



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D. C., cinco (5) de octubre de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 080012331000201000423-01 [19867]

Demandante: DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA- FÁBRICA DE LICORES
Y ALCOHOLES DE ANTIOQUIA (NIT 890900286-0)

Demandado: DEPARTAMENTO DEL ATLÁNTICO

Participación en Licores – primera quincena de septiembre de 2006

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 22 de marzo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que negó las pretensiones de la demanda¹.

ANTECEDENTES

El 3 de septiembre de 1996, el departamento del Atlántico y el departamento de Antioquia suscribieron un convenio de intercambio de licores que permitía a la FÁBRICA DE LICORES Y ALCOHOLES DE ANTIOQUIA² introducir, distribuir y comercializar los licores destilados por la demandante en jurisdicción del departamento del Atlántico. Este contrato fue prorrogado el 2 de agosto de 2007.

En contraprestación, el departamento del Atlántico recibiría una participación que se liquidaría como lo indican los artículos 51 y 52 de la Ley 788 de 2002 y la Ordenanza 11 de 2003 del departamento del Atlántico. Con tal fin, la FÁBRICA DE LICORES Y ALCOHOLES DE ANTIOQUIA presentó la declaración del impuesto al consumo y/o participación de licores correspondiente a la primera quincena de septiembre de 2006, en la que registró una participación de \$1.194.337.000 y un total a pagar de \$776.319.050³.

Con fundamento en los artículos 710, 711, 712 y demás normas concordantes del Estatuto Tributario Nacional y del Estatuto Tributario Departamental, previo requerimiento especial, la Secretaría de Hacienda del departamento del Atlántico expidió la Liquidación de Revisión 7-0047-006P de 20 de enero de 2009, por la que modificó la declaración privada de la demandante de la primera quincena de

¹ Folios 290 a 308 c.p.

² A través de DISCURRAMBA S.A.

³ Folios 149 y 150 c.p.

septiembre de 2006, para aumentar la participación a \$1.304.008.440 e imponer sanción por inexactitud por \$175.474.304⁴.

Por Resolución 5-0402-006P-07 de 11 de febrero de 2010, la Administración confirmó en reconsideración el acto recurrido⁵.

DEMANDA

El Departamento de Antioquia, como propietario de la FÁBRICA DE LICORES DE ANTIOQUIA, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones⁶:

“PRETENSIÓN PRINCIPAL

Que se declare la nulidad íntegra de la Liquidación Oficial de Revisión No. 7-0047-006P del 20 de enero de 2009, notificada el 22 de enero de 2009, y de la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración (sic) número 5-0402-006P-07 del 11 de febrero de 2010, notificada el día 22 de febrero de 2010, en las cuales se liquidó oficialmente la participación en el monopolio de licores, vinos, aperitivos y similares y se impuso sanción por inexactitud por la primera quincena de septiembre de 2006 y se confirmó tal actuación, respectivamente.

PRETENSIÓN CONSECUCIONAL DE LA PRINCIPAL:

En forma consecuencial se solicita restablecer el derecho de la demandante, declarando que su liquidación privada queda en firme en

⁴ Folios 96 a 104 c.p.

⁵ Folios 199 a 208 c.p.

⁶ Folios 4 a 6 c.p.

su integridad, y en consecuencia EL DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA – FÁBRICA DE LICORES Y ALCOHOLES DE ANTIOQUIA, no está obligada a pagar al Departamento del Atlántico – Subsecretaría de Rentas de la Secretaría de Hacienda-, suma alguna adicional por concepto del mayor impuesto a cargo, o sanción por inexactitud.

PRETENSIÓN COMPLEMENTARIA DE LA PRINCIPAL:

Que en consecuencia a la desatención; se condene en costas y agencias en derecho a la entidad demandada por haber generado innecesaria e innecesariamente un desgaste del recurso técnico, económico y de talento humano que de suyo era improcedente por no estar conjugados plenamente los presupuestos para ello.

PRETENSIÓN SUBSIDIARIA

En forma subsidiaria, se solicita que se decrete la nulidad parcial de los actos administrativos impugnados, en cuanto a través de ellos se impuso y confirmó la sanción por inexactitud.

PRETENSIÓN CONSECUCIONAL DE LA SUBSIDIARIA:

En forma consecucional de la pretensión subsidiaria, se solicita que se declare que de considerarse que la participación en el monopolio de licores, vinos, aperitivos y similares determinado por la Subsecretaría de Rentas de la Secretaría de Hacienda del Departamento del Atlántico, se disponga que no hay lugar a establecer la sanción por inexactitud, toda vez que la diferencia surgida ente las liquidaciones privada y oficial, obedece a divergencias de criterio sobre el derecho aplicable, y no a la utilización de datos equivocados o incompletos por parte del contribuyente, que son las circunstancias fácticas que determinan la imposición de tal sanción.

PRETENSIÓN COMPLEMENTARIA A LA SUBSIDIARIA:

En el evento que el Departamento de Antioquia – Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia, haya cancelado valor alguno por efecto de los actos administrativos demandados, esto es la suma de MIL CIENTO SESENTA Y TRES MILLONES SEISCIENTOS CINCUENTA Y TRES MIL SETECIENTOS CUATRO PESOS M/L (\$1.163.653.704), (sic) correspondiente a la liquidación de la primera quincena de septiembre de 2006, donde efectivamente se declaró las unidades vendidas por el Departamento de Antioquia, se solicita que el Departamento del Atlántico, reintegre dichos valores más el reconocimiento de los intereses causados hasta la fecha de la efectiva devolución, para efectuar el respectivo cruce de cuentas entre los valores efectivamente pagados por el Departamento de Antioquia – Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia y los presuntamente determinados por la Secretaría de Hacienda Departamental del Atlántico, porque de lo contrario el Departamento de Antioquia – Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia, vería lesionado su patrimonio y se generaría un enriquecimiento sin causa para el Departamento del Atlántico, todo vez que el Departamento de Antioquia – Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia resultaría penalizada no sólo por haber actuado de buena fe sino legítimamente según su interpretación razonable de las normas que regulan el impuesto al consumo y/o participación en el monopolio de licores, vinos, aperitivos y similares”.

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política
- Artículo 204 de la Ley 223 de 1995
- Artículo 647 del Estatuto Tributario
- Artículo 51 de la Ley 788 de 2002

En el concepto de la violación, la demandante propuso los siguientes cargos:

Naturaleza jurídica de la participación

Con fundamento en el Decreto Legislativo 41 de 1905, el Acto Legislativo 3 de 1910 y la Ley 4 de 1913, y las Ordenanzas 039 de 1983 y 030 de 2001, el Gobernador de Antioquia expidió el Decreto 2405 del 17 de diciembre de 2001, modificado por el Decreto 638 de 2002, en el que precisó que el Departamento podía celebrar convenios para regular el monopolio sobre la producción, introducción, distribución y comercialización de licores destilados. La explotación del monopolio en el departamento de Antioquia se realiza a través de la Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia.

Mediante las Ordenanzas 041 de 2002 y 11 de 2003, y el Decreto Ordenanza 0823 de 2003, el departamento del Atlántico permitió la celebración de acuerdos con otros departamentos para permitir la circulación de licores destilados y adoptó el sistema de participación porcentual. Esta relación contractual genera una participación sobre las ventas realizadas, entendida como una contraprestación dineraria a favor de la jurisdicción que permite el acceso y distribución del licor.

Posteriormente, la Ley 788 de 2002 ratificó que los departamentos podían optar por el impuesto al consumo de licores o por la participación. Sin embargo, el régimen legal aplicable es diferente, pues el procedimiento tributario nacional rige solo para el impuesto al consumo, no para la participación, ya que esta no es un tributo.

El impuesto al consumo es un impuesto directo regulado por la Constitución, la ley y los reglamentos. Los elementos de la obligación tributaria no están

presentes en la participación, ya que esta surge por el ejercicio de la autonomía territorial para establecer el monopolio de licores destilados.

Conforme con la Ley 14 de 1983, cuando se ejerce la participación, el departamento recibe un valor porcentual derivado de los convenios que se celebran. En ausencia de la participación, se aplica el régimen impositivo, que es el previsto para el impuesto al consumo de licores. Así, los conflictos en el régimen impositivo se resuelven según el procedimiento tributario, pero si se trata de la participación, las controversias se dirimen bajo los lineamientos de la Ley 80 de 1983.

Violación del artículo 29 de la Constitución Política

Los recursos derivados de la participación son ingresos patrimoniales, ya que provienen de monopolios fiscales que, como explicó la Corte Constitucional en sentencia C-256 de 1998, tienen el carácter de arbitrio rentístico y propenden por el interés público y social.

Según la doctrina, las rentas que se obtienen por el impuesto al consumo son tributarias, mientras que los ingresos que percibe la entidad territorial por la participación son patrimoniales. En igual sentido, el artículo 10 de la Ordenanza 41 de 2002 del departamento del Atlántico catalogó las participaciones como ingresos corrientes no tributarios y el artículo 16 del mismo acto aclaró que la participación es el valor o la proporción que se obtiene por la explotación de una actividad monopolística que un tercero realiza.

De conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, los procedimientos previstos en el Estatuto Tributario Nacional se aplican para la determinación

de los impuestos administrados por los departamentos. Así, el procedimiento tributario no puede aplicarse a los ingresos públicos no tributarios, entre ellos, a la participación que recauda el departamento del Atlántico y que se genera dentro de una relación contractual.

Las obligaciones que se discuten en los actos acusados son de naturaleza contractual, pues en estos se cuestionan las unidades y las tarifas causadas en la participación, que debían aplicarse por el convenio de intercambio y el contrato de distribución de licores que celebraron los departamentos de Atlántico y Antioquia.

En consecuencia, el departamento demandado carecía de competencia para definir, en forma unilateral, el monto de la obligación a cargo de la actora, toda vez que en los contratos o convenios interadministrativos no se permiten las cláusulas exorbitantes y el juez administrativo es quien debe dirimir los conflictos surgidos con ocasión de dichos contratos.

Por tanto, se violó el debido proceso de la actora porque el departamento del Atlántico aplicó un procedimiento de naturaleza tributaria a una obligación contractual.

Violación del artículo 204 de la Ley 223 de 1995

El departamento del Atlántico modificó la declaración privada de la demandante porque advirtió inconsistencias en las unidades que causaron la participación y en la tarifa que utilizó.

De acuerdo con el artículo 204 de la Ley 223 de 1995, en concordancia con el Concepto 035333-06 de 2006 de la Dirección de Apoyo Fiscal del

Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la sentencia del 22 de junio de 2000 de la Sección Primera del Consejo de Estado, el impuesto al consumo de licores nacionales se causa al momento en que el productor entrega los licores en planta o fábrica, no con el despacho de la mercancía. Por tanto, al restringir la entrega a la aprehensión material y al despacho de la mercancía, la Administración vulneró la citada norma.

De los artículos 906 y 923 del Código de Comercio, y 741 y 754 del Código Civil se infiere que la entrega y el despacho no son sinónimos, y que el despacho es una de las formas de la entrega. Luego, no es cierto que únicamente el despacho genere la participación porcentual.

En el concepto ya mencionado, la Dirección de Apoyo Fiscal también aclaró que la entrega no necesariamente tiene que coincidir con el despacho y la tornaguía. Por ende, las tornaguías no demuestran la causación y el momento en que se produce la entrega del producto. Simplemente prueban la movilización o despacho de los licores.

Por su parte, el artículo 209 de la Ley 223 de 1995 no exige que la entrega de los bienes se haga en la jurisdicción de destino, sino que dicha entrega se realice en cualquiera de sus manifestaciones.

El departamento demandado determinó un número de unidades de licor mayor a las declaradas en la primera quincena de septiembre de 2006 porque estableció la causación de la participación en el monopolio de licores con base en los despachos de las mercancías y no en las entregas en fábrica o en planta, como lo disponen los artículos 204 de la Ley 223 de 1995 y 52 de la Ley 788 de 2002. Por tanto, las diferencias que encontró corresponden a unidades movilizadas en la quincena, que

ya habían sido vendidas y entregadas en fábrica en la segunda quincena de agosto de 2006.

De otra parte, el demandado no podía rechazar de plano la prueba testimonial solicitada, ni actuar contrariamente al principio de necesidad de la prueba, ni al deber de apreciarla de acuerdo con las reglas de la sana crítica, como tampoco obviar las normas legales vigentes sobre medios probatorios.

Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario

La demandante no omitió ingresos o impuestos generados, ni incluyó costos, deducciones, retenciones o anticipos inexistentes. Tampoco utilizó datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados. Por el contrario, declaró y pagó la participación que correspondía.

La interpretación de la actora frente al artículo 204 de la Ley 223 de 1995, norma que establece la causación del impuesto al consumo, coincide con la posición que sobre el tema adoptó la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el Concepto 035333-06 de 2006.

Por tanto, existe diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente sobre el derecho aplicable, pues el departamento entiende que la causación de la participación en el monopolio de licores se da en el momento del despacho de las mercancías y no con la entrega en fábrica o en planta.

Para que proceda la sanción es necesario que se haya causado un perjuicio al Estado, derivado de la acción u omisión del contribuyente con el propósito

de evadir impuestos, ya que la responsabilidad objetiva está proscrita. En este caso, no se generó perjuicio alguno al departamento demandado, toda vez que la demandante cumplió con el deber de contribuir con los gastos de funcionamiento del Estado con base en los principios de proporcionalidad y equidad.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El departamento del Atlántico solicitó no acceder a las pretensiones de la demanda con los argumentos que se resumen a continuación⁷:

De acuerdo con los artículos 211 y 221 de la Ley 223 de 1995, los Departamentos son competentes para realizar la fiscalización, liquidación, discusión, cobro y recaudo del impuesto al consumo.

Por su parte, el artículo 309 del Estatuto Tributario Departamental del Atlántico dispone que la Secretaría de Hacienda Departamental, como autoridad tributaria, tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Con la expedición de la Ley 223 de 1995, se incorporó a la causación del impuesto al consumo la palabra *“planta”* como sinónimo de *“fábrica o lugar donde se producen los bienes”*. Sin embargo, no puede interpretarse que las bodegas de distribución ubicadas en el mismo Departamento o en la sede fabril o planta, constituyen una extensión de la fábrica, pues implicaría aceptar que la fábrica está

⁷ Folios 231 a 238 c.p.

ubicada en todo el territorio nacional o en todos los lugares en que existan bodegas o almacenes.

El impuesto al consumo se causa en el momento en que los productos son despachados mediante tornaguías hacia otros departamentos, sin que ello implique el traspaso de la propiedad. En caso de que no sea posible verificar la efectiva causación, el legislador estableció un momento diferente para controlar el gravamen y sujetó el nacimiento de la obligación tributaria a un momento anterior al consumo, como es la entrega en fábrica de los productos⁸.

En este caso, la participación se causó en la primera quincena de septiembre de 2006, esto es, en el momento del despacho de los productos hacia el Departamento del Atlántico para su distribución.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones⁹:

Los artículos 61 de la Ley 14 de 1983, 51 de la Ley 788 de 2002 y 221 de la Ley 223 de 1995 permiten a los departamentos regular el monopolio de la producción, introducción y venta de licores destilados y cobrar una participación sobre el precio de venta. Si el monopolio no resulta conveniente, los departamentos pueden gravar esas actividades con el impuesto al consumo.

⁸ Cita la sentencia de 22 de junio de 2000, Sección Primera, Consejo de Estado, exp. 5546, C.P. Olga Inés Navarrete Barrero

⁹ Folios 290 a 308 c.p.

Los departamentos no pueden ejercer el monopolio rentístico de la producción, introducción y venta de licores destilados y a la vez gravarlas con el impuesto al consumo, pues la participación y el impuesto al consumo son excluyentes entre sí¹⁰.

Las Ordenanzas 041 de 2002, 011 de 2003 y el Decreto Ordenanza 0823 de 2003, establecen que, en desarrollo del monopolio, los departamentos pueden celebrar contratos de distribución y acuerdos bilaterales con otros departamentos para agilizar la comercialización de los licores.

En licores nacionales, la participación se causa en el momento en que se entregan en fábrica y, en los importados, cuando se introducen en el departamento. En efecto, el artículo 52 de la Ley 788 de 2002, en concordancia con el artículo 62 del Estatuto Tributario Departamental, dispone que la participación de licores se causa al momento de la entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país.

De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, el momento en que surge la obligación del pago del impuesto al consumo de licores, no es el consumo mismo sino la entrega del producto en fábrica o planta, pues con esta se entiende implícito el consumo para facilitar el control y recaudo del tributo¹¹.

¹⁰ Cita sentencia de 30 de septiembre de 2010, exp. 16742, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

¹¹ Sentencia de 3 de diciembre de 2009, exp. 16527, reiterada en la sentencia de 28 de junio de 2010, exp. 14858, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

En consecuencia, para la causación del impuesto al consumo de licores no deben tenerse en cuenta las tornaguías, pues, se reitera, la obligación surge en el momento de la entrega de los productos en fábrica o planta.

Del análisis de las unidades declaradas en la segunda quincena de agosto de 2006 y primera quincena de septiembre de 2006 y las facturas de ventas, no se evidencia con precisión que las mercancías movilizadas en la primera quincena de septiembre de 2006 correspondan a las declaradas en periodos anteriores.

Por lo anterior, existe inexactitud en la declaración del impuesto al consumo presentada por la Fábrica de Licores de Antioquia, correspondiente a la primera quincena de septiembre de 2006.

No procede la condena en costas porque en el proceso la demandante no asumió una conducta temeraria, irracional absoluta de su pretensión o de dilación sistemática del trámite o de deslealtad.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante interpuso recurso de apelación con los argumentos que a continuación se sintetizan¹²:

Violación del debido proceso

¹² Folios 310 a 324 c.p.

El departamento de Atlántico desconoció los artículos 29 de la Constitución Política, 6 y 187 del Código de Procedimiento Civil, porque no valoró las pruebas aportadas por la demandante.

De acuerdo con el artículo 174 del Código de Procedimiento Civil, las decisiones judiciales deben fundarse en las pruebas regular y oportunamente allegadas al proceso.

Sin embargo, las copias de las declaraciones de la primera quincena de septiembre de 2006 y de las anteriores a esta, de las tornaguías de movilización y de las facturas de venta que las soportan, así como del auto de archivo expedido por el departamento de Cundinamarca por la segunda quincena de agosto de 2006, que se anexaron a la demanda y a los alegatos de conclusión, no fueron analizadas. Con ello se impidió a la demandante ejercer el derecho de contradicción.

El Tribunal no analizó las pruebas allegadas al expediente, que acreditan que las unidades que señala la Administración como movilizadas y no declaradas en la primera quincena de septiembre de 2006, habían sido anteriormente vendidas y entregadas en fábrica. Por tanto, fueron declaradas en periodos anteriores al que aquí se discute.

Nulidad por violación del artículo 204 de la Ley 223 de 1995

Según el artículo 204 de la Ley 223 de 1995, la participación porcentual en el consumo de licores se causa en el momento de la entrega de los productos en fábrica para consumo.

Aun cuando la citada norma es clara, el departamento de Atlántico le da un significado diferente a la entrega y la liga al despacho de la mercancía, que, a su vez, se encuentra vinculado a las tornaguías.

El artículo 52 de la Ley 788 de 2002 precisó que los productores facturan, liquidan y recaudan la participación al momento de la entrega en fábrica de los productos, sin mencionar el despacho. Luego, no es cierto que la participación se cause con el despacho. Incluso, el artículo 2 del Decreto 1150 de 2002 aclaró que los reenvíos de productos se declararían en el departamento de destino, con la base gravable y la tarifa que regían al momento en que se causó la participación.

La demandante declara y paga el gravamen por los productos que despacha, lo que sucede es que el despacho se realiza en diferentes momentos. Esta actuación solo puede reprocharse cuando se habla de elusión, pero ello no ocurre en este caso.

La “entrega en fábrica” es la misma entrega de los contratos de compraventa, conforme con los artículos 741 y 754 del Código Civil y 906 y 923 del Código de Comercio. Además, el artículo 924 ibídem dispone que el plazo de la entrega es de 24 horas, siguientes al perfeccionamiento del contrato.

Las tornaguías prueban la movilización o despacho de los licores, no cuándo se produce la entrega, como explicó la Dirección de Apoyo Fiscal en el Concepto

35333 de 2006, pues la causación del tributo es independiente de la expedición de las tornaguías y del despacho de los licores. Además, la entrega está constituida por diversos hechos que pueden ser anteriores al despacho y, en consecuencia, a las tornaguías.

La Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia es el productor que ejerce el monopolio rentístico y que entrega los productos a los comercializadores en la fábrica o planta. Es por ello que la obligación de declarar y pagar la participación surge con la entrega de los productos al comercializador, en los términos de las normas mercantiles.

Si la demandante declaró y liquidó la participación al momento de la entrega, no se causa de nuevo la participación cuando la mercancía llega al departamento de destino, pues ya se cumplió la obligación formal.

Las tornaguías de movilización no son los documentos idóneos para que la demandada ejerza las facultades de fiscalización, toda vez que pueden presentarse situaciones que impidan la entrega de la mercancía. Por otra parte, como la entrega envuelve distintos hechos que pueden ocurrir antes del despacho, las tornaguías no prueban en qué momento se verificó la entrega.

Para liquidar el tributo a cargo de la demandante, la Administración se basó en los productos despachados, no en los entregados. Por tanto, la actuación descrita desconoce la ley y genera un agravio injustificado a la actora.

La participación sobre las unidades que según la Administración fueron movilizadas y no declaradas en la primera quincena de septiembre de 2006, se causó, declaró y pagó en la oportunidad prevista en la ley. Sin embargo, la movilización de dichas unidades fue posterior, en razón a que se vendieron y entregaron al comercializador en fábrica, como lo ordena el artículo 204 de la Ley 223 de 1995 y como consta en las facturas correspondientes.

Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario

La sanción por inexactitud no procede por cuanto las unidades de licor a las que alude la Administración se entregaron y declararon en periodos anteriores, de acuerdo con la ley. Además, la conducta de la demandante no se ajusta a las previsiones del artículo 647 del Estatuto Tributario para la imposición de dicha sanción, ni existe prueba de la inexactitud en los valores declarados en la primera quincena de septiembre de 2006.

Los actos demandados desconocieron la norma en comentario, ya que la sanción por inexactitud no se configura cuando la controversia tiene que ver con la interpretación de las normas, siempre que las cifras declaradas sean completas y verdaderas. La discusión que se planteó en el proceso se refiere al momento de la causación de la participación y el criterio de la demandante encuentra respaldo en el concepto que emitió la Dirección de Apoyo Fiscal.

Por lo anterior, en el presente caso se configura una diferencia de criterios en cuanto a la interpretación del artículo 204 de la Ley 223 de 1995, que establece la causación del impuesto al consumo de licores.

En ese orden de ideas, la sanción por inexactitud generó un perjuicio injustificado en el patrimonio de la Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia, pues la actora cumplió la obligación de declarar las unidades de licores que se entregaron al distribuidor en fábrica o planta en la primera quincena de septiembre de 2006.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expuesto en la demanda y en los alegatos de conclusión¹³.

El **demandado** no alegó de conclusión.

El **Ministerio Público** estimó que el fallo de primera instancia debe revocarse y, en su lugar, anular los actos demandados, por los siguientes motivos¹⁴:

La Ley 14 de 1983 autorizó a los departamentos para regular la producción, introducción y venta de licores destilados, que tienen el carácter de monopolios departamentales como arbitrio rentístico. Asimismo, los facultó para celebrar contratos de intercambio y convenios con el objeto de desarrollar dicho monopolio.

¹³ Folios 535 a 537 c.p.

¹⁴ Folios 538 a 544 c.p.

De conformidad con los artículos 202 y 204 de la Ley 223 de 1995, el impuesto al consumo está constituido por el consumo de licores y en el caso de productos nacionales, la causación se da en el momento en que el productor los entrega en fábrica o planta para su distribución.

Por su parte, el artículo 52 de la Ley 788 de 2002 dispone que los productores deben facturar, liquidar y recaudar tanto la participación como el impuesto al consumo al momento de la entrega en fábrica de los productos despachados a otros departamentos.

De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, el momento en que surge la obligación no es el consumo en sí mismo, sino la entrega con miras al consumo. Por lo tanto, no es necesario que se consolide la distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo para que nazca la obligación tributaria¹⁵.

En el caso concreto, la Administración determinó que en la primera quincena de septiembre de 2006, la actora declaró menos unidades e licor de las despachadas y facturadas con destino al departamento del Atlántico.

Por su parte, la actora señaló que las unidades de licor movilizadas en la primera quincena de septiembre de 2006 fueron declaradas en quincenas anteriores.

¹⁵ Sentencia de 16 de septiembre de 2010, exp. 17499, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

En un caso entre las mismas partes, el Consejo de Estado decretó, de oficio, un dictamen pericial en el que se determinó que los valores liquidados y pagados en las declaraciones de participación correspondían a las unidades de licor que efectivamente fueron facturadas y despachadas durante los años 2003 a 2007. Esta prueba no fue objetada¹⁶.

En el caso en estudio, procede el traslado de la prueba pericial a este proceso, toda vez que con fundamento en esta prueba se evidencia que las unidades declaradas por la actora en la primera quincena de septiembre de 2006 (238.000) son inferiores a las despachadas (241.696). Sin embargo, la demandante traía un acumulado de quincenas anteriores (263.043), por lo que queda sin sustento la modificación efectuada por la Administración.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de los actos por los cuales el DEPARTAMENTO DEL ATLÁNTICO modificó la liquidación de la participación porcentual de licores que la FÁBRICA DE LICORES Y ALCOHOLES DE ANTIOQUIA efectuó por la primera quincena de septiembre de 2006. En concreto, determina cuándo se causa la participación y si la determinación oficial de la participación por la **primera quincena de septiembre de 2006** se ajusta a la ley.

Sobre el particular, la Sala advierte que, por auto de 10 de junio de 2016, con fundamento en los artículos 169 del C.C.A.¹⁷ y 185 del C.P.C.¹⁸, la Consejera

¹⁶ Sentencia de 25 de junio de 2015, exp. 19849, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

¹⁷ **CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ARTÍCULO 169. PRUEBAS DE OFICIO.** En cualquiera de las instancias el Ponente podrá decretar de oficio las pruebas que

Ponente incorporó a este proceso, como prueba de oficio, el dictamen pericial que se practicó en el proceso 19849, en el que intervinieron las mismas partes y se discutió la legalidad de los actos que modificaron la participación porcentual por la segunda quincena de junio de 2006. En dicho dictamen se analizó si la actora liquidó y pagó la participación correspondiente a las unidades facturadas y despachadas durante los **periodos gravables 2003 a 2007**.

En consecuencia, la Sala tiene en cuenta el referido dictamen y reitera el criterio expuesto en la sentencia de 25 de junio de 2015, que se dictó dentro del proceso 19849¹⁹.

Cuestión preliminar

Estando el expediente en turno para fallo, la actora propuso la nulidad del proceso por falta de competencia funcional de la Sección Cuarta con fundamento en el artículo 140 numeral 2 del C.P.C.²⁰

considere necesarias para el esclarecimiento de la verdad. Se deberán decretar y practicar conjuntamente con las pedidas por las partes; pero, si éstas no las solicitan, el Ponente sólo podrá decretarlas al vencimiento del término de fijación en lista.

Además, en la oportunidad procesal de decidir, la Sala, Sección o Subsección también podrá disponer que se practiquen las pruebas necesarias para esclarecer puntos oscuros o dudosos de la contienda. Para practicarlas deberá señalar un término de hasta diez (10) días, descontada la distancia, mediante auto contra el cual no procede ningún recurso.

¹⁸ **CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL. ARTÍCULO 185. PRUEBA TRASLADADA.** <Artículo derogado por el literal c) del artículo [626](#) de la Ley 1564 de 2012. Rige a partir del 1o. de enero de 2014, en forma gradual, en los términos del numeral 6) del artículo [627](#)> Las pruebas practicadas válidamente en un proceso podrán trasladarse a otro en copia auténtica, y serán apreciables sin más formalidades, siempre que en el proceso primitivo se hubieren practicado a petición de la parte contra quien se aduce o con audiencia de ella.

¹⁹ C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

La demandante sostuvo que la Sección Cuarta no tiene competencia para conocer las controversias que versan sobre la participación porcentual de licores porque se trata de un asunto de carácter contractual y no tributario. Por tanto, el conocimiento de este proceso le corresponde a la Sección Tercera de esta Corporación, de acuerdo con lo precisado por esa Sección en sentencia del 3 de mayo de 2013²¹.

Por auto de 15 de agosto de 2014, la Consejera Ponente ordenó el traslado al demandado de la nulidad propuesta, con fundamento en el artículo 142 del C.P.C.²²

El departamento del Atlántico se opuso a la nulidad porque la discusión versa sobre la legalidad de los actos administrativos relacionados con el pago de la participación, razón por la cual corresponde a un asunto de conocimiento de la Sección Cuarta del Consejo de Estado²³.

Para resolver este punto, la Sala reitera el criterio expuesto en la sentencia de 10 de diciembre de 2015, exp. 19588²⁴.

En el caso en estudio, con fundamento en los artículos 710, 711, 712 y demás normas concordantes del Estatuto Tributario Nacional y del Estatuto Tributario Departamental, el departamento del Atlántico expidió la Liquidación Oficial de

²⁰ **CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL. ARTÍCULO 140. CAUSALES DE NULIDAD.** El proceso es nulo en todo o en parte, solamente en los siguientes casos: [...] 2. Cuando el juez carece de competencia.

²¹ Exp. 26847, C.P. Danilo Rojas Betancourth

²² Folio 489 c.p.

²³ Folios 501 a 511 c.p.

²⁴ C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

Revisión 7-0047-006P de 20 de enero de 2009 y la Resolución 5-0402-006P-07 de 11 de febrero de 2010, por las que modificó la declaración privada del impuesto al consumo y/o participación en licores presentada por la actora por la primera quincena de septiembre de 2006²⁵.

El departamento del Atlántico profirió estos actos administrativos en ejercicio de las facultades de administración, fiscalización, determinación y discusión de los tributos, por lo cual el conocimiento de tales actos corresponde a la Sección Cuarta.

Cosa distinta es que se controvierta si el ejercicio de la potestad tributaria se ajusta a la cuestión que se discute, no corresponda con la misma o no es exactamente manifestación de ella.

Pero ello es un asunto relacionado con el fondo de la litis – la validez de los actos impugnados- y allí deberá definirse si se trata de un problema impositivo o contractual, para determinar si el Departamento del Atlántico actuó conforme a derecho.

Sin embargo, la Sala advierte que no analizará dicho “vicio” toda vez que ese hecho no fue discutido en el recurso de apelación y ese es el marco que fija los límites de la sentencia.

Por lo anterior, no prospera el incidente de nulidad y la Sala se limita a estudiar el recurso de apelación en los términos en que fue interpuesto por la demandante.

²⁵ Folios 96 a 104 y 199 a 208 c.p.

Causación de la participación

El artículo 61 de la Ley 14 de 1983 dispuso que la producción, introducción y venta de licores destilados constituía monopolio de arbitrio rentístico para los departamentos y facultó a las asambleas departamentales para regular el monopolio o gravar con el impuesto al consumo dichas actividades, según conviniera.

Para la introducción y venta de licores destilados, sobre los cuales se ejerciera el monopolio, se requería de autorización por parte del departamento, y, para obtener el permiso, las firmas productoras, introductoras o importadoras debían celebrar con la entidad territorial un convenio previo, en el que se fijara la participación porcentual que esta percibiría por la venta de los productos, la cual no estaría sujeta a los límites tarifarios previstos en la ley²⁶.

Respecto del impuesto al consumo, la Ley 14 de 1983 estableció las tarifas y autorizó a las asambleas departamentales para reglamentar los aspectos administrativos del recaudo del impuesto²⁷.

²⁶ De acuerdo con el artículo 63 de la Constitución de Política de 1886, los departamentos, en desarrollo del monopolio, podían celebrar contratos de intercambio y todo tipo de convenio que permitiera agilizar el comercio de los licores.

²⁷ Ibid. Artículo 65. *“Los impuestos de consumo cuyas tarifas se determinan en el artículo 66 de esta Ley, serán pagados a los departamentos, intendencias y comisarías por los productores o introductores según el caso.*

Las Asambleas Departamentales y los Consejos Intendenciales y Comisariales expedirán las normas pertinentes para reglamentar los aspectos administrativos del recaudo del gravamen de consumo y aquellas que sean necesarias para asegurar su pago, impedir su evasión y eliminar el contrabando de los productos de que trata esta Ley.

En todo caso, el pago del impuesto de consumo contemplado en esta Ley, es requisito para que el producto pueda ser vendido o distribuido.”

Así, en vigencia de la Ley 14 de 1983, los departamentos podían optar por ejercer el monopolio sobre la producción, introducción y venta de licores destilados y obtener una participación porcentual en la venta de los productos o gravar dichas actividades con el impuesto al consumo y recaudar el tributo que se liquidaría a las tarifas previstas en la ley. En todo caso, no podían percibir la participación porcentual y el impuesto al consumo de licores al mismo tiempo, pues son excluyentes²⁸.

Ahora bien, el artículo 336 inciso 3 de la Constitución Política de 1991 estableció que la organización, administración, control y explotación de los monopolios rentísticos estarían sometidos a un régimen propio, fijado por la ley de iniciativa gubernamental.

Mediante las Leyes 223 de 1995 y 788 de 2002, el Congreso de la República reguló el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, y la participación.

La Ley 223 de 2005 señaló los elementos del impuesto al consumo de licores. En el artículo 202 precisó que el hecho generador estaría constituido por el consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, en la jurisdicción de los departamentos y en el artículo 204, aclaró que para el caso de los 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”*.

²⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 28 de junio de 2010, exp. 14858, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

Posteriormente, el artículo 51 de la Ley 788 de 2002 dispuso que en el ejercicio del monopolio de licores destilados, los departamentos pueden optar por aplicar a los licores una participación, en lugar del impuesto al consumo y que la tarifa de la participación no puede ser inferior al impuesto.

De acuerdo con el inciso primero del artículo 49 la Ley 788 de 2002, la base gravable del impuesto al consumo de licores está constituida por el número de grados alcoholimétricos del producto y esa base gravable se aplica para la liquidación de la participación²⁹.

Por su parte, el artículo 52 de la Ley 788 de 2002 ordenó a los productores facturar, liquidar y recaudar el impuesto al consumo o la participación, según el caso, al momento de la entrega en fábrica de los productos despachados para otros departamentos³⁰.

Teniendo en cuenta lo anterior, la Sala ha precisado que a partir de la expedición de la Ley 788 de 2002, el impuesto al consumo de licores y la participación se asemejan en cuanto a la forma de liquidación de la base gravable, tarifa y, especialmente, en el momento de su causación.

²⁹ LEY 788 DE 2002. Artículo 49. *“Base Grable. La base gravable está constituida por el número de grados alcoholimétricos que contenga el producto.*

Esta base gravable aplicará igualmente para la liquidación de la participación, respecto de los productos sobre los cuales los departamentos estén ejerciendo el monopolio rentístico de licores destilados.”

³⁰ LEY 788 DE 2002. Artículo 52. *“Liquidación y recaudo por parte de los productores. Para efectos de liquidación y recaudo, los productores facturarán, liquidarán y recaudarán al momento de la entrega en fábrica de los productos despachados para otros departamentos el valor del impuesto al consumo o la participación, según el caso.*

Los productores declararán y pagarán el impuesto o la participación, en los períodos y dentro de los plazos establecidos en la ley o en las ordenanzas, según el caso.”

La Sala también ha precisado que tanto el impuesto al consumo como la participación se causan cuando se entregan los productos en fábrica o en planta para el consumo, sin que se requiera el consumo efectivo de estos, dado que para que surja la obligación tributaria no es necesario que se consolide la distribución, venta, permuta, donación, publicidad, etc³¹.

Por lo tanto, la Sala ha señalado, igualmente, que cuando no es posible establecer el momento de la entrega, la tornaguía es un parámetro válido para determinar la causación del impuesto al consumo y de la participación, puesto que es un documento que autoriza y controla la entrada, salida y movilización de productos gravados, sin el cual las mercancías no pueden retirarse de la fábrica o la planta (artículos 197 de la ley 223 de 1995 y 2 del Decreto 3071 de 1997)³².

En el caso en estudio, el demandado modificó la declaración de la participación de licores que la actora presentó por la primera quincena de septiembre de 2006, debido a que las tornaguías de movilización revelaban que el número de productos que salieron de la fábrica o planta de la actora hacia el departamento del Atlántico era superior a las unidades sobre las que se calculó la participación.

La demandante alegó que liquidó la participación sobre las unidades que vendió y entregó en el periodo, y que las diferencias que encontró la Administración corresponden a unidades que se vendieron y entregaron en

³¹ Entre otras, ver sentencias de 28 de enero de 2010, exp. 16198, C.P. William Giraldo Giraldo, de 23 de febrero de 2011. Exp. 17687, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y 10 de diciembre de 2015, exp. 19588, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

³² Entre otras, ver sentencias de 6 de diciembre de 2012, exp. 18965 y de 24 de enero de 2013, exp. 18982, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

fábrica en quincenas anteriores, pero que se movilizaron durante la primera quincena de septiembre de 2006.

Como se precisó, para aclarar si la participación correspondiente a las unidades facturadas y despachadas durante la primera quincena de septiembre de 2006 fue liquidada por el Departamento de Antioquia – Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia, mediante auto de 10 de junio de 2016, la Consejera Ponente ordenó el traslado de oficio de la prueba pericial practicada en el expediente 19849, en el que intervinieron las mismas partes, pues se refería a la participación de licores por los periodos gravables de los años 2003 a 2007³³.

En dictamen pericial que oficiosamente se trasladó del proceso 19849, el auxiliar de la justicia precisó lo siguiente³⁴:

“[...] Una vez analizada la documentación suministrada por la parte actora y la que reposa en el expediente, se puede concluir que los valores liquidados y pagados en las respectivas declaraciones de participación por los diferentes períodos gravables durante las vigencias 2003, 2004, 2005, 2006 y 2007 corresponde a las cantidades reales, tal y como consta en los comprobantes o documentos de salidas de inventario de los productos vendidos y facturados generados en estas vigencias a excepción de la primera quincena del mes de noviembre de 2003, la cual se corrigió el 26 de octubre de 2004.

La conclusión anterior se obtuvo una vez depurada y confrontada la información contable y financiera de la Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia con los informes de salida de inventarios y los registros en la contabilidad en los movimientos de licores por regiones y zonas de la

³³ Folios 543 a 544 c.p.

³⁴ Folios 496 a 520 c.p.

Fábrica de Licores de Antioquia, además, se tuvo en cuenta la aplicación de procedimientos analíticos de revisión de la información financiera con respecto a la participación por la venta de licores en el Departamento del Atlántico.

La mayor parte del trabajo se enfocó en evidenciar que los valores liquidados en cada Declaración de Participación fuera el que realmente se encontraba reflejado en la contabilidad y a lo estipulado en el convenio de intercambio de licores entre el Departamento del Atlántico y el Departamento de Antioquia.

Con (sic) la información suministrada se plasma en el siguiente cuadro:

FÁBRICA DE LICORES Y ALCOHOLÉS DE ANTIOQUIA

PARTICIPACIÓN LICOR, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES

ANÁLISIS DE LA UNIDADES FACTURADAS Y PAGADO VS UNIDADES DESPACHADAS

[...]

AÑO	MES	Q.	UNIDADES DECLARADAS	FACTURACIÓN	DESPACHO	ÓRDENES DE SALIDA	ACUMULADO
2006	ENERO	1	0	0	120	120	42.383
		2	0	0	0	0	42.383
	FEBRERO	1	81.010	81.010	82.390	82.390	41.003
		2	159.368	159.368	114.131	114.131	86.240
	MARZO	1	106.600	106.600	109.600	109.600	83.240

		2	8.670	8.670	56.108	56.108	35.802
	ABRIL	1	136.600	136.600	74.629	74.629	97.773
		2	0	0	64.600	64.600	33.173
	MAYO	1	106.520	106.520	106.520	106.520	33.173
		2	149.898	149.898	138.535	138.535	44.536
	JUNIO	1	330.120	330.120	148.480	148.480	226.176
		2	23.896	23.896	216.876	216.876	33.196
	JULIO	1	122.286	122.286	122.286	122.286	33.196
		2	245.060	245.060	177.787	177.787	100.469
	AGOSTO	1	201.890	201.890	61.200	61.200	241.159
		2	111.342	111.342	86.562	86.562	265.939
	SEPTIEMBRE	1	238.800	238.800	241.696	241.696	263.043
		2	97.500	97.500	322.600	322.600	37.943
	OCTUBRE	1	374.344	374.344	375.514	375.514	36.773
		2	125.140	125.140	128.140	128.140	33.773
	NOVIEMBRE	1	0	0	0	0	33.773
		2	0	0	0	0	33.773
	DICIEMBRE	1	0	0	0	0	33.773
		2	295.881	295.881	295.833	295.833	33.821
	TOTALES 2006		2.914.925	2.914.925	2.923.607	2.923.607	

[...]

En los cuadros anteriores se refleja la información de unidades facturadas, que se encuentra registrada en la contabilidad de la Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia vs la declaración de participación de productos de origen nacional; vs la información de las respectivas órdenes de salida y tornaguías que registran su despacho.

La diferencia de 33.173 unidades que se presentan corresponde a las unidades acumuladas de los periodos 2003 a 2007 y no despachadas, pero que si formaron base para la liquidación de la participación de origen nacional.

[...] se verificó que el Departamento de Antioquia declaraba y pagaba la participación conforme a lo que facturaba en cada período gravable y los despachos de lo declarado en dicho período se enviaban al Departamento del Atlántico en la misma quincena o en quincena posteriores a la factura”.

En un asunto idéntico entre las mismas partes y en el que se dio plena credibilidad a la prueba pericial citada, la Sala precisó lo siguiente³⁵:

“4.4. Comoquiera que dicho experticio fue motivado en forma detallada, está fundamentado en la contabilidad del contribuyente, no fue objeto de aclaración ni objeción por error grave, y ofrece claridad sobre el punto materia de controversia, para la Sala ofrece plena credibilidad.

La firmeza, precisión y calidad de sus fundamentos, que se basan en la contabilidad y soportes llevados de manera regular, soportan esa conclusión.

³⁵ Sentencia del 10 de diciembre de 2015, exp. 19588, que reiteró la posición que adoptó la Sala en sentencia del 25 de junio de 2015, exp. 19849, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

4.5. Del contenido de la prueba técnica, se encuentra que la parte actora declaró y pagó los productos gravados correspondientes a la segunda quincena del mes de septiembre de 2004.

La Sala reitera las conclusiones del dictamen pericial por las siguientes razones:

- De acuerdo con los registros de contabilidad, las facturas de ventas y las órdenes de salida, la diferencia entre los valores declarados por el contribuyente y los liquidados por la Administración radica en que la FLA causó la participación en el momento en que se expidió la factura.

- La relación de cada una de las quincenas de los años 2003 a 2007 pone en evidencia que la sociedad demandante no omitió ingresos sino que los declaró y pagó en períodos distintos al que movilizaba los productos gravados.

- Para la segunda quincena del mes de septiembre de 2004 se observa que viene un acumulado de 105.096 unidades de licor, respecto de las cuales la sociedad, en períodos anteriores, había pagado la participación con la expedición de la factura.

Además, se encuentra que la sociedad facturó, declaró y pagó cero (0) unidades, y movilizó 71.669, lo que se ratifica en la liquidación privada³⁶ y en el dictamen pericial³⁷.

Entonces, aunque en ese período la sociedad no facturó ni declaró ni pagó por unidades de licor, lo cierto es que traía un acumulado de 105.096 unidades respecto de las cuales ya había pagado la

³⁶ FI 50 c.p.

³⁷ Las movilizaciones de las mercancías fueron determinadas por perito con fundamento en las órdenes de salida de los productos de la empresa. (fls 153-167 c.p.)

participación, lo que permite concluir que la participación respecto de las unidades que la Administración determinó -71.669 unidades-, se declaró y pagó al ente territorial .

4.6. Así pues, se encuentra que las unidades adicionadas por la Administración, en la segunda quincena de mes de septiembre de 2004, habían sido declaradas y pagadas por la FLA en la fecha de expedición de la factura de venta.

Es por eso que no es procedente que la Administración pretenda causar nuevamente la participación sobre los productos ya declarados y pagados por el contribuyente”. (Subraya la Sala)

Por lo anterior, el dictamen pericial se tiene como plena prueba, toda vez que del análisis realizado por el perito a los registros de contabilidad, las facturas de venta y las órdenes de salida se pudo establecer que la diferencia entre los valores declarados por la Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia y los liquidados por el departamento del Atlántico radica en que la demandante causó la participación en el momento en que expidió las facturas.

En efecto, en la primera quincena de septiembre de 2006, la actora movilizó 241.696 unidades de licor y solo pagó la participación de 209.400 unidades de licor por \$1.194.337.200³⁸. Sin embargo, traía un acumulado de 265.939 unidades de licor que ya había declarado y pagado en quincenas anteriores, cuando había expedido las facturas, motivo por el cual la participación por las unidades de licor que la Administración determinó (212.296)³⁹, efectivamente se pagó al departamento.

³⁸ Folio 149 c.p.

³⁹ Folios 96 a 104 c.p.

Si bien las tornaguías permitieron establecer las unidades que se movilizaron en la primera quincena de septiembre de 2006, la prueba pericial incorporada al expediente demostró que en la declaración privada la actora no omitió ingresos, sino que declaró y pagó la participación en la fecha de expedición de las facturas, esto es, en períodos distintos al que movilizó los productos gravados.

Las razones anteriores son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anulan los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho se declara en firme la declaración privada del impuesto al consumo de licores y/o participación correspondiente a la primera quincena de septiembre de 2006 y que la actora no está obligada a pagar al departamento del Atlántico suma alguna adicional por ese concepto, ni por sanciones ni intereses.

Como procede la nulidad de los actos demandados, por sustracción de materia, no hay lugar a pronunciarse sobre las pretensiones subsidiaria y consecuencial de la pretensión subsidiaria, relacionadas con el levantamiento de la sanción por inexactitud. Además, se niega la pretensión complementaria de la pretensión subsidiaria, relativa a la devolución de lo pagado como consecuencia de los actos demandados, pues no hay prueba de que la actora hubiera pagado suma alguna por concepto de dichos actos.

Con fundamento en el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo, se niega la condena en costas solicitada por la actora, porque no se advierte que el demandado hubiera actuado en el proceso con mala fe, temeridad o falta de lealtad procesal.

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,

F A L L A

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

PRIMERO: ANÚLANSE la Liquidación Oficial de Revisión 7-0047-006P de 20 de enero de 2009 y la Resolución 5-0402-006P-07 de 11 de febrero de 2010, expedidas por el demandado y que modificaron la declaración del impuesto al consumo y/o participación correspondiente a la primera quincena de septiembre de 2006.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** la firmeza de la declaración del impuesto al consumo y/o participación correspondiente a la primera quincena de septiembre de 2006 y que la actora no está obligada a pagar al demandado suma alguna por ese concepto, ni por sanciones ni intereses.

En lo demás, **NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

NIÉGASE la condena en costas.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha

MARTHA VALENCIA	TERESA	BRICEÑO	DE	HUGO BÁRCENAS	FERNANDO	BASTIDAS
Presidente						

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ