

IMPUESTO AL CONSUMO COBRADO POR EL DISTRIBUIDOR AL CONSUMIDOR FINAL - No hace parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio en la actividad comercial de distribución porque no constituye un ingreso para el comercializador / DISTRIBUIDOR - No realiza el hecho generador del impuesto al consumo y su responsabilidad frente al mismo responde a fines de eficacia en el recaudo, en el contexto de la traslación del tributo indirecto / IMPUESTO AL CONSUMO COBRADO POR EL DISTRIBUIDOR AL CONSUMIDOR FINAL - No es ingreso para el distribuidor, sino una forma de repercutir el tributo al consumidor final

[...] Luego de agotar el trámite legislativo de rigor, la iniciativa legislativa presentada dio lugar a la expedición de la Ley 1559 del 10 de julio de 2012, “*por medio de la cual se define la base gravable para efecto del impuesto de industria y comercio para productos gravados con el impuesto al consumo.*”, cuyo artículo 1° dispone: “*La base gravable para los efectos del impuesto de Industria y Comercio de los distribuidores de productos gravados con el impuesto al consumo, serán los ingresos brutos, entendiendo por estos el valor de los ingresos por venta de los productos, además de los otros ingresos gravables que perciban, de acuerdo con las normas vigentes, sin incluir el valor de los impuestos al consumo que les sean facturados directamente por los productores o por los importadores correspondientes a la facturación del distribuidor en el mismo período*”. Si bien esta ley corresponde a un periodo posterior al fiscalizado en el sub lite, ello no impide que incida en el criterio jurídico aplicable a la presente decisión, porque el espíritu de aquella se ligó al alcance de normas anteriores al periodo mencionado (las de la Ley 223 de 1995), y en conceptos, igualmente antiguos, del órgano que por disposición de la Ley 43 de 1990 está encargado de impartir la orientación técnico- científica de la profesión de Contador público y de la investigación de los principios de Contabilidad. Con base en ese alcance, el legislador quiso dejar en claro que desde la expedición de las normas referidas el distribuidor no realiza el hecho generador del impuesto al consumo y que su responsabilidad frente al mismo sólo responde a fines de eficacia en el recaudo, en el contexto de la traslación del tributo indirecto. Ahora bien, contablemente, las cuentas del código 24, utilizadas en la contabilización de la accionante, son por naturaleza del pasivo y su acreditación hace surgir un rubro por pagar que en la práctica no tiene lugar en la cadena de producción y distribución de artículos gravados con impuesto al consumo, porque, en principio, el gravamen monofásico lo paga el productor en momento anterior al de la venta al consumidor final. Sin embargo ese registro contable no hace convertir al impuesto en un ingreso para ella, porque simplemente no corresponde a una contraprestación por la mercancía recibida, ni remunera la actividad del comerciante o incrementa su patrimonio; al final, quien recibe el impuesto es el Estado. En últimas, el impuesto al consumo facturado no corresponde a la noción contable de ingreso del artículo 38 del Decreto 2649 de 1993, porque no constituye la representación financiera de recursos como resultado de eventos pasados de los cuales se esperan beneficios económicos futuros para la empresa. Como no representa ingreso, el impuesto al consumo no podía adicionarse a los gravados con ICA, con el argumento de que el valor correspondiente no estaba expresamente excluido como devolución, rebaja o descuento, ni provenía de la venta de activos fijos. En consecuencia, no asiste razón al Distrito Capital para adicionar el impuesto al consumo a la base gravable de ICA en la actividad comercial de distribución, porque, tal como lo elucubrarón los antecedentes de la Ley 1559 de 2012 y lo precisa la Sala, dicho tributo no constituye un ingreso para los distribuidores sino una forma de repercutir o trasladar el impuesto al consumo que recae en el consumidor final, pero que los distribuidores debieron pagar previamente a los productores o importadores, como responsables del tributo.

FUENTE FORMAL: LEY 223 DE 1995

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: La comercializadora Representaciones Continental S.A. compró cigarrillos y licores que luego vendió facturando el impuesto al consumo al comprador, cuyo valor no registró en sus cuentas de ingreso. El Distrito Capital modificó las declaraciones del impuesto de industria y comercio que la comercializadora presentó por los bimestres 2 a 6 de los años 2006 y 2007, en el sentido de incrementar la base gravable con los valores pagados por impuesto al consumo en las referidas ventas y sancionarla por inexactitud. Al estudiar la legalidad de tales actos el Tribunal Administrativo de Cundinamarca los anuló parcialmente, por cuanto consideró que hubo diferencia de criterio entre las partes sobre la improcedencia de integrar los valores pagados por impuesto al consumo a la base gravable del ICA. La Sala revocó esa decisión y, en su lugar, anuló íntegramente los actos acusados y declaró en firme las liquidaciones privadas de ICA de los periodos discutidos. Para el efecto, concluyó que no procede adicionar el impuesto al consumo a la base gravable del ICA en la actividad comercial de distribución, dado que, según los antecedentes de la Ley 1559 del 2012 - cuyo criterio jurídico aplicó al caso-, y la jurisprudencia de la Sala, tal tributo no constituye un ingreso para los distribuidores sino una forma de repercutir o trasladar el impuesto al consumo que recae en el consumidor final, pero que los distribuidores debieron pagar anticipadamente a los productores o importadores como responsables del mismo. Así, precisó que el legislador aclaró que el distribuidor no es quien realiza el hecho generador del gravamen al consumo y que su responsabilidad frente al mismo solo responde a fines de eficacia en el recaudo, en el contexto de la traslación del tributo indirecto. Señaló que aunque el consumidor final es quien realmente paga el impuesto al consumo, no tiene la calidad de contribuyente o responsable y que, en todo caso, la obligación sustancial de pago que, de manera excepcional, adquieren los distribuidores no desplaza definitivamente al productor o importador como deudor principal que debe declarar y corregir lo relacionado con el eventual cambio de destino de los productos.

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN EL DISTRITO CAPITAL - Hecho generador. Sujetos pasivos. Base gravable, Vigencias fiscales 2006 y 2007

Al tenor del artículo 32 del Decreto 352 de 2002, el impuesto de industria y comercio se genera por el ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios, en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos. En concordancia con lo anterior, todas las personas naturales o jurídicas o las sociedades de hecho que ejerzan cualquiera de las actividades mencionadas, son sujetos pasivos del impuesto, en la medida que esa condición se encuentra exclusivamente ligada al objeto social que desarrollan dentro de la entidad municipal que reclama el tributo. Por su parte, el artículo 42 ibídem, dispuso: *“El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período. Para determinarlos, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos.”*

FUENTE FORMAL: DECRETO 352 DE 2002 - ARTICULO 32 / DECRETO 352 DE 2002 - ARTICULO 42

IMPUESTO AL CONSUMO - Noción. Es un tributo sobre el gasto / IMPUESTO AL CONSUMO DE CERVEZAS, LICORES, REFAJOS APERITIVOS Y SIMILARES CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO - Objeto imponible. Es el consumo

El impuesto al consumo es uno de los tributos sobre el gasto que, a su vez, gravan tanto el consumo de toda clase de bienes -de manera general-, como el de algunos específicos - de manera especial, con tarifas diferenciales para unos y otros, que corrigen la natural regresividad de los impuestos al consumo con tarifa única. La Ley 223 de 1995 se ocupó de unificar la tipología tributaria del impuesto al consumo, que luego sufrió reformas en el aspecto cuantitativo, contenidas en Leyes como la 788 de 2002 y 1111 de 2006. La regulación unificadora dispuso que “el consumo” de cervezas, licores, refajos, licores, aperitivos y similares, cigarrillos y tabaco elaborado es el hecho generador del tributo en comento, sin tener en cuenta que, en estricto sentido, esa expresión corresponde al elemento de la realidad que manifiesta la capacidad contributiva a partir de la cual puede describirse la acción que genera el nacimiento de la obligación tributaria sustancial. Así, el consumo aislado, como etapa final del proceso productivo en la que el bien o servicio producido proporciona alguna utilidad al sujeto consumidor, ya sea por vía del agotamiento del bien o servicio o de su transformación en otros, corresponde al objeto imponible del hecho generador. Por su parte, la ley asocia el aspecto temporal del hecho generador a un acto anterior al “consumo”, cual es la “entrega” de los productos en fábrica o en planta para su distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo, y la “introducción al país” de los productos importados, no obstante que, en sana lógica racional, el hecho generador no puede ser posterior a la causación, sino que, en lo posible, debería ser concomitante [...] Y es que, se insiste, la obligación tributaria sólo nace cuando se realiza el hecho generador del impuesto y la materialización del consumo en la ley colombiana no produce ese efecto. En el mismo sentido, ordenamientos foráneos, como el español, también gravan la fabricación, importación o introducción en el ámbito interno, suponiendo que legalmente el tributo se traslada a los consumidores; para ello, fabricantes e importadores deben repercutir el impuesto sobre sus clientes.

FUENTE FORMAL: LEY 223 DE 1995 / LEY 788 DE 2002 / LEY 1111 DE 2006

NOTA DE RELATORIA: Sobre la causación del impuesto al consumo se citan las sentencias de la Sección Cuarta de 3 de diciembre de 2009, Exp. 73001-23-31-000-2005-02632-01(16527), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 28 de enero de 2010, Exp. 52001-23-31-000-2003-01727-01(16198), C.P. William Giraldo Giraldo; 4 de febrero de 2010, Exp. 25000-23-27-000-2007-00229-01(17273), C.P. William Giraldo Giraldo y 6 de diciembre de 2012, Exp. 08001-23-31-000-2007-00977(18965), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

GRAVAMENES DE CONSUMO SELECTIVO - Operan en forma monofásica y plurifásica / IMPUESTO PLURIFASICO - Clases / IMPUESTO MONOFASICO - Se exige una sola vez en todo el ciclo económico / IMPUESTO AL CONSUMO - Es monofásico porque grava la última etapa del ciclo económico, dependiendo de la etapa de la cadena de producción y distribución en la que se encuentre / IMPUESTO AL CONSUMO - Lo paga el consumidor final, quien lo asume vía precio / SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO AL CONSUMO - No es el mismo titular del hecho gravado ni de la capacidad contributiva sujeta al tributo / IMPUESTO DIRECTO - El sujeto pasivo coincide con el titular del hecho gravado manifestante de la capacidad económica gravada / IMPUESTO AL CONSUMO - Obligados / RESPONSABLE DEL IMPUESTO AL

CONSUMO - No es titular de la capacidad económica que la ley quiere gravar, pero, por razones de eficiencia, esta lo designa para cumplir la obligación del sujeto pasivo

[...] los gravámenes de consumo selectivo operan en forma plurifásica y monofásica. En la primera, el impuesto grava varias etapas del ciclo económico y sus diferentes fases, de modo que puede ocurrir en etapa única entre sucesivos productores; múltiple, si abarca varias etapas del mismo ciclo económico (producción primaria, manufacturera, distribución mayorista y al detal); acumulativo o en cascada, cuando impuestos de etapas anteriores se integran a la base gravable de las etapas subsiguientes; y no acumulativo, cuando se trata de un impuesto descontable en etapas posteriores y que no integra la base gravable. Por su parte, el impuesto monofásico se genera en una única transacción dentro del ciclo económico, tanto a nivel de venta del detallista al consumidor, como a niveles anteriores a esa venta final. En términos de la doctrina, el impuesto monofásico se exige una sola vez en todo el ciclo económico, que se extiende desde la obtención del producto hasta su consumo. El impuesto al consumo regulado por la Ley 223 de 1995 es de tipo monofásico, porque grava la última etapa del ciclo económico o consumo final, dependiendo de la etapa de la cadena de producción y distribución en la que se encuentren. En la primera etapa - la producción -, recae sobre las ventas hechas por los productores e importadores quienes, a su vez, son los responsables del impuesto; en la segunda - la distribución -, se causa únicamente en las ventas realizadas por los comerciantes mayoristas aunque ello ya no es usual; y en la tercera, el gravamen se causa únicamente en la entrega o venta efectuada por el minorista en quien indudablemente recae la responsabilidad de recaudo. Dentro de esa lógica, quien realmente paga el tributo es el consumidor final, comoquiera que su valor se incluye entre el que se paga por el producto adquirido, es decir que lo asume vía precio. Ello obedece al carácter indirecto del impuesto al consumo, indicativo de que, por facilidades de recaudación, el sujeto pasivo de la obligación tributaria no es el mismo titular del hecho gravado y de la capacidad contributiva sujeta al gravamen, sino una persona que, por su situación especial dentro de las distintas relaciones jurídicas y económicas, está en capacidad de repercutir el tributo sobre el titular de la capacidad económica que el legislador quiere gravar. La dinámica así vista muestra una especie de "traslación" del gravamen en sentido jurídico, como derecho del responsable ante el fisco y obligación del sujeto económico. Esa traslación diferencia a los impuestos indirectos de los directos, en los que el sujeto pasivo de la obligación tributaria coincide con el titular del hecho gravado manifestante de la capacidad económica que el legislador quiere gravar. Así, la obligación tributaria se desplaza de la cabeza del sujeto económico naturalmente obligado al pago del tributo, a la del responsable o sustituto, de modo que lo importante es determinar quién es el obligado ante el sujeto activo llamado a responder frente al cobro del tributo, independientemente de quien soporta su carga económica (traslación económica). Son pues distintos los obligados que participan en el tipo de traslación en comentario: el sujeto pasivo de quien se predica la capacidad económica manifestada en el hecho gravado; y el responsable o sustituto del contribuyente en quien se sustituye a ese sujeto pasivo por razones de eficiencia tributaria, en cuanto tiene una estrecha relación con la carga tributaria, en virtud de la cual se le traslada o repercute el tributo, quedando como responsable ante el fisco. El responsable, entonces, no titulariza la capacidad económica que la ley quiere gravar, pero ésta misma lo designa para cumplir la obligación del sujeto pasivo contribuyente que ostenta esa capacidad.

FUENTE FORMAL: LEY 223 DE 1995 / LEY 788 DE 2002 / LEY 1111 DE 2006

CONSUMIDOR FINAL DEL IMPUESTO AL CONSUMO - Aunque es el repercutido económico con el tributo, en el no recae la calidad de contribuyente o responsable del mismo / IMPUESTO AL CONSUMO - Contribuyentes. Son los productores, importadores y distribuidores, estos solidariamente con los dos primeros, en los términos del artículo 203 de la Ley 223 de 1995

[...] aunque el consumidor final es el repercutido económico con el impuesto, en él no recae la calidad de contribuyente o responsable del tributo, según lo dispone la ley. Es así, porque, de acuerdo con los señalamientos de la Ley 223 de 1995, los contribuyentes del impuesto selectivo al consumo que allí se regula y connaturalmente deudores del mismo, son: a) Los productores que entregan en fábrica o en planta los productos gravados para distribuirlos, venderlos, permutarlos, publicitarlos, promocionarlos, donarlos, comisionarlos o autoconsumirlos, porque ellos realizan el hecho generador del impuesto que dicha ley refiere como causación. b) Los importadores que ingresan dichos bienes procedentes del exterior, al territorio nacional, y que son quienes deben liquidarlo, declararlo y pagarlo, junto con la respectiva declaración de importación a favor del fondo -cuenta de productos extranjeros. c) Los distribuidores que responden solidariamente con los productores e importadores, bajo los supuestos que establece el artículo 203 de la Ley 223 de 1995, atinentes a la efectiva realización del hecho generador del impuesto (*entrega en fábrica de los productos para situarlos en la misma jurisdicción del departamento donde aquella se sitúa*), pero sin obviar la regla de sujeción pasiva establecida en el artículo 52 de la Ley 788 de 2002; el supuesto que origina la solidaridad (*incumplimiento de la obligación impositiva por parte del obligado directo*), y a que los departamentos no les hayan asignado la obligación de declarar y pagar directamente el impuesto al consumo por los productos que retiran de fábrica para distribuir, pues en tal caso el distribuidor sería un sustituto y no un responsable solidario. El distribuidor también tiene la calidad de sujeto pasivo a título de responsable directo obligado a cumplir la obligación sustancial de pago, cuando contraviene la obligación establecida en el artículo 220 de la Ley 223 de 1995, modificando unilateralmente el destino de los productos sin informar de ello al productor o importador. Siguiendo la regla general, ese tipo de responsabilidad directa se reputa subsidiaria, porque la ley no le dio otro alcance especial. De todas maneras la obligación sustancial de pago que adquieren los distribuidores en ese evento excepcional no desplaza definitivamente al productor y/o importador como deudor principal llamado a cumplir el deber formal de declarar y de corregir lo relacionado con el cambio de destino [...]

FUENTE FORMAL: LEY 223 DE 1995 - ARTICULO 203

IMPUESTO AL CONSUMO - En él opera fenómeno de traslación / TRASLACION DEL IMPUESTO - De acuerdo con su clase pueden dar lugar a la existencia de dos contribuyentes: de iure o deudor legal o de facto / CONTRIBUYENTE DE DERECHO DEL IMPUESTO AL CONSUMO - Traslada su carga económica al consumidor final del producto, quien lo asume vía precio y decide si lo consume o no

Vistos los casos en que el distribuidor resulta obligado frente al pago del impuesto al consumo y teniendo claro que ante su naturaleza monofásica quien al final lo asume es el consumidor final, es importante puntualizar, como en su momento lo hizo la sentencia C-197 de 1997 y se precisó líneas atrás, que en dicho gravamen opera el fenómeno de traslación del impuesto, según el cual, los impuestos, de acuerdo con su clase, pueden dar lugar a la existencia de dos contribuyentes, uno

que es el denominado contribuyente *de iure* o deudor legal, y otro que es el contribuyente *de facto* o destinatario económico del gravamen. En ese entendido, los sujetos pasivos a quienes el legislador identificó como contribuyentes de derecho, trasladan su carga económica al consumidor final del producto, quien lo asume vía precio de venta y decide si opta por consumirlo. Desde ese punto de vista, el distribuidor pagaría el impuesto al consumo al momento de adquirir el producto al proveedor que lo produce, y recuperaría ese valor de manos de quienes lo compran.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., veintiocho (28) de agosto de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 25000-23-27-000-2010-00129-01(19350)

Actor: REPRESENTACIONES CONTINENTAL S. A.

Demandado: EL DISTRITO CAPITAL

FALLO

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 19 de agosto de 2011, por la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca decidió la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada contra los actos administrativos que liquidaron el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros a cargo de la demandante y a favor del Distrito Capital, por los bimestres 2 a 6 de los años 2006 y 2007.

Dicho fallo dispuso:

“DECLÁRASE la nulidad parcial de las Resoluciones N^{os}. 90DDI001074, 1289DDI475769 y DDI010310 de 10 de febrero de 200^o (sic), 21 de diciembre de 2009 y 26 de febrero de 2010, respectivamente, proferidas por la SUBDIRECCIÓN DE IMPUESTOS A LA PRODUCCIÓN Y AL CONSUMO DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho DECLÁRESE (sic) que la sociedad accionante está obligada por concepto de

ICA por los bimestres 2, 3, 4, 5 y 6 de los años 2006 y 2007 la suma establecida (sic) en la liquidación realizada por el Tribunal.

(...)"

ANTECEDENTES

REPRESENTACIONES CONTINENTAL S. A. es una sociedad dedicada a la comercialización, venta de licores y productos de consumo masivo como cigarrillos, fósforos, agua, bebidas energizantes, jabones, margarinas y aceites.

Por el ejercicio de tales actividades en jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, la empresa mencionada presentó declaraciones de impuesto de industria y comercio correspondiente a los bimestres 2° a 6° de los años 2006 y 2007.

En desarrollo de los programas "Contribuyentes Grandes ICA 2006" y "Control, comercio, cigarrillos, cervezas y licores 2007", la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos ordenó iniciar investigación tributaria respecto de los periodos declarados.

En el curso de esas investigaciones se practicaron diferentes cruces y verificaciones de información y visitas a las instalaciones de la contribuyente, con base en las cuales el jefe de la oficina mencionada profirió los Requerimientos Especiales N° 2008EE329184 del 11 de septiembre de 2008 y 2009EE592325 del 4 de agosto de 2009, que fueron oportuna y debidamente respondidos.

De manera similar, los requerimientos propusieron incrementar los ingresos gravables que se tuvieron en cuenta para calcular la base del impuesto declarado, con los provenientes de las ventas facturadas por concepto de licores y cigarrillos, de acuerdo con los registros de las cuentas de ingresos operacionales, no operacionales y de balance 4135, 24640520 y 24644152.

Por Resoluciones N° 90 DDI 001074 del 10 de febrero de 2009 y 1289 DDI 475769 del 21 de diciembre del mismo año, se aceptó la propuesta de modificación señalada y, en tal sentido, se expidieron liquidaciones oficiales de

revisión a las declaraciones de impuesto de industria y comercio que se comentan (bimestres 2° a 6° de los años 2006 y 2007, respectivamente).

La primera de las resoluciones mencionadas se confirmó en su integridad mediante la Resolución N° DDI 010310 del 26 de febrero de 2010, en sede del recurso de reconsideración que interpuso la contribuyente. Contra la segunda no se interpuso recurso alguno.

LA DEMANDA

REPRESENTACIONES CONTINENTAL S. A. solicitó la nulidad de las liquidaciones oficiales de revisión mencionadas y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra una de ellas. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declare que las declaraciones de impuesto de industria y comercio, respecto de los seis bimestres gravables de los años 2006 y 2007, se encuentran en firme.

Estimó violados los artículos 32 y 33 de la Ley 14 de 1983; 208 de la Ley 223 de 1995; 202 y 207 de la Ley 223 de 2008; 5° del Decreto 3070 de 1983; 32, 34 y 40 del Decreto 352 de 2002; 38, 39 y 78 del Decreto 2649 de 1993; 15 del Decreto 2650 de 1993; 23 del Decreto 2141 de 1996 y 647 del Estatuto Tributario Nacional. Como concepto de violación expuso, en síntesis:

Los impuestos al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, y al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, se consideran indirectos.

Respecto de ese tipo de impuestos opera un fenómeno económico de traslación, ajeno a la intención o a la forma legal, el cual implica ajustar o transmitir la carga tributaria de su punto de impacto (incidencia legal) a su punto de repercusión.

En las obligaciones ex lege, como las tributarias, el legislador selecciona el hecho gravado de las mismas. Para el caso del impuesto al consumo ese hecho corresponde al "consumo" mismo, independientemente de la voluntad de quienes lo realicen, así como de la de quienes distribuyan o fabriquen los productos consumidos.

Cuando el responsable paga los impuestos indirectos se extingue la obligación tributaria acreedor – deudor y se habilita al resarcimiento, de modo que quien resulta incidido en esta relación no es un contribuyente de facto sino un pagador de iure.

El responsable – fabricante sustituye al verdadero contribuyente llamado a asumir las obligaciones formales y las prestaciones legales, sin que la hacienda pueda perseguir al consumidor. El sustituido no desaparece como contribuyente si la ley lo ha designado en el hecho generador, a través de una hipótesis relativa a su propia capacidad contributiva y ajena a los factores de producción de venta.

La imputación de la obligación a un responsable o sustituto se centra en el pago y en el cumplimiento a partir de la importación o de la salida de fábrica, presupuesto de hecho distinto al de la obligación de consumo que revela al verdadero contribuyente.

El sustituto o responsable puede revelar la proporción y el valor del impuesto en su factura y llevar cuentas separadas para distinguir el ingreso para efecto del precio y para efecto de la ley tributaria. El repercutido - temporalmente el distribuidor y luego el consumidor -, están obligados a soportar el tributo porque el deudor, en calidad de responsable, debe exigirles su cuota de sacrificio para que se cumpla el fin legal y extrafiscal del tributo hasta llegar al consumidor que lo asumirá en forma definitiva.

El demandado desconoce que el impuesto que transita en la cadena, por una repercusión legal, no acrecienta los ingresos propios de los comerciantes ni proviene de la voluntad de las partes que pactan solo el precio y soportan el tributo.

Así mismo, entiende que el momento de causación “en puerta de fábrica”, para el impuesto que recae sobre el consumo de los licores o cigarrillos nacionales, descarta que otros agentes económicos entren en contacto con el tributo y lo trasladen como tributo al consumidor, pese a que las nociones de hecho generador y causación son distintas. También asume que por existir un

responsable en la etapa de producción, los demás agentes transforman el impuesto en precio.

Si bien el productor actúa en calidad de responsable, la obligación de dar no le es propia porque el contribuyente, que es el incidido, realmente es el consumidor, de modo que el tributo no grava la producción *per se*, y el responsable siempre tiene un derecho de resarcimiento contra el siguiente, (distribuidor) en la cadena de distribución, por el pago anticipado del tributo, quien, a su vez, hace lo propio con el consumidor, porque la ley le obliga a pagar el impuesto que le traslada el productor y a resarcirse del consumidor. El flujo de impuestos no engrosa los ingresos propios de los distribuidores porque, en últimas, es el recobro de un anticipo asumido temporalmente.

Dado que el impuesto al consumo fue previsto para ser trasladado al consumidor, y no para ser asumido por alguno de los intervinientes en la cadena productiva de licores o de cigarrillos, no tiene que contabilizarse como parte integrante de los ingresos brutos que conforman la base gravable del impuesto de Industria y Comercio a cargo del comercializador.

Así, el productor paga el impuesto de manera anticipada, antes de que se realice el hecho generador de consumo, y lo traslada al distribuidor quien, a su vez, puede trasladarlo al consumidor final, aunque en la factura no discrimine la porción atribuible al precio ni la que tiene su origen en el impuesto.

El valor de los impuestos al consumo debe excluirse del promedio de ingresos brutos que conforman la base gravable del impuesto de industria y comercio, porque ese valor no es contraprestación por la mercancía recibida. El impuesto integrado con el valor a cobrar al consumidor, no hace parte de los ingresos brutos del comercializador o distribuidor porque no tiene la misma naturaleza de valor de la mercancía ni corresponde a una remuneración de la actividad propia del comerciante.

Independientemente de que las normas distritales definan el momento de causación del impuesto al consumo "en puerta de fábrica" y señalen como responsable al productor, exigiendo el pago por anticipado, ese valor pagado no

constituye un costo para el distribuidor ni debe llevarse al ingreso cuando lo recupere, dado que quien paga el tributo es el consumidor.

El impuesto al consumo es una partida que por su naturaleza no debe ser incluida en la base gravable del impuesto de industria y comercio, y el hecho de que el Acuerdo 67 de 2008 del Concejo de Medellín, considere que en su jurisdicción el impuesto al consumo es un "ingreso" no implica que en realidad lo sea.

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (intérprete autorizado de las normas contables) ha autorizado la contabilización separada de los ingresos generados por el desarrollo de la actividad y del valor establecido como impuesto al consumo.

En ese sentido, el Concepto N° 25 de 2005 de dicho organismo anotó que, para el productor, el costo del producto lo constituyen los insumos, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación; y precisó que dicho costo corresponde al precio por el que se adquiere ese producto, sin incluirle el IVA ni el impuesto al consumo, por pertenecer a la categoría de impuestos indirectos.

El Concepto N° 028 de 2008 reiteró esas conclusiones, precisando que el impuesto al consumo recaudado no constituye ingreso propio sino una cuenta de balance para pagar a terceros y con destino a los fiscos departamentales, criterio reproducido en el Concepto N° 009 de 2009, que destacó el carácter indirecto del impuesto al consumo y la inviabilidad de que el impuesto trasladado se considere un ingreso para el productor o distribuidor al momento de recuperar lo que pagan por el mismo.

El manejo contable que establecen tales conceptos se ajusta a la naturaleza del impuesto recaudado en el ciclo económico y reitera la necesidad de separar contablemente lo percibido como ingresos por el desarrollo de la actividad de los distribuidores de licores y el valor generado por el pago anticipado del impuesto al consumo, permitiendo que se puedan diferenciar estos dos valores con el fin de liquidar una base gravable acorde con los ingresos reales.

De acuerdo con ese manejo, la forma más adecuada de contabilizar el impuesto al consumo es usando las cuentas 1330 "anticipos y avances" cuando se paga al productor y la cuenta 95 "otros" cuando se recupera del consumidor final.

Los ingresos corresponden a incrementos en los activos, por la obtención de pago en dinero o en especie, que generan incrementos en el patrimonio y se constituyen en la base de liquidación del impuesto de Industria y Comercio, puesto que provienen del desarrollo de las actividades industriales, comerciales o de servicios.

El gravamen al consumo que implica transferir al Estado cantidades de efectivo que no representan contraprestación alguna, sino el cumplimiento del deber ciudadano de contribuir con el financiamiento de las cargas públicas, no puede confundirse con los ingresos obtenidos por la realización de las actividades propias de la empresa. Ello fundamenta el registro separado de cuentas, máxime cuando el gravamen no forma parte de los costos de producción ni de operación de los distribuidores, porque esos valores son trasladados a los consumidores y deben ser tratados al margen de las cuentas de ingresos.

Para los efectos contables relacionados con la separación de ingresos, es indiferente que los distribuidores no facturen al consumidor el impuesto al consumo con posterioridad y que ese valor se integre con el precio de venta, debiendo registrarse contablemente en la clase 2 pasivo, grupo 24 impuestos, gravámenes y tasas, cuenta 2464 de licores, cervezas y cigarrillos. Los gravámenes recaudados deben entregarse previamente al fisco, so pena de incurrir en peculado por apropiación.

En síntesis, el impuesto al consumo pagado por el productor no debe considerarse parte de la base gravable del ICA del comercializador, porque ello lo desnaturaliza. Lo anterior, porque ese tributo grava la capacidad contributiva de quienes compran bienes y no la de quienes los producen o los venden afectados por los impuestos directos.

Como el impuesto al consumo no busca enriquecer a los agentes económicos que producen y venden, no puede recaer sobre actividades propias. Los impuestos indirectos son neutros respecto del responsable, cuyo papel es recaudar y pagar

el tributo, a diferencia de los directos en los que la capacidad contributiva gravada sí corresponde a la del contribuyente declarante, sobre sus propios ingresos o sobre cualquier otro parámetro de renta o riqueza.

Las tareas auxiliares o de colaboración con los fines estatales, relacionadas con el recaudo de tributos y su traslado al consumidor no están gravadas con ICA.

El impuesto al consumo recaudado no es un ingreso para el distribuidor, porque no incrementa su patrimonio; simplemente este lo recibe del sujeto incidido económicamente para luego trasladarlo al responsable de la declaración.

Tanto el productor como los distribuidores cumplen funciones para asegurar el recaudo del tributo. La Administración evidenció que las facturas de venta de licores y cigarrillos contienen un renglón informativo del valor del impuesto al consumo y otro en el que aparece el subtotal del precio, los cuales, una vez sumados, totalizan el valor a cobrar.

El problema que se presenta no es de indeterminación de la cuenta de impuestos ni de haber revelado un monto separado en la contabilidad, sino de divergencia en la apreciación del origen del ingreso, porque según la autoridad administrativa éste no radica en la venta sino en la ley. La confusión de la Administración sobre el tema llegó al punto de pretender aplicar normas reguladoras del impuesto a las ventas.

La actora no ha reclamado que al impuesto al consumo deba dársele un tratamiento de impuesto descontable, en aplicación analógica de las normas de IVA. El tratamiento fiscal y contable del impuesto al consumo se hizo con estricto apego a las normas especiales que lo regulan.

A la actora le correspondía acatar el artículo 23 del Decreto 2141 de 1996, discriminando dentro de su contabilidad el valor del impuesto al consumo generado, soportado económicamente por el consumidor final y entregado al responsable del impuesto.

El hecho de que, por razones de facilidad en el recaudo, el impuesto al consumo se cause con la entrega, en puerta de fábrica, no desdibuja su naturaleza de

impuesto indirecto y desplazable al consumidor final como sujeto incidido, ni releva a los intervinientes en la cadena de distribución, de las responsabilidades necesarias para el correcto recaudo. Así, el hecho de que el impuesto sea mono o plurifásico no es determinante para considerarse como un ingreso propio del distribuidor, gravable con el impuesto a las actividades mercantiles.

Aun en el caso de que el impuesto al consumo se considerara un ingreso, este no podría gravarse con el impuesto de industria y comercio, porque no proviene del desarrollo de una actividad comercial, industrial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital.

La actividad que ejerce la demandante frente al impuesto al consumo no es la de comercializar o entregar la mercancía a cambio de un precio, sino que corresponde a una actividad de colaboración con el Estado en el recaudo de impuestos.

Por motivos de eficiencia, seguridad y economía, entre otros, el legislador impuso a los intervinientes en la cadena de producción y distribución del bien gravado, la obligación de procurar su recaudo con la designación de un solo obligado a “responder” por los dineros del tributo.

Como la labor de colaborar con el recaudo de los tributos es una actividad no sujeta a gravamen, porque simplemente corresponde a una recuperación de impuestos, manejada en cuenta separada, y no a una actividad mercantil, los valores correspondientes al impuesto al consumo encajarían dentro de las exclusiones a la base gravable de ICA.

La ley permite gravar con ICA la producción, importación, distribución y venta de productos gravados con impuesto al consumo, no así liquidar el impuesto al consumo con base en otro impuesto pues, por razones de equidad, no puede haber impuesto sobre impuesto. El principio de *non bis in idem* o prohibición de doble tributación, no admite establecer tributos basados en otros gravámenes.

El impuesto que circula del consumidor al responsable, y de allí al fisco, no enriquece a ninguno de los agentes económicos que intervienen en la transacción.

La controversia entre el demandante y el demandado surge de una apreciación jurídica diferente en relación con la interpretación de las normas aplicables al caso, máxime cuando las actuaciones de la primera se respaldan en conceptos del Consejo Técnico de la Contaduría. En esa medida, la sanción impuesta por inexactitud es improcedente.

Dicha sanción opera respecto de incumplimiento de obligaciones tributarias por culpa y dolo, sea por la falta de previsión de un resultado típicamente antijurídico que pudo y debió haberse previsto al obrar, o por la intención deliberada de evadir el pago del tributo y sus correspondientes sanciones.

La sola comprobación de la situación objetiva no basta para imponer la sanción por inexactitud; se requiere que concorra el elemento subjetivo atinente a la actuación dolosa o fraudulenta del responsable, de modo que la Administración tiene que demostrar la eventual falta de razonabilidad de la interpretación que lleva a cabo el particular, así como el carácter doloso de esta interpretación, encaminada a obtener un beneficio tributario improcedente a la luz de la ley.

Ante la inexistencia de ánimo doloso o defraudatorio en el denuncia tributario del contribuyente, no puede imponerse sanción por inexactitud, menos aún cuando los hechos y cifras denunciados son verdaderos y completos, o cuando existen diferencias de criterio sobre el tratamiento contable de las partidas.

La actora ha declarado hechos ciertos y cifras completas, sin que la Administración haya probado el uso de maniobras fraudulentas (falsedad u omisión), para derivar un impuesto menor, y/o la existencia del ánimo de ocultar operaciones gravadas en las declaraciones modificadas por los actos demandados.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito Capital se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

El impuesto al consumo, de naturaleza indirecta, plurifásica y descontable tiene un tratamiento tributario y contable diferente al IVA.

El consumo no puede predicarse únicamente de la acción de ingerir la bebida, sino que implica disponer del producto ingiriéndolo, regalándolo, destruyéndolo y revendiéndolo a los comercializadores.

Los distribuidores recuperan el tributo a través del precio que paga el consumidor final o el siguiente en la cadena, porque la voluntad del legislador fue que el último de la cadena soportara económicamente el importe del impuesto. Los comercializadores que logran esa recuperación, vía precio, no soportan el gasto, sino que lo trasladan a la última persona que paga el precio del producto, sin que los que a ella anteceden, distintos del productor y del importador, se conviertan en responsables del impuesto o agentes de recaudo; ellos simplemente pagan el impuesto que luego recuperan dentro del precio cobrado por el producto o, dicho en otros términos, el consumidor termina pagando el impuesto a través del precio, como un componente más de los costos de quien vendió.

Los productores e importadores son los responsables de recaudar el tributo, de modo que la ley los refiere como sujetos pasivos de iure. Dicho gravamen es monofásico, se exige por una sola vez en el ciclo económico producción – consumo, se traslada al consumidor final mediante el precio de venta, no puede ser descontado, el sujeto activo es el municipio en el que se realiza el consumo y se causa cuando se entrega en planta o fábrica para su distribución, venta o consumo; su liquidación es una expensa necesaria, sin la cual el fabricante no puede entregarlo ni comercializarlo.

La Administración Tributaria acató íntegramente las normas que regulan el impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital, máxime en cuanto la actividad comercial que gravó integra el impuesto al consumo de licores y cigarrillos.

Según esas normas, la base gravable del impuesto de industria y comercio está integrada por los ingresos totales del contribuyente y no admite depuración por concepto diferente a las devoluciones, rebajas, descuentos, ingresos por exportaciones y por venta de activos fijos. Diferente es que dentro de esa base no puedan incluirse impuestos recaudados por el responsable de ICA, que es el productor o importador, a quien el comercializador cancela el impuesto cuando adquiere el producto.

La ley permite que los productos gravados con el impuesto al consumo puedan afectarse con el impuesto de industria y comercio y que recaiga sobre los ingresos producto de la enajenación de aquéllos, es decir, que el impuesto al consumo hace parte del ingreso para el distribuidor al momento de venderlo y, por tanto, va inmerso en la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Las deducciones, exenciones, exclusiones y no sujeciones de dicho tributo tienen consagración legal y carácter taxativo y restrictivo, de modo que no pueden extenderse a situaciones no previstas en la ley ni aplicarse por analogía.

El valor que recibe el comercializador por la venta de los productos gravados con impuesto al consumo constituye un ingreso para él, pero la parte que del mismo utiliza para pagar al productor la adquisición del producto, incluido el impuesto al consumo que lo afecta, le representa un costo o gasto necesario para la obtención de la renta que, como tal, no puede detrarse de la base gravable del ICA, dado que este se liquida sobre los ingresos brutos de los contribuyentes.

El impuesto de industria y comercio no requiere que el ingreso incremente el patrimonio, porque lo que grava es la actividad, independientemente de que genere utilidades o pérdidas.

El ingreso, para el distribuidor, es el precio de venta del producto, sin que pueda restar los costos en los que incurre para poderlo comercializar. Para el comprador de productos terminados, el pago es un mayor valor en el precio de adquisición,

porque engrosa el costo del producto en los términos del Decreto 2649 de 1993; sin ese pago no puede haber venta y compra legal de licor o cigarrillos.

El impuesto al consumo forma parte de los costos del distribuidor o comprador porque no es un impuesto trasladable. Diferente es que desde el punto de vista económico no todo ingreso enriquezca, puesto que una parte del mismo va dirigida a compensar lo pagado por impuesto al consumo; los costos y gastos asociados a la actividad gravada con ICA no pueden descontarse de su base gravable.

Los responsables del impuesto, productores e importadores, pueden registrar el impuesto al consumo como un pasivo, porque aquél da paso a una cuenta por pagar al momento de entregar el producto al comercializador o distribuidor, en cuanto constituye un recaudo para un tercero, el Estado.

Como la actora no es productora ni importadora, no es responsable del impuesto al consumo, ni puede registrarlo como un pasivo. Si el impuesto fuera trasladable y descontable, debió haberlo declarado, cobrado y pagado a favor del Estado, lo cual tampoco hizo.

La actora registró el impuesto al consumo de los productos que compró, en la cuenta 2464, como un "impuesto por pagar", disminuyendo contablemente el ingreso por ventas en el valor de un tributo que no declaró, ni disminuyó el valor de los productos comprados con el impuesto al consumo que no declaró ni pagó, porque no es responsable del mismo.

La cuenta 24 sólo debe registrar los valores liquidados por el contribuyente, con ocasión de su función legal de recaudo, función que la actora no realiza porque la normatividad del Distrito Capital no le asignó al comercializador la calidad de agente recaudador del tributo, lo cual aparejaría la liberación de la obligación para el productor, toda vez que el impuesto no puede recaudarse dos veces.

Si el comercializador no recauda el tributo, no responde por el mismo ni, menos aún, debe pagarlo.

Los ingresos por la comercialización de licores y cigarrillos llevan implícitos la recuperación de los costos, los gastos incluidos, los impuestos necesarios y el margen de utilidad, de manera que para el adquirente constituyen un mayor valor de la compra que deben registrar en la cuenta de inventarios.

El distribuidor, comercializador y consumidor final no responden ante el Estado por el gravamen, a pesar de tener la carga económica del tributo, que soportan vía precio. El impuesto sólo puede ser trasladado del productor al distribuidor y en las etapas siguientes mantiene el tratamiento de un impuesto ya causado y pagado, subsumido en el costo del producto, porque tiene carácter monofásico e instantáneo.

Al momento de la venta, el distribuidor recibe un importe total dentro del cual hay un componente económico dirigido a compensar el monto del impuesto al consumo pagado por el productor o importador.

El artículo 23 del Decreto 2141 de 1996 refiere como responsables directos del impuesto a los importadores y productores, no a los comercializadores y el tratamiento contable recomendado por el Consejo Técnico de Contaduría en la cuenta 2464, sólo se aplicaría para esos responsables.

La cuenta "anticipos" sólo registra los que tienen una contraprestación que en el caso concreto no se da. Tampoco se está pagando un impuesto adelantado, o antes de que se cause el hecho económico, como sucede con las retenciones en la fuente, que son un impuesto pagado por anticipado sobre utilidades o ganancias futuras, causado en el mismo momento en que pretende adquirirse el bien.

Como las características y la descripción del impuesto al consumo no corresponden a la definición de "anticipo", el comercializador o distribuidor debe

contabilizarlo en el rubro 1435, correspondiente a mercancías no fabricadas por la empresa.

Dicho impuesto, a diferencia del IVA, lo paga por una sola vez el distribuidor al productor o importador en bodega o en fábrica y no reconoce, sucesivamente, en cada etapa, la deducción del impuesto pagado en la etapa inmediatamente anterior.

La naturaleza de la cuenta "impuestos por pagar" es crédito; no obstante, la actora hizo en ella un registro débito con lo que incurrió en un manejo contable inapropiado, pues al pagar el impuesto al consumo al productor veda todo registro en la cuenta referida.

Los registros contables no inciden en la determinación de la base gravable del impuesto, porque las normas fiscales prevalecen sobre las contables cuando quiera que haya diferencias entre unas y otras. Por tanto, independientemente del tratamiento contable que el Consejo Técnico de Contaduría Pública le dé al impuesto al consumo para los distribuidores, para estos ese impuesto es mayor valor del costo trasladado a los consumidores, vía precio.

La sanción impuesta por inexactitud es procedente, porque la demandante incurrió en toda una cadena de desconocimientos normativos, desde considerar responsable del impuesto al distribuidor o comercializador, hasta asignar un manejo contable que rompe la naturaleza de las cuentas, sólo para excluir de la base gravable unos ingresos propios.

La libelista desconoce el carácter fiscal del costo del impuesto al consumo pagado según la ley, la doctrina nacional y local vigentes, sin que exista diferencia de criterios entre las partes, porque no existen dos normas que regulen de manera distinta el tema ni que permitan la interpretación que les da el contribuyente.

El Consejo Técnico de Contaduría no es autoridad tributaria y sus conceptos, en relación con el manejo de la cuenta “impuesto por pagar”, presuponen que el registro lo hagan los comercializadores o distribuidores.

LA SENTENCIA APELADA Y SU ACLARACIÓN

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló parcialmente los actos demandados y dispuso el respectivo restablecimiento del derecho. Tales decisiones las fundamentó como sigue, previa alusión al marco doctrinal y jurisprudencial sobre el hecho generador, el hecho imponible, la causación monofásica y el carácter indirecto del impuesto al consumo, regulado por la Ley 788 de 2002:

Quien soporta la carga del impuesto al consumo es la persona que paga por la adquisición del producto gravado y no quien lo distribuye, pues dicho tributo no grava la persona en relación con su capacidad contributiva, sino la actividad de consumo propiamente dicha, afectando un solo ciclo o etapa, sea producción, comercialización o venta.

Así, el impuesto lo paga únicamente el importador o productor, cuando entrega los licores en planta o en fábrica para su distribución, venta o consumo, y a favor del municipio donde se realiza ese consumo. Como impuesto indirecto monofásico su traslación es simplemente económica, para que la carga tributaria no sea soportada simplemente por el responsable u otro intermediario, sino por quien consume el bien.

El impuesto al consumo pagado por importadores y productores no está llamado a integrar la base gravable del impuesto de industria y comercio, porque ellos simplemente recaudan el tributo a favor del Estado, sin que éste llegue a hacer parte de sus ingresos ordinarios o extraordinarios.

Distinto es el caso de los distribuidores, calidad propia de la demandante, quien en tal condición no podía excluir o deducir del monto de los ingresos obtenidos en la

venta de dichos bienes, el valor del impuesto al consumo pagado al productor de los mismos.

Declarado y pagado el impuesto por el responsable de iure, la posterior comercialización no causa nuevamente el impuesto, sin que ello impida que el nuevo comercializador traslade el valor pagado por ese tributo como costo del mismo, en el valor del producto al momento de venderlo, incrementando el ingreso obtenido en la enajenación como un mayor valor del costo que no genera riqueza para quien lo asume.

El distribuidor es quien colma el hecho imponible del impuesto al consumo y quien debe soportar su carga económica, y para que el distribuidor pueda recuperar el gravamen que paga y que no puede facturar nuevamente a los consumidores finales, debe integrar dicho concepto al precio.

El impuesto al consumo se entiende causado cuando el producto está listo para ser distribuido y comercializado, hasta llegar al destinatario final del bien, de modo que el impuesto no llega como tal hasta el consumidor final que lo reconoce vía precio; se exige por una sola vez en todo el ciclo económico, que va desde la obtención del producto hasta su consumo, siendo el productor el único llamado a facturar y a cobrarlo, como responsable jurídico del mismo.

La actuación del distribuidor como intermediario en la cadena de comercio y no responsable del mismo, no es la de ser responsable del impuesto, sino la de cancelar al productor un monto facturado que luego traslada económicamente y recupera en la factura de venta al detallista, incluyendo la utilidad de la operación. Ese costo del impuesto no puede omitirse ni deducirse de la base impositiva del impuesto de industria y comercio.

La ley autorizó a los productores para trasladar el impuesto a los distribuidores al momento de entregarles la mercancía, sin extenderles esa facultad al momento de vender el producto a los expendedores o al público, sin perjuicio de que puedan recuperarlo por traslado indirecto, vía precio.

El consumo no es trasladable como impuesto descontable en etapas sucesivas del proceso de comercialización, por lo que puede tratarse como costo o gasto constitutivo de deducción en renta y, se repite, el consumidor final lo soporta vía precio.

Lo que el comercializador recibe del adquirente final es el precio integral del producto, correspondiente a uno de los ingresos que conforman la base para liquidar el impuesto de industria y comercio. Es decir, al momento de la venta, el comercializador recibe un importe total dentro del cual hay un componente económico dirigido a compensar el monto del impuesto al consumo pagado por el productor o importador; diferente es que no todo ese ingreso lo enriquezca, pues una parte de él se dirige a compensar lo pagado por impuesto al consumo y representa un gasto.

No es cierto que la parte del importe que no enriquece al distribuidor esté excluida del ICA, porque éste no grava la actividad de recaudo de impuestos, sino la comercialización de licores y cigarrillos, dentro de la que existe el monto de impuesto al consumo que hace parte del precio de los productos. Los ingresos brutos, sin depurar, llevan ínsito un componente destinado a recuperar las expensas realizadas para el ejercicio del objeto social o la actividad industrial, comercial o de servicios gravada.

Al perfeccionarse la venta y expedirse la factura correspondiente al consumidor final, el distribuidor recupera el valor del bien, obteniendo un ingreso bruto gravable con industria y comercio.

El impuesto al consumo, recuperado y pagado, no puede excluirse de la base gravable del ICA y ese rubro debe reportarse en el total de ingresos brutos percibidos, porque el valor de los impuestos económicamente trasladados no hacen parte de las deducciones, exenciones o no sujeciones, taxativamente señaladas en el artículo 42 del Decreto 352 de 2002.

Es legal imponer el impuesto de industria y comercio dentro de la fase de distribución de los productos gravados con el impuesto al consumo, e incluir dentro de su base el impuesto al consumo pagado, porque hace parte del precio.

Los efectos de la aplicación contable deben registrarse de manera diferente tanto para el distribuidor como para el productor y/o importador, dado que el primero no es el sujeto pasivo de la obligación, mientras que los segundos sí deben declarar o pagar el tributo.

El productor o importador es quien debe soportar el pago del impuesto, incluyéndolo en el precio de venta, como parte de su costo, igual que el precio que paga el contribuyente por el producto adquirido.

Como el tratamiento del impuesto de industria y comercio y del impuesto al consumo se consagra en normas fiscales, no se requieren interpretaciones sobre normas contables, máxime cuando las primeras se aplican de preferencia sobre las segundas.

En el *sub judice* no procede la sanción de inexactitud impuesta, porque existen errores de apreciación o diferencias de criterio respecto de la improcedencia de integrar los valores pagados por impuesto al consumo a la base gravable del impuesto de industria y comercio, pues la actuación de la parte actora se amparó en pronunciamientos del Consejo Técnico de Contadores, según los cuales, tras la interpretación de las normas fiscales, armonizada con la dinámica contable con la que se registra el impuesto al consumo que asumen los distribuidores, los ingresos netos obtenidos en la venta de licores o cigarrillos no debían incluirse en dicha base gravable.

Previa solicitud de la demandante, la sentencia anterior fue aclarada mediante providencia del 25 de noviembre de 2011, porque mientras la parte motiva de aquella señaló que la sanción impuesta era improcedente, la reliquidación que contiene la parte resolutive mantuvo su imposición.

Al respecto, el auto referido descartó toda contradicción entre la parte motiva y la resolutive, previa anotación de que la liquidación del impuesto para cada bimestre investigado está acorde con las consideraciones de la sentencia, sin que dentro de las sanciones se incluyera ningún valor como sanción por inexactitud, no obstante lo cual, y para evitar cualquier confusión generada por los cuadros que contienen dicha reliquidación, se suprimieron ciertos cuadros insertos en la misma, que reflejaban el impuesto por cada actividad económica de la actora, junto con la sanción por inexactitud calculada en los actos demandados.

LOS RECURSOS DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la sentencia, en cuanto el Tribunal analizó la solicitud de nulidad desde una óptica equivocada, porque mientras dirigió su decisión a establecer si el impuesto al consumo pagado por comercializadores de licores y cigarrillos era componente de la base gravable del impuesto de industria y comercio, el problema jurídico que involucra la demanda se contrae a establecer si aquél, el impuesto al consumo, puede considerarse ingreso retributivo de la mercancía vendida, llevarse a los ingresos propios del demandante y, consiguientemente, gravarse con los tributos que recaen sobre los mismos y sobre las actividades del comerciante.

En lo esencial, la apelante puntualizó:

El legislador quiso implantar un impuesto al consumo en el que el monto a pagar no dependa del número de agentes económicos de la cadena sino de la tasa fija establecida en la ley para recaudarse anticipadamente, en relevo de la que recaudan de un solo responsable y en una sola fase. El contribuyente propio que realiza el hecho gravado es el consumidor, gravando solamente la capacidad contributiva de quienes compran.

La sentencia C-197 de 1997 señala que en el impuesto al consumo se presenta un fenómeno de traslación, pues en realidad grava el gasto realizado por el consumidor final, que agota el producto, pero por razones de eficiencia debe

existir un deudor legal responsable del recaudo y un deudor propio que asuma la carga derivada del hecho imponible, sin pagarlo anticipadamente.

Así, el referido impuesto no grava la “fabricación” o “distribución del bien”, sino el mero consumo, y no enriquece a los agentes económicos productores, vendedores o distribuidores, quienes, por lo mismo, tampoco pueden contabilizarlo como ingreso mercantil o fiscal, ni menos gravarse con ICA en la cadena de distribución.

El hecho de que el impuesto, como directo que es, no enriquezca a quienes producen y venden, implica que tampoco puede integrar la base gravable de los ingresos propios que se derivan de sus actividades.

La naturaleza monofásica del impuesto no implica ignorar el hecho generador ni sustituirlo por la causación anticipada, cuando no ha nacido el tributo por no haberse realizado el consumo. Cuando el productor entrega el bien producido no nace la obligación tributaria sino el deber del contribuyente de pagar anticipadamente el impuesto.

El contribuyente tiene una obligación de “dar”, en tanto que el responsable asume las obligaciones de “declarar” y “pagar”.

El pago de impuestos directos constituye un costo o deducción, disminuyéndose de la base de ingresos propios en la renta; no ocurre así en los impuestos indirectos como el de ventas y el impuesto al consumo, debido al fenómeno de la repercusión jurídica al consumidor. La obligación tributaria de pagar por consumir, la asume el consumidor del producto.

El impuesto de industria y comercio no grava las actividades de gestión y colaboración con los fines del Estado, entre los que se encuentra la recaudación de tributos. Los ingresos afectados por aquél son los que se reciben por las ventas, sin lugar a traer ninguna otra partida para incrementar los realmente contabilizados.

Como impuesto indirecto cuya carga impositiva se encuentra a cargo del consumidor final, el impuesto al consumo no puede constituir un costo o gasto asumible por el productor o el distribuidor mayorista, ni tomarse como una

erogación propia determinante para fijar el precio del producto, pues el productor y los agentes de producción sólo son puentes que permiten pasar los recursos del sujeto incidido económicamente con el impuesto, consumidor final, a las arcas del sujeto activo del tributo.

Si el distribuidor sólo puede recaudar el gravamen, éste no puede constituir uno de sus ingresos ni ser hecho generador de riqueza para la demandante como distribuidora de licores, porque lo que percibe por esa actividad es simplemente recaudo tributario.

No puede darse un trato diferente a los productores y a los distribuidores, porque la ley no ha realizado distinciones sobre la cuantía misma del tributo por el que ambos responden solidariamente.

La naturaleza monofásica del impuesto al consumo, por recaudarse en su fase productiva, no se pierde por el hecho de trasladarse a cada distribuidor y de allí al consumidor final. El responsable puede consignar el impuesto sin que este se haya percibido directamente de manos del consumidor, único que paga contra entrega.

Productores, distribuidores y recaudadores actúan solidariamente como recaudadores del tributo, pues ninguno de ellos se beneficia económicamente con su cobro ni pueden tomarlo como ingreso o costo, porque obedece a un flujo dinerario surgido de la ley y no de la voluntad de los particulares.

Las tareas auxiliares de recaudar tributos y trasladarlos al consumidor no están gravadas con ICA. Los ingresos gravados con este impuesto son los obtenidos en la realización de las actividades gravadas y no los percibidos por imposición legal o deber de colaboración con los fines del Estado; es decir, la gestión pública por recaudación y traslación de impuestos al consumo no es una actividad gravada a la luz del artículo 42 del Decreto 352 de 2002, pues lo contrario negaría el concepto de ingreso como enriquecimiento.

Si por definición contable aplicable en materia tributaria, el ingreso no es tal, tampoco hay lugar a cuestionamientos sobre si son gravados o no. La norma mencionada grava los ingresos netos obtenidos por el contribuyente, es decir, la

fracción en la que se enriquece por la comercialización de licores y cigarrillos y no por la simple ejecución de esa actividad.

El principio non bis in ídem restringe la posibilidad de que el importe del impuesto al consumo se incluya en la base gravable de ICA, pues ello implicaría sustituir el gravamen sobre la actividad de comercialización de licores por otro que recae sobre el cumplimiento de la actividad legal de recaudo y pago de un tributo indirecto dirigido a afectar económicamente a un tercero.

El valor del producto está compuesto por i) el valor pagado al productor, ii) el ingreso esperado por el comercializador o margen de comercialización que sirve para enjugar gastos atribuibles a la venta y a la operación, y iii) el impuesto al consumo a recaudar que no se lleva al ingreso sino a cuentas de orden de los tributos recaudados que se amortizan contra los pagados.

Según las normas distritales, sólo puede gravarse con ICA la parte de ingresos propios que incrementen el patrimonio del responsable, esto es, el valor del producto más el margen de comercialización del productor.

En síntesis: el impuesto al consumo no constituye un ingreso para el distribuidor, porque no encaja en la definición que del mismo hace el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993, ni corresponde a ninguno de los componentes establecidos en el artículo 42 del Decreto 352 de 2002.

Lo anterior, porque los recursos o flujos que obtiene el distribuidor no proceden de una venta de bienes, prestación de servicios o ejecución de actividades, sino que se recaudan del consumidor final para luego trasladarse hasta llegar al legalmente encargado de declararlos y pagarlos por la misma cadena de distribución.

Dicho impuesto fue previsto para trasladarse al consumidor y no para que alguno de los intervinientes de la cadena productiva de licores lo asumiera, de modo que no tiene que contabilizarse como parte integrante de los ingresos brutos que conforman la base gravable del ICA.

Los verdaderos ingresos corresponden a incrementos en los activos por obtención de pagos en dinero o en especie, que incrementan el patrimonio y se constituyen

en la base de liquidación del impuesto de industria y comercio, en cuanto provienen del desarrollo de actividades industriales, comerciales y de servicios.

En contraste, los ingresos que recaudó la actora por impuesto al consumo no corresponden a una contraprestación respecto de una prestación que deba cumplir el ente privado, sino originada en el poder tributario estatal.

El impuesto al consumo, de naturaleza monofásica y trasladable como suma fija en toda la cadena, se diferencia del precio contractual privado del bien o prestación correlativa a lo que se recibe, porque dicho tributo no depende de la voluntad de las partes.

El impuesto al consumo no es un costo o gasto deducible, porque corresponde a lo que otros pagan por impuestos indirectos. El impuesto de industria y comercio, a su vez, no grava la gestión de recaudación de tributos.

La apelación del **demandado**, por su parte, se opuso a la nulidad parcial de los actos demandados porque, en su criterio, la sanción por inexactitud era plenamente aplicable, dado que no se configura la diferencia de criterios que concluyó el *a quo*.

Lo anterior, porque la interpretación legal diferente debe cimentarse en razones serias de hecho y de derecho, como resultado de un proceso hermenéutico del declarante a la luz del derecho existente para la época en que se presenta la declaración.

La carga de la prueba para demostrar la indebida interpretación de la Administración radica en el contribuyente contradictor, sin que en ningún caso pueda hablarse de diferencia de criterios cuando el declarante se abstiene de aplicar la norma clara o la aplica indebida, arbitraria o descuidadamente.

El error de derecho no exonera de responsabilidad al agente que lo comete, cuando el contribuyente deja de aplicar el precepto que es claro y expreso.

La diferencia de criterios sólo puede darse cuando en el curso de la investigación se demuestra que el contribuyente no ha incurrido en las causales legalmente consagradas para imponer sanciones por inexactitud, factor objetivo, o que no

argumentó ni probó en debida forma su particular criterio, factor subjetivo, cuando la norma que no se aplica es expresa y clara y cuando sencillamente no existe un error de derecho.

Si la Administración es reiterativa en la solución de un conflicto o ha propendido por llenar un vacío normativo, no procede la diferencia en comento.

La imposición de sanciones es un efecto natural y lógico ante el incumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente. Para que proceda la sanción por inexactitud basta con que la determinación del menor valor declarado provenga de la inobservancia de la ley, independientemente de que exista dolo o no.

La actora ajustó su base gravable a unos ingresos inferiores, en perjuicio de los ingresos tributarios de la ciudad, desconociendo el carácter de costo que tiene el impuesto al consumo pagado, así como la ley y la doctrina nacional y local vigente sobre la materia.

En el caso concreto no existen dos normas que regulen en forma distinta el tema discutido para viabilizar la interpretación hecha por la contribuyente, sin que los conceptos del Consejo Técnico de Contaduría Pública sean vinculantes, precisamente porque esa entidad no es autoridad tributaria.

Adicionalmente, la facultad del comercializador o distribuidor para manejar el impuesto, a la cual alude el concepto del referido Consejo, sólo puede entenderse bajo el supuesto legal de que el comercializador sea recaudador, lo cual no se prevé en la normatividad del Distrito Capital.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandado reiteró los argumentos de su apelación.

No se tendrán en cuenta los alegatos de conclusión que presentó **la parte actora**, porque se allegaron extemporáneamente (fls. 415 vto y 420, c. 1).

El Ministerio Público no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Provee la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales el Distrito Capital determinó el impuesto de industria y comercio a cargo de la sociedad Representaciones Continental S. A. para los bimestres 2º, 3º, 4º, 5º y 6º de los años 2006 y 2007.

En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer si el valor del impuesto al consumo respecto de los licores y cigarrillos comercializados por la actora y cobrado al comprador de los mismos, como consumidor final, constituye ingreso integrante de la base gravable del impuesto de industria y comercio declarado por la demandante para los periodos señalados, por la actividad de comercialización que ejerció en jurisdicción del Distrito Capital.

La demandante niega tal connotación debido a que el referido valor se recibe a título de recaudo de un tributo indirecto, que afecta exclusivamente al tercero consumidor y que dentro de la cadena de producción se pagó al productor e importador de los productos distribuidos. Por lo mismo, asegura que contablemente no puede tratarse como costo deducible.

A contrario sensu, la Administración estima que el sujeto pasivo del impuesto al consumo no es el consumidor final, porque sólo se causa al momento de retirar los productos para consumirlos o distribuirlos, en el caso de productos nacionales, o al momento de la importación, en el caso de productos extranjeros.

En ese sentido, se arguye que el impuesto declarado y pagado por el productor o importador no se causa por posteriores comercializaciones, independientemente de que el distribuidor traslade su valor al consumidor final en el precio del producto que vende.

Es decir, el tributo se agota cuando lo pagan los productores e importadores, y al momento en que ellos venden los productos a los distribuidores pasa a convertirse

en un mayor valor del precio de los mismos, incluíble en las facturas de venta y que no se puede contabilizar como un pasivo.

Planteado así el problema jurídico, entra la Sala a analizar los aspectos que comprende dentro del siguiente marco teórico:

DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO VIGENTE EN EL DISTRITO CAPITAL PARA LOS AÑOS 2006 Y 2007

Al tenor del artículo 32 del Decreto 352 de 2002, el impuesto de industria y comercio se genera por el ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios¹, en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá², sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

En concordancia con lo anterior, todas las personas naturales o jurídicas o las sociedades de hecho que ejerzan cualquiera de las actividades mencionadas, son sujetos pasivos del impuesto, en la medida que esa condición se encuentra exclusivamente ligada al objeto social que desarrollan dentro de la entidad municipal que reclama el tributo.

Por su parte, el artículo 42 ibídem, dispuso:

“El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período. Para determinarlos, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos.”

¹ Se entienden percibidos en el Distrito Capital, como ingresos originados en la actividad industrial, los generados en la venta de bienes producidos en el mismo, sin consideración a su lugar de destino o a la modalidad que se adopte para su comercialización.

Se entienden percibidos en el Distrito Capital, los ingresos originados en actividades comerciales o de servicios cuando no se realizan o prestan a través de un establecimiento de comercio registrado en otro municipio y que tributen en él.

Para el sector financiero, los ingresos operacionales generados por los servicios prestados a personas naturales o jurídicas, se entenderán realizados en el Distrito Capital, donde opera la principal, sucursal o agencia u oficina abierta al público. Para estos efectos, las entidades financieras deberán comunicar a la Superintendencia Bancaria el movimiento de sus operaciones discriminadas por las principales, sucursales, agencias u oficinas abiertas al público que operen en el Distrito Capital.

² Con excepción de las actividades no sujetas, previstas en el artículo 39 del Decreto 352 del 2002

Según el certificado de existencia y representación legal visible en los folios 39 a 41 del cuaderno 1, la demandante es una sociedad que se dedica a la comercialización internacional de los bienes producidos por alguno de sus socios, por la misma empresa o por terceros y, en general, a todo lo relacionado con la implantación de la actividad comercial en la adquisición, distribución, importación, exportación, transformación, distribución, reempaque, permuta de rancho, licores, productos populares, granos, cereales, materias y productos químicos para la industria o el consumo humano (fls. 39 a 41, c. 1).

Es una verdad ilustrada por diferentes actas de visita de verificación³ y comentada por las partes a lo largo del proceso judicial, que en ejercicio del objeto social mencionado, la comercializadora Representaciones Continental S. A. compró cigarrillos y licores que luego vendió facturando el respectivo impuesto al consumo, cuyo valor no registró en sus cuentas de ingreso.

De acuerdo con Conceptos del Consejo Técnico de Contaduría Pública sobre el manejo contable del impuesto al consumo de licores y la composición del costo en la compra de los mismos, para el productor y para el intermediario, la contribuyente aduce que frente al primero de ellos (el productor) el costo corresponde a los insumos, la mano de obra y los costos indirectos de fabricación, y que respecto del segundo (el intermediario) corresponde al precio de lo que adquiere sin incluir el IVA y el impuesto al consumo, por tratarse de impuestos indirectos. Bajo tal premisa, el mencionado organismo indicó que las cuentas afectadas para la contabilización serían la 2408 de impuesto a las ventas por pagar, y 2464 de licores, cervezas y cigarrillos.

El Distrito se contrapone a dicha forma de contabilización, porque desde el punto de vista estrictamente legal el impuesto al consumo no se traslada al consumidor final, sino que se agota en el momento en que el productor o importador lo paga al fisco.

³ fls. 15 y 45 del anexo 1, entre otros. Dice la primera: Con respecto al impuesto al consumo en el momento de la venta se observó como ejemplo el siguiente caso: factura anulada 5214062, el valor total de la venta es de \$737.49, tiene un renglón aparte informativo del impuesto al consumo por \$397.632 y un subtotal por \$339.864. El contribuyente lleva a la cuenta 4135 el subtotal de la factura.

En consecuencia, la autoridad tributaria considera que los valores contabilizados en la cuenta 2464 constituyen un mayor valor del costo de los licores y cigarrillos comercializados, de modo que el registro contable tuvo que hacerse en la cuenta 4135.

Llegado a este punto de argumentación, examinará la Sala la estructura legal del impuesto al consumo, en orden a establecer la naturaleza del mismo y la incidencia patrimonial que tiene para la comercializadora demandante, bajo las siguientes premisas:

DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL IMPUESTO A CONSUMO

El impuesto al consumo es uno de los tributos sobre el gasto que, a su vez, gravan tanto el consumo de toda clase de bienes – de manera general -, como el de algunos específicos – de manera especial⁴, con tarifas diferenciales para unos y otros, que corrigen la natural regresividad de los impuestos al consumo con tarifa única.

La Ley 223 de 1995 se ocupó de unificar la tipología tributaria del impuesto al consumo, que luego sufrió reformas en el aspecto cuantitativo, contenidas en Leyes como la 788 de 2002 y 1111 de 2006.

La regulación unificadora dispuso que “el consumo” de cervezas, licores, refajos, licores, aperitivos y similares, cigarrillos y tabaco elaborado es el hecho generador del tributo en comento, sin tener en cuenta que, en estricto sentido, esa expresión corresponde al elemento de la realidad que manifiesta la capacidad contributiva a partir de la cual puede describirse la acción que genera el nacimiento de la obligación tributaria sustancial.

Así, el consumo aislado, como etapa final del proceso productivo en la que el bien o servicio producido proporciona alguna utilidad al sujeto consumidor, ya sea por vía del agotamiento del bien o servicio o de su transformación en otros, corresponde al objeto imponible del hecho generador.

⁴ SAINZ DE BIJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho. Madrid. Centro de Estudios Constitucionales. 1963, tomo II, p. 384

Por su parte, la ley asocia el aspecto temporal del hecho generador a un acto anterior al “consumo”, cual es la “entrega” de los productos en fábrica o en planta para su distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo, y la “introducción al país” de los productos importados⁵, no obstante que, en sana lógica racional, el hecho generador no puede ser posterior a la causación, sino que, en lo posible, debería ser concomitante.

Bien anota la sentencia del 13 de julio de 2013 (exp. 18999), en reiteración del criterio de antaño adoptado por esta Sección sobre el aspecto mencionado⁶ y que a la fecha se mantiene: *“El consumo no es el hecho gravado porque no es la circunstancia fáctica cuyo acaecimiento genera o da nacimiento a la obligación tributaria ya que, como lo dice el artículo 204 de la Ley 223 de 1995, el tributo nace en el momento en que el productor entrega el producto en fábrica o en planta, para los licores nacionales, o en el momento en que el licor entra al país, cuando se trata de licores extranjeros. Hasta ese momento el consumo no se ha producido y de hecho es posible que se produzca o no, lo que resulta irrelevante para efectos del nacimiento de la obligación fiscal. En consecuencia, lo que la ley denomina “causación” es en realidad la descripción del hecho generador. Es decir, la entrega del producto en fábrica o en planta por parte del productor, cuando se trata de licores nacionales, o la introducción al país, cuando se trata de licores extranjeros.”*

Y es que, se insiste, la obligación tributaria sólo nace cuando se realiza el hecho generador del impuesto y la materialización del consumo en la ley colombiana no produce ese efecto. En el mismo sentido, ordenamientos foráneos, como el español, también gravan la fabricación, importación o introducción en el ámbito interno, suponiendo que legalmente el tributo se traslada a los consumidores; para ello, fabricantes e importadores deben repercutir el impuesto sobre sus clientes⁷.

⁵ En sentencia del 28 de enero de 2010, exp. 16198, relacionada con el impuesto al consumo de cigarrillos, se precisó: “el impuesto se causa cuando la mercancía sale de la fábrica con destino a una bodega, local, sucursal o similar de propiedad del mismo fabricante, ubicada en otro departamento, porque en ese evento, el productor entregó en planta los cigarrillos para su distribución o venta en el país, es decir, para fines de consumo”.

⁶ Sentencias del 3 de diciembre de 2009, exp. 16527, 28 de enero de 2010, exp. 16198, 4 de febrero de 2010 (exp. 17273) y 6 de diciembre de 2012, exp. 18965, entre otras

⁷ FERREIRO LAPATZA, José. *Los impuestos especiales, Curso de derecho Tributario, Parte especial*. Barcelona, Marcial Pons, p. 750

Ahora bien, los gravámenes de consumo selectivo operan en forma plurifásica y monofásica.

En la primera, el impuesto grava varias etapas del ciclo económico y sus diferentes fases, de modo que puede ocurrir en etapa única entre sucesivos productores; múltiple, si abarca varias etapas del mismo ciclo económico (producción primaria, manufacturera, distribución mayorista y al detal); acumulativo o en cascada, cuando impuestos de etapas anteriores se integran a la base gravable de las etapas subsiguientes; y no acumulativo, cuando se trata de un impuesto descontable en etapas posteriores y que no integra la base gravable.

Por su parte, el impuesto monofásico se genera en una única transacción dentro del ciclo económico, tanto a nivel de venta del detallista al consumidor, como a niveles anteriores a esa venta final. En términos de la doctrina, el impuesto monofásico se exige una sola vez en todo el ciclo económico, que se extiende desde la obtención del producto hasta su consumo⁸.

El impuesto al consumo regulado por la Ley 223 de 1995 es de tipo monofásico, porque grava la última etapa del ciclo económico o consumo final, dependiendo de la etapa de la cadena de producción y distribución en la que se encuentren.

En la primera etapa – la producción -, recae sobre las ventas hechas por los productores e importadores quienes, a su vez, son los responsables del impuesto; en la segunda – la distribución -, se causa únicamente en las ventas realizadas por los comerciantes mayoristas aunque ello ya no es usual; y en la tercera, el gravamen se causa únicamente en la entrega o venta efectuada por el minorista en quien indudablemente recae la responsabilidad de recaudo⁹.

⁸ PLAZAS VEGA, Mauricio. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Bogotá, Temis. 2000, p. 798

⁹ Ob. Cit. Nota 6

Dentro de esa lógica, quien realmente paga el tributo es el consumidor final, comoquiera que su valor se incluye entre el que se paga por el producto adquirido, es decir que lo asume vía precio.

Ello obedece al carácter indirecto del impuesto al consumo, indicativo de que, por facilidades de recaudación, el sujeto pasivo de la obligación tributaria no es el mismo titular del hecho gravado y de la capacidad contributiva sujeta al gravamen, sino una persona que, por su situación especial dentro de las distintas relaciones jurídicas y económicas, está en capacidad de repercutir el tributo sobre el titular de la capacidad económica que el legislador quiere gravar¹⁰.

La dinámica así vista muestra una especie de “traslación” del gravamen en sentido jurídico, como derecho del responsable ante el fisco y obligación del sujeto económico. Esa traslación diferencia a los impuestos indirectos de los directos, en los que el sujeto pasivo de la obligación tributaria coincide con el titular del hecho gravado manifestante de la capacidad económica que el legislador quiere gravar.

Así, la obligación tributaria se desplaza de la cabeza del sujeto económico naturalmente obligado al pago del tributo, a la del responsable o sustituto, de modo que lo importante es determinar quién es el obligado ante el sujeto activo llamado a responder frente al cobro del tributo¹¹, independientemente de quien soporta su carga económica (traslación económica).

Son pues distintos los obligados que participan en el tipo de traslación en comentario: el sujeto pasivo de quien se predica la capacidad económica manifestada en el hecho gravado; y el responsable o sustituto del contribuyente en quien se sustituye a ese sujeto pasivo por razones de eficiencia tributaria, en cuanto tiene una estrecha relación con la carga tributaria, en virtud de la cual se le traslada o repercute el tributo, quedando como responsable ante el fisco.

¹⁰ BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Legis. Tercera edición 2000. P. 225

¹¹ *Ibidem*.

El responsable, entonces, no titulariza la capacidad económica que la ley quiere gravar, pero ésta misma lo designa para cumplir la obligación del sujeto pasivo contribuyente que ostenta esa capacidad.

LOS OBLIGADOS POR EL IMPUESTO AL CONSUMO

Ahora bien, aunque el consumidor final es el repercutido económico con el impuesto, en él no recae la calidad de contribuyente o responsable del tributo, según lo dispone la ley.

Es así, porque, de acuerdo con los señalamientos de la Ley 223 de 1995, los contribuyentes del impuesto selectivo al consumo que allí se regula y connaturalmente deudores del mismo, son¹²:

- a) Los productores que entregan en fábrica o en planta los productos gravados para distribuirlos, venderlos, permutarlos, publicitarlos, promocionarlos, donarlos, comisionarlos o autoconsumirlos, porque ellos realizan el hecho generador del impuesto que dicha ley refiere como causación.
- b) Los importadores que ingresan dichos bienes procedentes del exterior, al territorio nacional, y que son quienes deben liquidarlo, declararlo y pagarlo, junto con la respectiva declaración de importación a favor del fondo –cuenta de productos extranjeros.
- c) Los distribuidores que responden solidariamente con los productores e importadores, bajo los supuestos que establece el artículo 203 de la Ley 223 de 1995, atinentes a la efectiva realización del hecho generador del impuesto (*entrega en fábrica de los productos para situarlos en la misma jurisdicción del departamento donde aquella se sitúa*), pero sin obviar la regla de sujeción pasiva establecida en el artículo 52 de la Ley 788 de 2002¹³; el supuesto que origina la solidaridad (*incumplimiento de la*

¹² Sobre el particular, PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto y otros. *Régimen impositivo de las entidades territoriales en Colombia*. Bogotá. Universidad Externado de Colombia. Primera reimpresión. 2012. P. 235 a 240 y 266 a 270

obligación impositiva por parte del obligado directo), y a que los departamentos no les hayan asignado la obligación de declarar y pagar directamente el impuesto al consumo por los productos que retiran de fábrica para distribuir, pues en tal caso el distribuidor sería un sustituto y no un responsable solidario.

El distribuidor también tiene la calidad de sujeto pasivo a título de responsable directo obligado a cumplir la obligación sustancial de pago, cuando contraviene la obligación establecida en el artículo 220 de la Ley 223 de 1995, modificando unilateralmente el destino de los productos sin informar de ello al productor o importador. Siguiendo la regla general, ese tipo de responsabilidad directa se reputa subsidiaria, porque la ley no le dio otro alcance especial.

De todas maneras la obligación sustancial de pago que adquieren los distribuidores en ese evento excepcional no desplaza definitivamente al productor y/o importador como deudor principal llamado a cumplir el deber formal de declarar y de corregir lo relacionado con el cambio de destino.

Las premisas anteriores no han sido indiferentes a la construcción teórica de esta Sala según la cual *“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.”*¹⁴

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

¹³ Ordena a los productores facturar, liquidar y recaudar directamente el valor del impuesto al consumo al momento de la entrega en fábrica de los productos despachados a departamentos diferentes a aquel en el que ella se sitúa

¹⁴ “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.”

causación del impuesto, el cual no es otro que el hecho generador del gravamen.¹⁵

LA INCIDENCIA DEL IMPUESTO PAGADO POR EL DISTRIBUIDOR EN SU PATRIMONIO PERSONAL

Vistos los casos en que el distribuidor resulta obligado frente al pago del impuesto al consumo y teniendo claro que ante su naturaleza monofásica quien al final lo asume es el consumidor final, es importante puntualizar, como en su momento lo hizo la sentencia C-197 de 1997 y se precisó líneas atrás, que en dicho gravamen opera el fenómeno de traslación del impuesto, según el cual, los impuestos, de acuerdo con su clase, pueden dar lugar a la existencia de dos contribuyentes, uno que es el denominado contribuyente *de iure* o deudor legal, y otro que es el contribuyente *de facto* o destinatario económico del gravamen.

En ese entendido, los sujetos pasivos a quienes el legislador identificó como contribuyentes de derecho, trasladan su carga económica al consumidor final del producto, quien lo asume vía precio de venta y decide si opta por consumirlo.

Desde ese punto de vista, el distribuidor pagaría el impuesto al consumo al momento de adquirir el producto al proveedor que lo produce, y recuperaría ese valor de manos de quienes lo compran.

A partir de esa premisa, la autoridad de impuestos distritales concibió en dicha recuperación una forma de ingreso que acrecentaba el patrimonio del distribuidor y que, por lo mismo, integraba la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Sin embargo, al referirse al manejo contable del IVA y del impuesto al consumo de licores a través de las cuentas 2464 (licores, cervezas y cigarrillos” y 4135 (ingresos operacionales como los de “comercio al por mayor y al por menor”), los

¹⁵ Sentencias del 28 de enero de 2010 (exp. 16198) y 4 de febrero del mismo año (exp. 17273).

Conceptos N° 012 de 2002 y 259 de 2005 del Consejo Técnico de la Contaduría señalaron que el costo del producto para el intermediario de licores era el precio en que los adquiría **sin incluirle el impuesto al consumo**, por tratarse de un tributo indirecto.

De acuerdo con esos conceptos, la contribuyente realizó registros separados de la compra y venta de productos en los años 2006 y 2007, y del impuesto al consumo facturado, así:

- La cuenta 14 – inventarios -, registra el precio de fábrica sin incluir el impuesto al consumo, y al momento de venderse el producto esa cuenta se acredita, debitándose la de “costo de venta” PUC 61.
- La cuenta de balance 2464 registra el impuesto al consumo pagado y trasladado al consumidor final. Esta cuenta se debita con el impuesto pagado en la adquisición de licores y cigarrillos, y se acredita cuando el impuesto se traslada al tercero.
- La cuenta 4135 registra el ingreso por el valor del precio facturado, según el principio de realización que establece el artículo 96 del Decreto 2649 de 1993.

Adicionalmente, anotó que por disposición del literal c) del artículo 194 de la Ley 223 de 1995, la Empresa de Licores de Cundinamarca, como productora y proveedora de Representaciones Continental, fijó precios para facturación tanto a nivel de fábrica (sumatoria del precio en fábrica por producto y del impuesto al consumo), como a nivel de distribuidor (sumatoria del precio base de distribuidores a terceros por producto y el impuesto al consumo).

Siguiendo la misma orientación, la autoridad técnica contable precisó en el Concepto 009 de 2009, que el impuesto al consumo constituye “un anticipo pagado, que va a ser recuperado cuando se efectúe la venta al consumidor final” y que, por lo mismo, **el distribuidor** debe registrar contablemente como un activo en la cuenta 1330 “anticipos y avances” subcuenta “otros”, ya que es un tercero y no el Estado quien recibe el dinero que posteriormente es cobrado también a otro tercero.

Según el mismo concepto, **el productor o fabricante** debe entregar el impuesto al Estado, por lo que debe tratar el impuesto contablemente como un pasivo clase 2 grupo 24 impuestos, gravámenes y tasas cuenta 2464- licores, cervezas y cigarrillos, dado que “es un pasivo que se convierte en cuenta corriente, pues por una parte es un saldo a favor del Estado y por el otro lado se recupera con la venta al distribuidor”.

Conceptos de la autoridad técnica contable como los señalados y criterios fiscales de las autoridades distritales que, en esencia, se oponen a ellos en cuanto predicen la inclusión del impuesto al consumo en la base gravable de ICA, motivaron la iniciativa legislativa plasmada en el Proyecto de Ley 122 de 2010 de la Cámara de Representantes, por el cual “*se interpretan los artículos 192 y 214 de la Ley 223 de 1995*”, y 179 del 2011 del Senado.

De ello da cuenta la exposición de motivos publicada en la Gaceta 776 del 14 de octubre de 2010¹⁶, en los que se precisa que el hecho generador de los impuestos al consumo de cervezas, sifones y refajos; licores, vinos, aperitivos y similares y de cigarrillos y tabaco elaborado es el “consumo” de tales productos, en jurisdicción de cada departamento, porque, teóricamente, tales productos afectan la salud de modo que sus consumidores son los contribuyentes naturales del impuesto, y en ello se representa el fin extrafiscal de tal tributo.

No obstante, se precisa, existen obligados especiales denominados “sujetos pasivos o responsables”, que sin ser los destinatarios de la carga económica por realizar el hecho generador de consumir, tienen una responsabilidad que los hace destinatarios de la relación jurídica tributaria en su vertiente pasiva, con la obligación de declarar y pagar.

En ese sentido, se indicó que si el legislador hubiera querido que el impuesto se generara en la producción, la importación **o la distribución** lo habría dicho directamente y no hubiera ligado el hecho generador exclusivamente al consumo en la jurisdicción de los departamentos. Sin embargo, como la relación jurídica con todos los contribuyentes consumidores es compleja, se instituye una causación

¹⁶ Páginas 1 a 3

frente a un presupuesto de hecho distinto del hecho generador que es apenas la salida de fábrica o la importación, según el caso, haciendo que el responsable participe en el hecho generador sin llegar a ser el titular de la capacidad económica que se pretende gravar.

A esa circunstancia asoció la razón para que los artículos 188, 204 y 209 de la Ley 223 de 1995 establecieran una causación anticipada para el caso de los productos nacionales, cuando “el productor los entrega en fábrica o en la planta para su distribución, venta o permuta en el país o para su publicidad, promoción, donación, comisión, o los destina al autoconsumo”; y para el caso de los productos extranjeros, cuando estos se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país.

De allí que la motivación de la ponencia para segundo debate al proyecto 026 Cámara y 158 Senado dijera: *“De igual manera se introducen algunas disposiciones para mejorar la eficiencia del régimen tributario departamental, y desde luego, coadyuvar a la superación de la crisis fiscal que afrontan estas entidades territoriales.”*, refiriéndose a la causación anticipada y la elección de los responsables.

Llegado a este punto, la exposición de motivos del proyecto que se viene comentando (122 de 2010), anotó:

“Siempre fue esa la intención del legislador y continúa siéndolo, el que la carga económica del impuesto al consumo sea a cargo del consumidor y no de los productores, ni los importadores ni los distribuidores; pero por eficiencia de recaudo, **la causación** y consecuentemente el pago por cuenta de un futuro consumo que se dé de los productos, se traslade ese impuesto hasta el consumidor, cuando se cumpla **el hecho generador; y así lo recoge el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en sus cuatro conceptos, de los años 2002, 2005, 2008 y 2009; razón por la cual se propone introducir una norma de naturaleza aclaratoria sobre los artículos 192 y 214 que son los que prohíben a los departamentos y distritos y otros entes territoriales que se grave la producción, importación, distribución y venta de los productos gravados con los impuestos al consumo con otros impuestos, tasas, sobretasas o contribuciones con excepción del impuesto de industria y comercio (sobre el ingreso más no sobre el impuesto al consumo).**”

La función de control que se entrega a los fabricantes, importadores y solidariamente a los distribuidores, junto con la responsabilidad de pago; tiene su origen en que los productos se vendían en los “estancos” o eran intervenidos y en algunos casos en régimen de monopolio. Al estanco había que acudir para la compra y ese era el momento en que se cobraba el tributo. En la actualidad, claramente, no se gravan las actividades de fabricación, importación o distribución porque no lo dice así el hecho generador. Dado que se grava el consumo; las devoluciones sin consumir, los reenvíos y los reintegros se descuentan, pero no los hurtos y, por la misma razón, se gravan los autoconsumos por el responsable.”

Y refiriéndose específicamente a la coexistencia del impuesto al consumo y el impuesto de industria y comercio, resaltó su compatibilidad en los siguientes términos:

“El impuesto al consumo es compatible con el impuesto de industria y comercio, como lo ha aclarado la jurisprudencia, puesto que éste último sí grava a los agentes económicos de la cadena de fabricación y distribución en función de sus ingresos propios, **sin incluir en la base la porción del impuesto que debe contabilizarse separadamente como tributo y no como ingreso propio del responsable.** En resumen es necesario que se autorice, expresamente, algo que existe de forma latente: la traslación en el precio de los productos gravados al consumidor que es el verdadero contribuyente incidido, pese a la causación anticipada la cual, como ya se ha dicho, es en búsqueda de eficiencia del régimen tributario departamental.

A pesar de haberse entendido así desde siempre, ahora han surgido algunas manifestaciones fiscalistas pretendiendo que el impuesto al consumo también sea base para el impuesto de industria y comercio, lo cual genera muchos contratiempos y grandes gastos innecesarios e injustos para el sector, porque el Impuesto al consumo no es base para ICA

(...)

... algunos funcionarios pretenden que el hecho generador, (arts. 186. 202 y 207) que es el consumo, se entienda al momento de salir de fábrica (cuando lo que se da al salir de fábrica es la causación, arts.188, 204 y 209) para ellos poder asumir que cuando un distribuidor compra y paga al productor o importador el impuesto al consumo (anticipadamente), ese impuesto se convierta en costo o gasto del distribuidor y por ende la venta posterior de ese distribuidor al consumidor (precio más impuesto al consumo) sería un ingreso total para el distribuidor y sería base gravable del impuesto de Industria y comercio.

Si la ley 223 hubiera querido que el hecho generador se diera en el mismo momento que la causación, no habría tenido dos artículos para cada uno y

con contenidos distintos, sino uno solo y afirmando que la causación y el hecho generador se daba inmediatamente al salir de fábrica.”

Desde esa perspectiva, se rechazó toda posibilidad de convertir el impuesto indirecto en costo o gasto por mera interpretación, sujetándola a la existencia de una norma legal que así lo dispusiera.

El razonamiento del proyecto fue claro: el hecho de que el distribuidor tenga que pagar el impuesto al consumo al productor al momento de salir los productos de fábrica, simplemente busca la eficiencia de recaudo, como lo dicen los antecedentes de la ley 223 de 1995, porque es más fácil recaudarlo de los productores, cobrándolo al distribuidor, que cobrarlo en las tiendas al consumidor.

Y con esa línea argumentativa, se concluyó *“El tema tan trajinado por la DDI de que es un impuesto monofásico no cambia absolutamente nada. La naturaleza del impuesto es la misma (indirecto) y tanto el hecho generador (consumo), como la causación (anticipada a la entrega en fábrica para los productores o al momento en que los mismos se introducen al país para los importadores) siguen siendo los mismos de la ley 223 de 1995.*

Es muy pintoresca y absurda la argumentación de que el consumo (hecho generador) se da cuando el producto sale de fábrica, no solo por lo anteriormente explicado, sino porque serían productos que tendrían dos momentos de consumo, cuando salen de fábrica y cuando se consumen y dos consumidores distintos (distribuidor y consumidor final); obviamente es un imposible, por cuanto el consumo no se puede dar si no una sola vez en un mismo producto. El legislador no dijo eso; dijo directamente en qué momento se da la causación (al salir los productos de la planta) y cuál es el hecho generador (el consumo de los productos).

LA PRUEBA DE QUE EL DISTRIBUIDOR NO CONSUMIÓ EL PRODUCTO ES SU FACTURA DE VENTA. ¿COMO HARÍA PARA VENDER UN PRODUCTO QUE YA SE CONSUMIÓ?

Luego de agotar el trámite legislativo de rigor, la iniciativa legislativa presentada dio lugar a la expedición de la Ley 1559 del 10 de julio de 2012, *“por medio de la cual se define la base gravable para efecto del impuesto de industria y comercio para productos gravados con el impuesto al consumo.”*, cuyo artículo 1° dispone:

“La base gravable para los efectos del impuesto de Industria y Comercio de los distribuidores de productos gravados con el impuesto al consumo, serán los ingresos brutos, entendiéndose por estos el valor de los ingresos por venta de los productos, además de los otros ingresos gravables que perciban, de acuerdo con las normas vigentes, sin incluir el valor de los impuestos al consumo que les sean facturados directamente por los productores o por los importadores correspondientes a la facturación del distribuidor en el mismo período.”

Si bien esta ley corresponde a un periodo posterior al fiscalizado en el sub lite, ello no impide que incida en el criterio jurídico aplicable a la presente decisión, porque el espíritu de aquella se ligó al alcance de normas anteriores al periodo mencionado (las de la Ley 223 de 1995), y en conceptos, igualmente antiguos, del órgano que por disposición de la Ley 43 de 1990 está encargado de impartir la orientación técnico- científica de la profesión de Contador público y de la investigación de los principios de Contabilidad.

Con base en ese alcance, el legislador quiso dejar en claro que desde la expedición de las normas referidas el distribuidor no realiza el hecho generador del impuesto al consumo y que su responsabilidad frente al mismo sólo responde a fines de eficacia en el recaudo, en el contexto de la traslación del tributo indirecto.

Ahora bien, contablemente, las cuentas del código 24, utilizadas en la contabilización de la accionante, son por naturaleza del pasivo y su acreditación hace surgir un rubro por pagar que en la práctica no tiene lugar en la cadena de producción y distribución de artículos gravados con impuesto al consumo, porque, en principio, el gravamen monofásico lo paga el productor en momento anterior al de la venta al consumidor final.

Sin embargo ese registro contable no hace convertir al impuesto en un ingreso para ella, porque simplemente no corresponde a una contraprestación por la

mercancía recibida, ni remunera la actividad del comerciante o incrementa su patrimonio; al final, quien recibe el impuesto es el Estado.

En últimas, el impuesto al consumo facturado no corresponde a la noción contable de ingreso del artículo 38 del Decreto 2649 de 1993¹⁷, porque no constituye la representación financiera de recursos como resultado de eventos pasados de los cuales se esperan beneficios económicos futuros para la empresa.

Como no representa ingreso, el impuesto al consumo no podía adicionarse a los gravados con ICA, con el argumento de que el valor correspondiente no estaba expresamente excluido como devolución, rebaja o descuento, ni provenía de la venta de activos fijos.

En consecuencia, no asiste razón al Distrito Capital para adicionar el impuesto al consumo a la base gravable de ICA en la actividad comercial de distribución, porque, tal como lo elucubrarón los antecedentes de la Ley 1559 de 2012 y lo precisa la Sala, dicho tributo no constituye un ingreso para los distribuidores sino una forma de repercutir o trasladar el impuesto al consumo que recae en el consumidor final, pero que los distribuidores debieron pagar previamente a los productores o importadores, como responsables del tributo.

De contera, la sanción impuesta por inexactitud queda desprovista de fundamento alguno.

Las reflexiones anteriores son suficientes para tener por desvirtuada la presunción de legalidad de los actos demandados y, en consecuencia, para disponer su nulidad, previa revocatoria de la sentencia apelada.

¹⁷ Los ingresos representan flujos de entrada de recursos que operan en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo, o combinación de ambos y que, además de aumentar el patrimonio, se devengan por la venta de bienes, la prestación de servicios o la realización de otras actividades durante un periodo.

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

1. **REVÓCASE** la sentencia del 19 de agosto de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por REPRESENTACIONES CONTINENTAL S. A., contra EL DISTRITO CAPITAL. En su lugar, se dispone:

“ANÚLANSE las Resoluciones N° 90 DDI 001074 del 10 de febrero de 2009, 1289 DDI 475769 del 21 de diciembre del mismo año y DDI 010310 del 26 de febrero de 2010.

A título de restablecimiento del derecho, se declaran en firme las declaraciones de impuesto de industria y comercio modificadas por los actos anulados, es decir, las presentadas por Representaciones Continental S. A. a favor del Distrito Capital, por los bimestres 2° a 6° de los años 2006 y 2007.”

2. Reconócese personería para actuar como apoderado del Distrito Capital, al abogado Diego Alejandro Pérez Parra, en los términos del poder visible en el folio 373 de este cuaderno.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ