

**IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO – Impuesto indirecto. Hecho generador / SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO – Lo son los productores y los importadores de cigarrillos y tabaco elaborado**

El impuesto al consumo es un impuesto indirecto, que recae sobre artículos superfluos, de lujo o no indispensables para el bienestar de las personas. El artículo 209 de la Ley 223 de 1995 determinó que el hecho económico, indicador de capacidad contributiva que es objeto de gravamen, es el consumo del producto suntuario. Esto quiere decir, que el hecho imponible es el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, en la jurisdicción de los departamentos. Sin embargo, el legislador determinó que el consumidor final del producto no respondiera directamente ante el fisco por el gravamen, a pesar de ser quien soporta la carga económica del impuesto; sino que estableció como sujetos pasivos jurídicos del tributo, a los productores y a los importadores de cigarrillos y tabaco elaborado.

**IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO – Para productos nacionales / IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO – Para productos extranjeros**

Los hechos que causan el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, es decir, aquellos que de realizarse dan lugar al nacimiento de la obligación, según el artículo 209 de la Ley 223 de 1995, son de realización instantánea y tratándose de productos nacionales se presenta en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo. En el caso de productos extranjeros, cuando se introducen al país. En uno y otro caso se entiende que ocurrió para fines de consumo dentro del territorio de las respectivas jurisdicciones departamentales o del Distrito capital, pero sin que se requiera acreditar que efectivamente se produjo dicho consumo, pues el impuesto se causa “independiente de las circunstancias individuales de quien ejecute el acto gravado”.

**HECHO IMPONIBLE – Es diferente al hecho generador / IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO EXTRANJEROS – Se debe presentar dos declaraciones**

De acuerdo con lo anterior, se puede concluir que uno es el hecho imponible y otro distinto, el hecho generador del impuesto al consumo de cigarrillos. El legislador confundió, en el artículo 207 de la Ley 223 de 1995, el concepto de hecho generador, con el objeto o materia imponible. El hecho imponible, se insiste, es el consumo de cigarrillos en el territorio del departamento. El hecho generador se realiza cuando ocurren los hechos previstos en el artículo 209 de la misma Ley. En el caso de los productos extranjeros, los importadores deben presentar dos declaraciones tributarias, (una al momento de la importación y otra, conforme al artículo 213 de la Ley 223 de 1995 ante las Secretarías de Hacienda por los productos introducidos al departamento respectivo o Distrito Capital, en el momento de la introducción a la entidad territorial, indicando la base gravable según el tipo de producto), lo cual obedece en primer lugar, a que los productos que son importados se consumen en todo o parte del territorio nacional y así, se ejerce un control especial de recaudo desde su importación; y en segundo lugar, mediante este procedimiento, se determina de manera sencilla, la proporción del impuesto que corresponde a cada entidad territorial, conforme a la base gravable que en cada uno se liquide, de acuerdo con la cantidad de producto que ha sido distribuido dentro de su jurisdicción.

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre los productos extranjeros se cita sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 12 de julio de 2007, Rad. 15363, M.P. María Inés Ortiz Barbosa

**DISTRIBUCION DE LOS RECAUDOS DEL FONDO CUENTA DE IMPUESTOS AL CONSUMO DE PRODUCTOS EXTRANJEROS - Su distribución entre los Departamentos y el Distrito Capital sí depende de la cantidad de productos extranjeros que sean consumidos en cada jurisdicción territorial**

Si bien el recaudo del impuesto ya se efectuó al momento de la importación, su distribución entre los Departamentos y el Distrito Capital, sí depende de la cantidad, de productos extranjeros que sean consumidos en cada jurisdicción territorial, y teniendo en cuenta que se trata de una renta departamental y del Distrito Capital, hasta que no se efectúe la distribución a cada entidad territorial, no se puede considerar que la obligación tributaria ha sido satisfecha en su totalidad.

**FONDO CUENTA DE IMPUESTOS AL CONSUMO DE PRODUCTOS EXTRANJEROS – Allí se depositan los recaudos por concepto de los impuestos al consumo de productos extranjeros**

Conforme a las normas transcritas se puede advertir que la Ley 223 de 1995 creó el Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros como una cuenta especial dentro del presupuesto de la Federación Nacional de Departamentos, para depositar allí los recaudos por concepto de los impuestos al consumo de productos extranjeros. Los importadores al momento de la introducción de las mercancías al país declaran y pagan ante dicho fondo el impuesto al consumo de productos extranjeros y en el momento en que tales productos son introducidos a cada entidad territorial, el importador o distribuidor tiene la obligación de declararlos ante la respectiva Secretaría de Hacienda. La Distribución de los pagos efectuados al Fondo Cuenta se realiza en proporción al consumo efectuado en cada departamento o en el Distrito Capital, consumo que se debe acreditar con las declaraciones presentadas por los importadores o distribuidores ante los departamentos y el Distrito Capital (artículo 217 de la Ley 223 de 1995).

**DESTRUCCION DE LA MERCANCIA – No influye en la causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco**

La destrucción posterior de parte de la mercancía no incide en la causación del impuesto al consumo, pues ya se había producido la importación de los cigarrillos e incluso la introducción con fines de consumo al Distrito Capital. En consecuencia, no puede quedar supeditado el pago del tributo a circunstancias ocurridas con posterioridad a la ocurrencia del hecho generador como la dificultad en la venta de la mercancía o su destrucción.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

Bogotá, D.C., cuatro (4) de febrero de dos mil diez (2010)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00229-01(17273)**

**Actor: BRITISH AMERICAN TOBACCO (SOUTH AMERICA) LIMITED**

**Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA DE LA ALCALDIA DE BOGOTA**

## **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de 21 de mayo de 2008 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que declaró la nulidad de las Resoluciones Nos. DDI-058721 EE-210781 de 21 de julio de 2006 y DDI063171 EE-172044 de 23 de julio de 2007, proferidas por la Unidad de Gestión del Sistema Tributario y la Subdirección Jurídico Tributaria respectivamente, de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C.

## **ANTECEDENTES**

Los días 19, 22, 23 y 24 de noviembre de 2004, así como 26, 27, 28 y 29 de julio y 1º de agosto de 2005, la sociedad BRITISH AMERICAN TOBACCO (SOUTH AMERICA) LIMITED destruyó 2.479 cajas de cigarrillos sobre los que se verificaron errores de producción que no los hacían aptos para su comercialización.

Estos cigarrillos fueron importados por la sociedad actora, la cual liquidó y pagó además de los tributos aduaneros correspondientes, el impuesto al consumo. El valor total liquidado y pagado, por concepto de impuesto al consumo, en relación con las cajas destruidas fue de \$395.749.000, por concepto de impuesto al deporte \$58.351.000, para un total pagado de \$454.100.000.

El 31 de mayo de 2006 la demandante presentó ante la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá, solicitud de devolución del pago de lo no debido por concepto de impuesto al consumo e impuesto al deporte, originado en las referidas cajas destruidas.

El 21 de julio de 2006 la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá D.C., profirió la Resolución D.D.I. 058721 2006-EE-210781, notificada el 4 de agosto del mismo año, mediante la cual negó la solicitud de devolución del pago de lo no debido.

Inconforme con la decisión, la actora interpuso el recurso de reconsideración contra la Resolución D.D.I. 058721 2006-EE-210781, solicitando se revoque dicho acto administrativo y que como consecuencia, se acceda a efectuar la devolución del pago de lo no debido de conformidad con la solicitud inicial.

Mediante la Resolución D.D.I. 063171 2007 – EE- 172044 del 23 de julio de 2007, la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos confirmó en todas sus partes la resolución impugnada.

## LA DEMANDA

La Sociedad solicitó la nulidad de las Resoluciones Nos. DDI-058721 EE-210781 de 21 de julio de 2006 y DDI063171 EE-172044 de 23 de julio de 2007, proferidas por la Unidad de Gestión del Sistema Tributario y la Subdirección Jurídico Tributaria respectivamente, de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C.

Como restablecimiento del derecho solicitó:

*“1. Que BAT (BRITISH AMERICAN TOBACCO) tiene derecho a que la Secretaría de Hacienda Distrital le efectúe la devolución del impuesto al consumo sobre cigarrillos, por valor de trescientos noventa y cinco millones setecientos cuarenta y nueve mil pesos (\$395.749.000).*

*“2. Que BAT tiene derecho a que la Secretaría de Hacienda Distrital le efectúe la devolución del impuesto al deporte, por valor de cincuenta y ocho millones trescientos cincuenta y un mil pesos (\$58.351.000).*

*“3. Que la devolución antes mencionada, debe producirse junto con los intereses moratorios a que haya lugar, calculados desde el día 30 de junio de 2006 y hasta la fecha del giro del cheque o consignación de lo debido, en cumplimiento a lo dispuesto por los incisos (1) y tres (3) del artículo 863 del E.T. según remisión que efectúa el artículo 154 del Decreto Distrital 807 de 1993.*

*“C. Que se declare que no son de cargo de BAT las costas en que incurra la parte demandada con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso”.*

Citó como normas violadas los artículos 95 [9] y 209 inciso 1º de la Constitución Política; 2 y 3 del Código Contencioso Administrativo.

En síntesis la demandante argumentó:

1. Hecho Generador del Impuesto al Consumo de Cigarrillos.

Conforme al artículo 209 de la Ley 223 de 1995 el impuesto al consumo de cigarrillos importados se causa una vez el producto ha sido introducido al país, a pesar de que éstos aun no han sido económicamente consumidos. En atención a dicha norma, la demandante declaró y pagó oportunamente el respectivo impuesto.

El momento especial de causación pretende facilitar el cobro del tributo, anticipando la ocurrencia del hecho generador. Sin embargo, de no darse el hecho generador (consumo de cigarrillos) no nace la obligación tributaria, con lo cual, el Estado carecerá de facultades para exigir el pago definitivo del impuesto. Así las cosas, el impuesto al consumo, pagado al momento de la importación, pierde la naturaleza de tributo (ante la ausencia de uno de los elementos de la obligación tributaria) y no existe título jurídico para que los departamentos o el Distrito Capital conserven para sí los valores recaudados.

En el caso concreto, los bienes sobre los cuales habría de recaer el consumo fueron destruidos antes de que éste se materializara, con lo cual el presupuesto previsto en la ley como generador del impuesto no existió.

## 2. Hecho Generador del Impuesto al Deporte.

Conforme a los artículos 2º de la Ley 30 de 1971 y 79 de la Ley 14 de 1983, el hecho generador del tributo es el expendio de cigarrillos nacionales e importados al público, que de realizarse generará el impuesto a la tarifa del 10% sobre el valor de cada una de las cajetillas vendidas. El hecho que produce el nacimiento de la obligación tributaria es el 'expendio de cigarrillos al público, en todo el territorio nacional'.

De manera que para el demandante el hecho generador del impuesto al deporte, tal como ocurre con el impuesto al consumo, es precisamente el consumo de cigarrillos. Una vez se han vendido o expendido los mismos al público, se materializa el consumo y por tanto nace la obligación tributaria.

Señaló el demandante: “ *En consecuencia, habiéndose destruido las 2.479 cajas de cigarrillos que nunca fueron vendidas al público, jamás nació la obligación tributaria del impuesto al deporte. De ahí que, como ocurre con el impuesto al consumo, el Distrito esté obligado a devolverle a BAT la suma que a título de tal impuesto pagó la Compañía, previniendo la eventual generación del mismo, situación que no ocurrió frente a las 2479 cajas de cigarrillos, que fueron destruidas y no consumidas, según quedó comprobado*”.

## 3. Del pago de lo no debido y el consecuente enriquecimiento sin causa por parte del Distrito Capital al negarse a efectuar la devolución.

Según el demandante, obran en el expediente las pruebas pertinentes para demostrar la destrucción de 2.479 cajas de cigarrillos, sobre los cuales se pagaron los impuestos al consumo y al deporte por un valor de \$454.100.000, presumiendo que tales productos iban a consumirse. Toda vez que el producto no se consumió, no se generó la obligación tributaria y por tal razón el valor correspondiente al impuesto pagado sobre esos cigarrillos no consumidos debe ser devuelto a la compañía.

## 4. De la forma por medio de la cual la demandante puede solicitar la devolución del impuesto pagado y no debido: Solicitud de devolución y no solicitud de corrección de la declaración.

Según la sociedad actora, en el caso de los cigarrillos importados, los importadores deben declarar y pagar los impuestos al consumo y al deporte en el momento de su importación, ante el Fondo Cuenta, circunstancia que se cumplió en el presente caso, conforme a la normatividad vigente y sin cometer error alguno.

De la misma manera, teniendo en cuenta que los importadores deben declarar el impuesto al consumo y al deporte ante los departamentos o el Distrito Capital, en el momento en que se introduzcan los cigarrillos en la jurisdicción de alguna de estas entidades territoriales, es evidente que en el caso concreto la demandante declaró y pagó ante el Distrito Capital el impuesto al consumo y al deporte, cuya devolución se solicita, sin presentar errores en su declaración.

En consecuencia, no habiendo cometido error alguno, no puede sostenerse, como lo hace la Administración en las resoluciones demandadas, que: “*British American Tobacco debió elevar solicitud de corrección por menor valor ante la Dirección Distrital de Impuestos dentro del término legal establecido (...) disminuyendo el saldo a pagar*”.

5. Del interés moratorio que se genera sobre la suma debida a la demandante.

Según la sociedad actora, conforme al artículo 148 del Decreto Distrital 807 de 1993, el Distrito tenía 30 días contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud de devolución del pago de lo no debido, para devolver la suma solicitada.

Como no efectuó el pago en ese término, la demandante tiene derecho a que se le reconozcan los intereses de mora según lo dispone el tercer inciso del artículo 863 del E.T., a partir del 30 de junio de 2006 y hasta que se verifique el pago de la obligación respectiva.

### **LA OPOSICIÓN**

La Secretaría de Hacienda Distrital contestó la demanda y se opuso a la prosperidad de las pretensiones, planteando los argumentos que se resumen a continuación:

Señaló la demandada: “... *la actuación de la administración se ciñe a las normas que regulan el procedimiento administrativo tributario, siendo para el caso concreto lo establecido en el artículo 144 del Decreto Distrital 807 de 1993, pues al haberse destruido algunos de los productos declarados, se generaba un saldo a favor del contribuyente por la obligación tributaria sobre los cigarrillos distritalizados, caso en el cual es procedente la devolución del dinero pagado previa solicitud de corrección por menor valor de la declaración tributaria disminuyendo el saldo a pagar según lo preceptuado en el artículo 20 del mismo decreto citado*”.

Conforme a lo expuesto, la Administración no incurre en enriquecimiento sin causa por cuanto el contribuyente en su declaración tributaria es quien conoce los productos por los cuales debe tributar por concepto de los impuestos al consumo de cigarrillos y al deporte correspondientes.

En caso de que se presente un mayor o menor valor a pagar se debe corregir la respectiva declaración tributaria, razón por la cual, una vez precluido el término para el efecto, se torna inmodificable tanto para el contribuyente como para la Administración en razón de las normas que regulan la materia y del debido proceso que garantiza la seguridad y estabilidad jurídica en relación con las obligaciones tributarias.

Señaló la demandada: “...*como el contribuyente no utilizó el procedimiento tributario establecido para corregir dichas declaraciones tributarias, por lo tanto no era posible efectuar las devoluciones solicitadas toda vez que sería pretermitir una instancia y un procedimiento establecido por la ley y no existía un saldo configurado a su favor para la procedencia de su solicitud, pues no es pago de lo no debido las sumas que dio la demandante al Distrito Capital pues había una causa jurídica al existir la obligación tributaria por el impuesto sobre los cigarrillos distritalizados, sólo que por la destrucción parcial de dichos productos el contribuyente podía solicitar, previa observancia del trámite de corrección de sus declaraciones, la devolución de las sumas a que hubiera lugar, dentro del término señalado por el legislador*”.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, mediante sentencia de 21 de mayo de 2008 declaró la nulidad de los actos

administrativos demandados, ordenando a título de restablecimiento del derecho la devolución de \$454.100.000 por concepto del impuesto al consumo y al deporte sobre 2.479 cajas de cigarrillos, indebidamente pagados por la demandante durante los años 2003 y 2004, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Con fundamento en la ley 223 de 1995 señaló que el hecho generador del impuesto al consumo de cigarrillos es el consumo de cigarrillos y la causación del impuesto ocurre, para el caso de cigarrillos extranjeros en el momento en que éstos ingresan a territorio nacional.

Señaló el a quo: *“ De acuerdo con los anteriores elementos de juicio se tiene que al ser el hecho generador del impuesto al consumo de cigarrillos de procedencia extranjera el consumo del producto, al estar probado que el mismo no fue sometido a comercialización y por ende a consumo, no se dio uno de los elementos esenciales del tributo y por lo tanto no puede afirmarse que hay lugar al impuesto”*.

Para el a quo se presenta la ausencia del hecho generador contemplado en el artículo 207 de la ley 223 de 1995 pues se demostró que se destruyeron e incineraron 2.479 cajas de cigarrillos, es decir que no fueron consumidos y, al no darse el hecho generador del impuesto al consumo, no se genera la obligación de pagar el tributo, incluyendo en éste el impuesto al consumo y el impuesto al deporte.

Precisó el Tribunal de instancia: *“En este orden de ideas si la solicitud de devolución se fundamenta en un pago de lo no debido, como es el caso de esta litis, no le es dable a la administración exigir la presentación de una declaración de corrección ya sea que no se trata de un saldo a favor originado en una declaración tributaria sino de un pago en exceso o, de lo no debido. Ahora bien para efectos del trámite no es relevante que el pago de lo no debido sea total o parcial respecto a lo declarado y pagado, como al parecer lo interpretó la administración. Basta con que se pruebe el pago de lo no debido y que la solicitud se presente dentro del término previsto en el artículo 2536 del Código Civil para que se entienda oportuna y procedente.*

*“Respecto a la oportunidad de la solicitud obsérvese que los pagos se realizaron entre octubre 2 de 2003 y noviembre 12 de 2004 mientras que la solicitud de devolución se presentó el 31 de mayo de 2006 es decir dentro de los cinco años siguientes”*.

## **EL RECURSO DE APELACIÓN**

La parte demandada impugnó la sentencia de primera instancia presentando los siguientes argumentos:

De acuerdo con el diccionario de la real academia española para efectos tributarios consumo consiste en: *“impuesto municipal sobre los comestibles y otros géneros que se introducen en una población para venderlos o consumirlos en ella”*, por tanto no es la efectiva comercialización del producto sino su introducción en la población para consumirlos, hecho que está probado en el expediente, sin que la circunstancia de su destrucción por causas de defectos para la comercialización incida en la constitución del hecho generador, elemento esencial de la obligación tributaria en comento.

Señaló el apelante: “ *No podría razonarse al absurdo de que si el bien no se vende o comercializa no exista el hecho generador del tributo, pues estas circunstancias son independientes, igual podrían donarse o acontecer con el producto cualquier circunstancia ajena a los intereses del productor o distribuidor que no son establecidos por la ley, el hecho de haberse destruido las cajas de cigarrillos ello da lugar a la devolución previa corrección de la declaración tributaria, pues en derecho tributario se aplica la misma regla general de derecho de que las cosas se deshacen como se hacen, entonces habiendo causa legal para el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales del impuesto en comento, esto es la declaración y pago por la introducción al país de dichos cigarrillos para el consumo en la población con la distritalización del producto, máxime cuando el mismo artículo 209 de la Ley 223 de 1995 señala que la causación del impuesto ‘En el caso de productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país’.*”

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La parte demandante, reiteró lo expuesto en la demanda.

La demandada reiteró lo expuesto en el recurso de apelación, agregando que se encuentran acreditados los elementos del impuesto al consumo y al deporte y que la actora debió corregir su declaración en los términos del artículo 8º de la Ley 383 de 1997 en concordancia con lo establecido en el artículo 20 del Decreto Distrital 807 de 1993, siendo por tanto el término de un año para corregir por parte del contribuyente las declaraciones, sin que se haya efectuado de manera oportuna conforme aparece acreditado en los antecedentes administrativos.

El Ministerio Público no intervino en esta etapa procesal.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Se debate en la presente instancia la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la Unidad de Gestión del Sistema Tributario y la Subdirección Jurídico Tributaria, de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C. negó la solicitud de devolución de lo pagado por concepto de impuestos al consumo e impuestos al deporte sobre 123.950 cartones de cigarrillos destruidos.

Según el *a quo*, procede la devolución de lo pagado por impuesto al consumo, conforme al artículo 207 de la Ley 223 de 1995, dado que no se realizó el hecho generador del impuesto al consumo de cigarrillos importados, esto es, el “consumo del producto”, porque se demostró que se destruyeron 248 cajas de cigarrillos que por lo mismo no fueron consumidos, razón por la cual no hay lugar al pago del impuesto.

De acuerdo con los términos del recurso de apelación, la Sala estudiará si se configuró el hecho generador del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco cuestionado y en consecuencia, si procede la figura del pago de lo no debido, alegada por el demandante.



El impuesto al consumo es un impuesto indirecto, que recae sobre artículos superfluos, de lujo o no indispensables para el bienestar de las personas.<sup>1</sup>

El artículo 209 de la Ley 223 de 1995 determinó que el hecho económico, indicador de capacidad contributiva que es objeto de gravamen, es el consumo del producto suntuario. Esto quiere decir, que el hecho imponible es el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, en la jurisdicción de los departamentos. Sin embargo, el legislador determinó que el consumidor final del producto no respondiera directamente ante el fisco por el gravamen, a pesar de ser quien soporta la carga económica del impuesto; sino que estableció como sujetos pasivos jurídicos del tributo, a los productores y a los importadores de cigarrillos y tabaco elaborado.<sup>2</sup>

Por razones de eficiencia en el control y recaudo de los tributos, es procedente que la responsabilidad ante el fisco se desplace a un tercero que no realiza el hecho económico sujeto a imposición, como ocurre en el impuesto al consumo. Con ese fin, la ley establece un hecho determinado que de producirse hace que surja la obligación tributaria, esto es, aquella situación fáctica que da lugar a la causación del impuesto, el cual no es otro, que el hecho generador del gravamen.

Los hechos que causan el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, es decir, aquellos que de realizarse dan lugar al nacimiento de la obligación, según el artículo 209 de la Ley 223 de 1995,<sup>3</sup> son de realización instantánea y tratándose de productos nacionales se presenta en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo. En el caso de productos extranjeros, cuando se introducen al país. En uno y otro caso se entiende que ocurrió para fines de consumo dentro del territorio de las respectivas jurisdicciones departamentales o del Distrito capital, pero sin que se requiera acreditar que efectivamente se produjo dicho consumo, pues el impuesto se causa *“independiente de las circunstancias individuales de quien ejecute el acto gravado.”*<sup>4</sup>

De acuerdo con lo anterior, se puede concluir que uno es el hecho imponible y otro distinto, el hecho generador del impuesto al consumo de cigarrillos. El legislador

---

<sup>1</sup> Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-197 del 17 de abril de 1997, M.P. Carmenza Isaza de Gómez.

<sup>2</sup> “Artículo 208. Sujetos Pasivos. Son sujetos pasivos o responsables del impuesto los productores, los importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. Además, son responsables directos los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden.”

<sup>3</sup> “Artículo 209. Causación. En el caso de productos nacionales, el impuesto se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo. En el caso de productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país.” En el caso de productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país.”

<sup>4</sup> Corte Constitucional, Sala Plena, Ibídem.

confundió, en el artículo 207 de la Ley 223 de 1995, el concepto de hecho generador, con el objeto o materia imponible. El hecho imponible, se insiste, es el consumo de cigarrillos en el territorio del departamento. El hecho generador se realiza cuando ocurren los hechos previstos en el artículo 209 de la misma Ley.

En el caso de los productos extranjeros, los importadores deben presentar dos declaraciones tributarias, (una al momento de la importación y otra, conforme al artículo 213 de la Ley 223 de 1995 ante las Secretarías de Hacienda por los productos introducidos al departamento respectivo o Distrito Capital, en el momento de la introducción a la entidad territorial, indicando la base gravable según el tipo de producto), lo cual obedece en primer lugar, a que los productos que son importados se consumen en todo o parte del territorio nacional y así, se ejerce un control especial de recaudo desde su importación; y en segundo lugar, mediante este procedimiento, se determina de manera sencilla, la proporción del impuesto que corresponde a cada entidad territorial, conforme a la base gravable que en cada uno se liquide, de acuerdo con la cantidad de producto que ha sido distribuido dentro de su jurisdicción<sup>5</sup>.

Si bien el recaudo del impuesto ya se efectuó al momento de la importación, su distribución entre los Departamentos y el Distrito Capital, sí depende de la cantidad, de productos extranjeros que sean consumidos en cada jurisdicción territorial, y teniendo en cuenta que se trata de una renta departamental y del Distrito Capital<sup>6</sup>, hasta que no se efectúe la distribución a cada entidad territorial, no se puede considerar que la obligación tributaria ha sido satisfecha en su totalidad.

Los artículos 213, 217 y 224 de la Ley 223 de 1995 señalan:

*“ARTICULO 213. Período Gravable, Declaración y Pago de los Impuestos.*

*“...*

*Los importadores declararán y pagarán el impuesto al consumo en el momento de la importación, conjuntamente con los impuestos y derechos nacionales que se causen en la misma. El pago del impuesto al consumo se efectuará a órdenes del Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros. Sin perjuicio de lo anterior, los importadores o distribuidores de productos extranjeros, según el caso, tendrán la obligación de declarar ante las Secretarías de Hacienda por los productos introducidos al departamento respectivo o Distrito Capital, en el momento de la introducción a la entidad territorial, indicando la base gravable según el tipo de producto. En igual forma se procederá frente a las mercancías introducidas a zonas de régimen aduanero especial.*

---

<sup>5</sup> Consejo de Estado, sentencia del 12 de julio de 2007, exp. 15363 C.P. María Inés Ortiz Barbosa

<sup>6</sup> Respecto al procedimiento para la declaración y pago del impuesto, el artículo 110 del Decreto Distrital 352 de 2002 estableció: **“Artículo 118. Declaración y pago del impuesto.** *Los importadores declararán y pagarán el impuesto al consumo en el momento de la importación, conjuntamente con los impuestos y derechos nacionales que se causen en la misma.*

*El pago del impuesto al consumo se efectuará a órdenes del Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros. Sin perjuicio de lo anterior, los importadores o distribuidores de productos extranjeros, según el caso, tendrán la obligación de declarar ante la Secretaría de Hacienda, en el momento de la introducción, los productos introducidos al Distrito Capital, indicando la base gravable según el tipo de producto. En igual forma se procederá frente a las mercancías introducidas a zonas de régimen aduanero especial.*

Los artículos 217 y 224 de la Ley 223 de 1995 señalan:

*ARTICULO 217. Distribución de los Recaudos del Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros. Los dineros recaudados por concepto de los impuestos al consumo de que trata este Capítulo depositados en el Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros se distribuirán y girarán, dentro de los primeros quince días calendario de cada mes, a los departamentos y al Distrito Capital, en lo que a éste corresponda, en proporción al consumo en cada uno de ellos. Tal proporción se determinará con base en la relación de declaraciones que del impuesto hayan presentado los importadores o distribuidores ante los departamentos y el Distrito Capital. Para tal efecto, el Secretario de Hacienda respectivo remitirá a la Dirección Ejecutiva de la Conferencia Nacional de Gobernadores, dentro de los últimos cinco (5) días calendario de cada mes, una relación detallada de las declaraciones presentadas por los responsables, respecto de los productos importados introducidos en el mes al departamento o al Distrito Capital, según el caso.*

*ARTICULO 224. Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros. Créase un fondo cuenta especial dentro del presupuesto de la Asociación Conferencia Nacional de Gobernadores, en el cual se depositarán los recaudos por concepto de los impuestos al consumo de productos extranjeros. La administración, la destinación de los rendimientos financieros y la adopción de mecanismos para dirimir las diferencias que surjan por la distribución de los recursos del Fondo Cuenta será establecida por la Asamblea de Gobernadores y del Alcalde del Distrito Capital, mediante acuerdo de la mayoría absoluta.*

El artículo 5º del Decreto 1640 de 1996 señala:

*ARTICULO 5o. DISTRIBUCION DEL IMPUESTO RECAUDADO. Los recaudos de impuestos al consumo de productos extranjeros serán distribuidos entre los departamentos y el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, en lo que a éste corresponda, por el Administrador del Fondo-Cuenta, dentro de los primeros quince (15) días calendario de cada mes, en proporción al consumo en cada uno de ellos, de acuerdo con las relaciones de declaraciones enviadas por correo certificado por los respectivos Secretarios de Hacienda dentro de los últimos cinco (5) días del mes anterior. Las relaciones comprenderán las declaraciones presentadas entre el 26 del mes anterior y el 25 del mes en que se elabora la relación. Sin perjuicio del envío por correo certificado, los Secretarios de Hacienda podrán enviar vía fax copia de las mencionadas relaciones.*

*La liquidación y pago de los impuestos que correspondan a las relaciones enviadas extemporáneamente por los Secretarios de Hacienda al Administrador del Fondo-Cuenta se efectuará en el mes siguiente. (subraya la Sala)*

Conforme a las normas transcritas se puede advertir que la Ley 223 de 1995 creó el Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros como una cuenta especial dentro del presupuesto de la Federación Nacional de Departamentos, para depositar allí los recaudos por concepto de los impuestos al consumo de productos extranjeros.

Los importadores al momento de la introducción de las mercancías al país declaran y pagan ante dicho fondo el impuesto al consumo de productos

extranjeros y en el momento en que tales productos son introducidos a cada entidad territorial, el importador o distribuidor tiene la obligación de declararlos ante la respectiva Secretaría de Hacienda.

La Distribución de los pagos efectuados al Fondo Cuenta se realiza en proporción al consumo efectuado en cada departamento o en el Distrito Capital, consumo que se debe acreditar con las declaraciones presentadas por los importadores o distribuidores ante los departamentos y el Distrito Capital (artículo 217 de la Ley 223 de 1995).

En el caso concreto, la sociedad actora importó al territorio nacional, cigarrillos de fabricación extranjera, los cuales fueron debidamente nacionalizados, lo que dio lugar a que se causara el impuesto al consumo correspondiente, como en efecto lo declaró y pagó junto con los tributos aduaneros correspondientes.

Estos artículos, a su vez, fueron introducidos al Distrito capital con fines de consumo, luego se causó el impuesto, porque ocurrieron los hechos que el legislador previó, como generadores del tributo. Contrario a lo señalado por la parte demandante, el hecho generador del impuesto al consumo se realizó y, por tanto, surgió la obligación tributaria.

La destrucción posterior de parte de la mercancía no incide en la causación del impuesto al consumo, pues ya se había producido la importación de los cigarrillos e incluso la introducción con fines de consumo al Distrito Capital.

La sociedad demandante presentó ante el Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros, las declaraciones sobre las mercancías importadas entre el 2 de octubre de 2003 al 12 de noviembre de 2004, parte de estas mercancías fueron introducidas al Distrito Capital mediante declaraciones presentadas entre el 19 de enero de 2004 y el 17 de junio de 2005.

Según se observa en las actas de destrucción e incineración (folios 10 y 27 del c. de a.) entre el 19 de noviembre de 2004 y el 1º de agosto de 2005 la demandante destruyó 2.479 cajas de cigarrillos, sin dejar constancia en dicha diligencia de las razones por las cuales se procedió la destrucción de la mercancía.

En consecuencia, no puede quedar supeditado el pago del tributo a circunstancias ocurridas con posterioridad a la ocurrencia del hecho generador como la dificultad en la venta de la mercancía o su destrucción.

Por tanto, no había lugar a corregir las declaraciones presentadas, pues no hubo error alguno en ellas que justificara su modificación. Tampoco se produjo un pago indebido que pueda ser devuelto.

Conforme a lo expuesto, la Sala revocará la sentencia apelada, denegando las súplicas de la demanda, toda vez que como quedó anotado, en el caso concreto el hecho generador del tributo se causó.

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

**FALLA**

**1º. REVÓCASE** la sentencia del 21 de mayo de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. En su lugar:

**NIÉGANSE** las súplicas de la demandada.

RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la entidad demandada al abogado JUAN CARLOS BECERRA RUIZ, de conformidad con el poder que obra a folio 279 del expediente.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

Esta providencia fue estudiada y aprobada en la sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
**PRESIDENTE DE LA SECCIÓN**

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**