecidas en los artículos 15 a 19 de la presente ley**, se impondrán de acuerdo con el siguiente procedimiento: ...”*

En consecuencia, de una interpretación armónica de las normas del Estatuto Tributario Nacional y de la Ley 1762 de 2015, esta Dirección considera que dentro del proceso de liquidación oficial de aforo aplicable a los impuestos al consumo de que trata la Ley 223 de 1995³, la sanción por no declarar aplicable, así como el procedimiento para su imposición son los establecidos en los artículos 18 y 24, respectivamente, de la Ley 1762 de 2015⁴, y tanto el emplazamiento para declarar como la liquidación de aforo se sujetarán a los términos y condiciones establecidos en los artículos 715, 717, 718 y 719 del Estatuto Tributario Nacional.

- **“¿Es procedente aplicar la sanción por no declarar contemplada en el artículo 18 de la Ley 1762 de 2015, para los procesos de contribuyentes omisos en la presentación**

¹ Y demás normas que las modifiquen, adicionen, sustituyan, y reglamenten.

² Ídem nota al pie número 2.

³ Ídem nota al pie número 2.

⁴ Es decir que en este caso no aplica lo establecido en el artículo 716 del Estatuto Tributario Nacional.

Continuación oficio

de la declaración de un determinado periodo sin que medie aprehensión de la mercancía? Lo anterior, por cuanto el artículo ibídem, determina el valor de la multa sobre el 20% del valor de las mercancías que determine la administración.”

En primer término se reitera lo expresado en la respuesta al interrogante anterior, en el sentido de que la sanción de multa por no declarar el impuesto al consumo establecida en el artículo 18 de la Ley 1762 de 2015, aplica dentro del proceso de liquidación de aforo señalado en los artículos 717 y siguientes del Estatuto Tributario Nacional, y su imposición debe sujetarse al procedimiento dispuesto en el artículo 24 ibídem.

Ahora bien, la conducta sancionada por el artículo 18 de la Ley 1762 de 2015, es la de no presentar declaración oportunamente, mientras que la sanción de decomiso se genera por las causales establecidas en la Ley 223 de 1995, y su reglamento, previa aprehensión de la mercancía y agotamiento del proceso respectivo; es decir, que una y otra sanción cuentan con supuestos diferentes para su configuración. En lo que hace al cálculo de la sanción de multa por no declarar, cuando el artículo 18 ibídem dispone que corresponderá al 20% del valor de las mercancías, lo liga a aquellas “que determine la administración para el periodo en que la misma no se haya declarado”, más no al valor de la mercancía aprehendida, pues como se expresó antes los supuestos de una y otra sanción son diferentes, y en el proceso de liquidación de aforo en ningún momento media la aprehensión de mercancías. Así pues, la aprehensión de mercancías no se constituye en un imperativo para la determinación de la sanción de multa por no declarar.

En consecuencia, cuando la norma se refiere al 20% del valor de la mercancía determinada por la administración, lo hace bajo el supuesto de que la administración en ejercicio de sus amplias facultades de fiscalización determinó las mercancías respecto de las cuales el responsable omitió su deber de declarar y a partir de ello deberá calcular su valor, el cual se constituye en la base para la liquidación de la sanción. [...].”

De tal manera, para esta Dirección la sanción de multa por no declarar el impuesto al consumo establecida en el artículo 18 de la Ley 1762 de 2015, corresponde a la sanción por no declarar aplicable específicamente a los productos gravados con el impuesto al consumo de la Ley 223 de 1995, de manera que se impondrá dentro del proceso de aforo pero siguiendo el procedimiento señalado en el artículo 24 *ibídem*. Es decir que esta sanción no está necesariamente ligada al proceso de aprehensión y decomiso.

Ahora bien, en relación con el artículo 23 de la Ley 1762 de 2015, debe precisarse que en éste se hace mención genérica a “*la sanción de multa que corresponda*”, es decir que no hace referencia puntual a la sanción de multa por no declarar el impuesto al consumo, ni a ninguna sanción de multa en particular, de manera que en este caso corresponderá a la autoridad departamental determinar cuál de las sanciones de multa resulta aplicable en cada caso, lo cual resulta además concordante con el artículo 14 *ibídem* cuando señala que “*El incumplimiento de las obligaciones y deberes relativos al impuesto al consumo de que trata la Ley 223 de 1995, o el incumplimiento de deberes específicos de control de mercancías sujetas al impuesto al consumo, podrá dar lugar a la imposición de una o algunas de las siguientes sanciones,*

Continuación oficio

según sea el caso...”: En este mismo sentido, refiriéndose puntualmente al artículo 23 de la Ley 1762 de 2015, se pronunció la Corte Constitucional así:

“[...] 6.19. Este apartado está compuesto de tres partes: la primera (i) que en la misma Acta de Aprehensión “podrá imponerse”; la segunda (ii) la sanción de multa correspondiente y la sanción de cierre temporal del establecimiento; y la tercera (iii) cuando a ello hubiere lugar. Los apartes en cursiva, dan lugar a la interpretación de que la imposición de sanciones de multa y cierre temporal del establecimiento sea potestativo y no imperativo de la autoridad administrativa de fiscalización. Es decir, que dicha autoridad podrá valorar diversas circunstancias relacionadas con el valor o la cantidad de la mercancía, si se trata de mercancías que pueden ser peligrosas para la salud del consumidor o si se trata de hechos reiterados entre otras consideraciones, para imponer las sanciones. Por último, y lo que tiene que valorar la Corte en este caso, es que si la autoridad administrativa decide además de la aprehensión y el decomiso imponer las sanciones de multa y cierre del establecimiento, se garantiza el debido proceso para el investigado. [...]”⁵ (Negrillas nuestras)

Así, en línea con lo expresado en párrafos precedentes, así como con lo expresado por la Corte Constitucional, consideramos que tratándose de procesos de aprehensión y decomiso no necesariamente resulta aplicable la sanción establecida en el artículo 18 de la Ley 1762 de 2015, pues, se insiste, *“la conducta sancionada por el artículo 18 de la Ley 1762 de 2015, es la de no presentar declaración oportunamente, mientras que la sanción de decomiso se genera por las causales establecidas en la Ley 223 de 1995”*, por lo que la imposición de esta sanción junto con la de decomiso deberá ser evaluada y sustentada por la propia administración departamental.

En este orden de ideas, en el caso de imponerse la sanción del artículo 18 de la Ley 1762 de 2015, en el marco del artículo 23 *ibídem*, es menester precisar que para esos efectos la Corte Constitucional, señaló que deberá acudirse a las normas generales del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, así:

“[...] 6.44. Sobre las multas por no declarar el impuesto al consumo del artículo 18 y por importación con franquicia sin pago de impuesto al consumo del artículo 19, que tienen relación con el artículo 23 por violación a las Ley 223 de 1995. En este caso al no existir remisión directa al Estatuto Aduanero ni en el Estatuto Tributario se podrán utilizar las normas generales para la imposición de sanciones administrativas contempladas en los artículos 47 y siguientes del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), que como se veía en el numeral 5.13. de esta providencia puede llegar a solventar la ausencia de un trámite administrativo sancionador de carácter especial.

6.45. Por lo anterior, tampoco encuentra la Corte que en el caso de la imposición de multas se esté vulnerando el derecho al debido proceso, ya que el procedimiento para la imposición de esta sanción se encuentra dispuesto tanto en los artículos 507 a 511 del Decreto 2685 de

⁵Corte Constitucional Sentencia C-403 de 2016, MP. Dr. Jorge Iván Palacio Palacio

Continuación oficio

1999, como en los artículos 582 a 591 del NEA, que se refieren al “Procedimiento sancionatorio y de formulación de liquidaciones oficiales” del régimen de aduanas, **así como los artículos 47 y siguientes del CPACA en el caso de la imposición de las multas por el no pago del impuesto al consumo o por importación con franquicia sin pago de impuesto al consumo contempladas respectivamente en los artículos 18 y 19 de la Ley 1762. [...]”⁶** (Negrillas nuestras)

“2. ¿De la lectura de la ley 1762 de 2015, es posible concluir, que el procedimiento para la imposición de las sanciones establecidas en ella, no siempre inicia con la aprehensión de mercancías, en los términos del inciso primero del artículo 23, dado que el artículo 24 ibídem no hace mención a dicha aprehensión?”

Para dar respuesta a este interrogante, recurrimos inicialmente a lo expresado por esta Dirección mediante Oficio 2-2015-040456 del 19 de octubre de 2015, así

“[...] En primer término es necesario señalar que el Capítulo II de la Ley 1762 de 2015, estableció un régimen sancionatorio aplicable a los impuestos al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, licores, vinos, aperitivos y similares, y cigarrillos y tabaco elaborado, así como un procedimiento para la aplicación de dicho régimen sancionatorio.

De tal manera, el artículo 14 señaló de manera general que el “incumplimiento de las obligaciones y deberes relativos al impuesto al consumo de que trata la Ley 223 de 1995, o el incumplimiento de deberes específicos de control de mercancías sujetas al impuesto al consumo, podrá dar lugar a la imposición de una o algunas de las siguientes sanciones, según sea el caso: a) Decomiso de la mercancía; b) Cierre del establecimiento de comercio; c) Suspensión o cancelación definitiva de las licencias, concesiones, autorizaciones o registros; d) Multa”, y a renglón seguido los artículos 15 a 22 ibídem, regularon de manera específica cada una de las sanciones definiendo las conductas que dan lugar a su aplicación; sanciones dentro de las cuales, y entre otras, se encuentran las citadas en su escrito de consulta, esto es la sanción de decomiso de la mercancía y la sanción de cierre de establecimiento de comercio.

En este orden de ideas, además de las sanciones establecidas en el Estatuto Tributario Nacional, aplicables por los departamentos en virtud de la remisión a ese ordenamiento jurídico por parte del artículo 59 de la Ley 788 de 2002, los departamentos deben ahora aplicar las sanciones establecidas en los artículos 14 a 22 de la Ley 1762 de 2015, cuando los sujetos pasivos de los impuestos al consumo de que trata la Ley 223 de 1995⁷, incurran en alguna de las conductas sancionables.

Aparejado al establecimiento de las sanciones señaladas a espacio líneas atrás, los artículos 23, 24 y 25 de la Ley 1762 de 2015, se ocuparon de fijar el procedimiento para su aplicación, diferenciando, de un lado, por la sanción aplicable, y de otro por la cuantía de la mercancía, según el caso. En ese contexto, cuando se trate de mercancías cuyo valor sea inferior a 456

⁶ Op. Cit, nota al pie 5

⁷ Y demás normas que las modifiquen, adicionen, sustituyan, y reglamenten.

Continuación oficio

UVT⁸, deberá aplicarse el procedimiento establecido en el artículo 23 *ibidem*; cuando la mercancía tenga un valor superior a 456 UVT, deberá aplicarse el procedimiento establecido en el artículo 24 *ibidem*, y; por último, cuando se trate específicamente de las sanciones establecidas en los artículos 20, 21 y 22 de la Ley 1762 de 2015, esto es las sanciones de multa por extemporaneidad en el registro, multa por no movilizar mercancías dentro del término legal, y multa por no radicar tornaguías para su legalización, el procedimiento a aplicar será el establecido en el artículo 25 *eiusdem*, que remite al procedimiento establecido en el Decreto 2685 de 1999 (Estatuto Aduanero Nacional).

Ahora bien, **tratándose del decomiso de las mercancías, debe ponerse de presente que dicha potestad se encuentra establecida en los artículos 200 y 222 de la Ley 223 de 1995, los cuales mantienen su vigencia amén de la mención que a ellos hace el artículo 15 de la Ley 1762 de 2015, al establecer la sanción de decomiso de las mercancías. En lo que hace a las causales para la aprehensión y decomiso, éstas se encuentran señaladas en el artículo 25^o del Decreto 2141 de 1996, y mantiene su vigencia por remisión expresa del citado artículo 15 *ibidem*; en cuanto al procedimiento para la aprehensión y decomiso, éste se encontraba regulado por el artículo 26 del Decreto 2141 de 1996, el cual, a juicio de esta Dirección fue derogado tácitamente por los artículos 23 y 24 de la Ley 1762 de 2015, toda vez que estas normas regularon expresamente el procedimiento para la imposición de la sanción de decomiso, la cual como se expresó antes, corresponde al decomiso señalado en los artículos 200 y 222 de la Ley 223 de 1995. [...]** (Negrillas ajenas al texto original)

En este contexto, a juicio de esta Dirección las causales de aprehensión y decomiso de productos gravados con el impuesto al consumo establecidas en el artículo 25 del Decreto 2141 de 1996, mantienen su vigencia, motivo por el cual, por regla general, los procesos de aprehensión se inician por el acaecimiento de alguna de las causales señaladas en la precitada norma, lo cual se confirma con lo señalado en el artículo 15 de la Ley 1762 de 2015, que al fijar la sanción de decomiso establece que “*los departamentos y el Distrito Capital de Bogotá en los términos de los artículos 200 y 222 de la Ley 223 de 1995, **podrán aprehender y decomisar mercancías sometidas al impuesto al consumo, en los casos previstos en esa norma y su reglamentación***”.

Así mismo, de la lectura de las sanciones establecidas en los artículos 15 y siguientes de la Ley 1762 de 2015, se puede evidenciar que no señalan conductas que necesariamente impliquen la aprehensión de los productos; no obstante, es posible que en algunos casos concurren diferentes conductas que den lugar a la imposición de varias de las sanciones establecidas en la Ley 1762 de 2015¹⁰, y que por ende impliquen la aprehensión de las mercancías. En este punto reiteramos que la decisión de imponer una o más de las sanciones establecidas en el artículo 14 de la ley 1762 de 2015, deberá ser tomada y debidamente sustentada por la

⁸ \$12.895.224 para 2015.

⁹ Modificado en su numeral 1^o y adicionado en tres numerales (8, 9 y 10) por el artículo 31 del Decreto 602 de 2013.

¹⁰ Como expresamente lo establece el artículo 14 de la Ley 1762 de 2015, cuando señala que “*El incumplimiento de las obligaciones y deberes relativos al impuesto al consumo de que trata la Ley 223 de 1995, o el incumplimiento de deberes específicos de control de mercancías sujetas al impuesto al consumo, podrá dar lugar a la imposición de una o algunas de las siguientes sanciones, según sea el caso...*”

Continuación oficio

administración departamental con plena observancia de los derechos al debido proceso y de defensa tan caros a nuestro ordenamiento constitucional.

En consecuencia, lo que se pretende hacer ver es que la aprehensión de las mercancías, excepción hecha de la sanción de decomiso, no se erige en un requisito *sine qua non* para la imposición de las sanciones establecidas en la Ley 1762 de 2015, pues de haber sido ese el querer del legislador, debió señalarlo taxativamente, lo cual no se infiere de la norma *sub examine*.

“3. ¿De la lectura de los artículos 15 a 26, se puede afirmar, que la sanción establecida en el artículo 17, solo se puede imponer a través del procedimiento establecido en el artículo 24?”

En respuesta a este interrogante, es menester precisar que el tenor literal del artículo 24 d ela Ley 1762 de 2015, es claro al señalar que “*Las sanciones de decomiso de la mercancía, cierre del establecimiento de comercio, suspensión o cancelación de las licencias, autorizaciones, concesiones y registros y las multas establecidas en los artículos 15 a 19 de la presente ley, se impondrán de acuerdo con el siguiente procedimiento: (...)*”.

Por último, para su conocimiento y los fines que estime pertinentes copia de los Oficios de esta Dirección citados a lo largo de este escrito acompañan esta respuesta.

Cordialmente

LUIS FERNANDO VILLOTA QUIÑONES

Subdirector de Fortalecimiento Institucional Territorial
Dirección General de Apoyo Fiscal

Anexo copia de los Oficios No. 2-2015-040456 y 2-2015-041096 de 2015, en cinco (5) folios

Firmado digitalmente por:LUIS VILLOTA QUIÑONES

Subdirector De Fortalecimiento Institucional Territorial

Carrera 8 No. 6 C 38 Bogotá D.C. Colombia

Código Postal 111711

Conmutador (57 1) 381 1700 Fuera de Bogotá 01-8000-910071

atencioncliente@minhacienda.gov.co

www.minhacienda.gov.co