

**IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO – Hecho generador, sujeto pasivo / SUJETO PASIVO – Responsable por el pago del tributo / TRANSPORTADORES Y EXPENDEDORES – Responden por el pago del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco cuando no puedan justificar la procedencia de los productos**

Las normas que regulan el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, están contenidas en la Ley 223 de 1995 que, en sus artículos 207, 208 y 209, determina el hecho generador, los sujetos pasivos y la causación del tributo. El hecho generador del tributo es el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado dentro de la jurisdicción del departamento, “independiente de las circunstancias individuales de quien ejecute el acto gravado.” La Corte Constitucional ha señalado que el impuesto al consumo es un impuesto indirecto, que recae sobre artículos superfluos, de lujo o no indispensables para el bienestar de las personas. El indicador de capacidad contributiva es el consumo del producto suntuario. 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. Los distribuidores responden solidariamente con los productores nacionales, en el caso que los Departamentos o el Distrito Capital decidan fijarles la obligación de declarar y pagar directamente el impuesto correspondiente. A su vez, los distribuidores serán los únicos responsables del pago del tributo si omiten informar el cambio de destino de los productos. Los transportadores y los expendedores al detal serán sujetos pasivos del impuesto al consumo, cuando no puedan justificar la procedencia de los productos que transportan o expenden, en el primer caso con la respectiva tornaguía y, en el segundo evento, con la factura expedida por el distribuidor.

**FUENTE FORMAL:** LEY 223 DE 1995 – ARTICULO 207 / LEY 223 DE 1995 – ARTICULO 208 / LEY 223 DE 1995 – ARTICULO 209 LEY 223 DE 1995 – ARTICULO 213 / LEY 223 DE 1995 – ARTICULO 215 / LEY 223 DE 1995 – ARTICULO 220

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre el hecho generador del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco se cita sentencia de la Corte Constitucional de 17 de abril de 1997, Rad. C- 197, M.P. Carmenza Isaza Gómez

**IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO – Causación de productos extranjeros y nacionales / LEY 223 DE 1995 ARTICULO 209 – Interpretación. Evolución jurisprudencial / IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO DE PRODUCTOS NACIONALES - Causación**

En cuanto al momento de causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, que constituye el objeto de debate en este proceso, el artículo 209 de la Ley 223 de 1995 dispuso que tratándose de productos nacionales el gravamen se causa, instantáneamente, en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo. El impuesto se causa, tratándose de productos extranjeros, cuando se introducen al país. En relación con la causación del impuesto al consumo de cigarrillos, en el caso de productos nacionales, esta Corporación se ha manifestado en ocasiones anteriores sobre el alcance del artículo 209 de la Ley 223 de 1995: Inicialmente, en Sentencia del 26 de noviembre de 1999, la Sección Cuarta declaró la nulidad

del numeral 3 del artículo 25 del Decreto 2141 de 1996, reglamentario del artículo 222 de la Ley 223 de 1995, porque consideró que la norma acusada fijaba la “introducción” del producto en la respectiva entidad territorial como momento de causación o de realización del hecho generador, contrariando la disposición superior que dispone que el gravamen se causa cuando se “entrega” el producto en fábrica o planta. Luego, mediante la Sentencia del 24 de marzo de 2000, la Sección declaró la nulidad parcial de las instrucciones para el diligenciamiento del “Formulario de declaración del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado ante los departamentos. Productos nacionales”, contenido en las Resoluciones N° 0167 de 1997 y N° 1462 de 1997, de la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda. En esta providencia se consideró ilegal que el formulario de declaración exigiera incluir “el número de unidades introducidas para consumo en el Departamento” porque, con ello, estaba desconociendo el momento de causación del impuesto y además establecía un hecho generador no previsto por el legislador: La introducción de mercancía a la entidad territorial. Aclaró que la Ley prevé que la causación “no es al momento de la entrega que hace el productor de tales bienes en planta o en fábrica, sino la entrega para los fines previstos en la ley, y que no son otros, en sentido amplio, que fines de consumo, lo que quiere decir que el impuesto se causa la momento de la entrega para fines de consumo”. Si bien esta providencia contiene algunas expresiones anfibológicas, esta Sala recientemente la ha interpretado en el sentido que el impuesto al consumo de cigarrillos, en el caso del producto nacional, se causa con la entrega que hace el productor de los bienes, en la fábrica, para fines de consumo, lo que se entiende, conforme con la ley, que ocurre cuando se entrega “para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo”

**FUENTE FORMAL:** LEY 223 DE 1995 – ARTICULO 209

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre la evolución jurisprudencia del momento de la causación del impuesto al consumo de productos nacionales y extranjeros se citan sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 26 de noviembre de 1999, Rad. 9552, M.P. Daniel Manrique Guzmán, 24 de marzo de 2000, Rad. 9607, M.P. Delio Gómez Leyva y 9 de diciembre de 2009, Rad. 16527, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

**IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO – Se causa en el momento en que el productor entregue el producto para su distribución venta o permuta en el país / ALMACENAMIENTO PROVISIONAL DE CIGARRILLOS Y TABACO – No suspende la causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco / PRODUCTOR DE CIGARRILLOS – Si distribuye su propio producto asume la responsabilidad del distribuidor**

Para que surja la obligación tributaria a cargo de los productores de cigarrillo y tabaco elaborado basta que el productor entregue el producto y que ese producto tenga el precio al que se factura a los expendedores de la capital del departamento donde esté situada la fábrica puesto que, una vez entregado, tal como lo afirmó la demandada, la finalidad de consumo va implícita en la entrega. No es necesario que se consolide la distribución, la venta, la permuta, la publicidad, la promoción, la donación, la comisión o el autoconsumo para que surja la obligación tributaria. Una interpretación en sentido contrario dejaría a discreción del contribuyente el nacimiento de la misma. El criterio actual de la Sala, expuesto en la sentencia del 9 de diciembre de 2009, exp. 16527, es que el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de producción nacional se causa instantáneamente en el momento en que el productor entrega el producto

para su distribución, venta o permuta en el país y en general cuando la mercancía sale de la fábrica para el consumo. En consecuencia, 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. El almacenamiento provisional del producto en la bodega ubicada en el Departamento de Nariño no tiene la virtud de aplazar el nacimiento de la obligación tributaria, porque desde que el producto salió de la fábrica su objetivo era la distribución y comercialización en dicho territorio. El productor no deja de serlo porque además distribuya su propio producto. Mantiene sus obligaciones tributarias como productor, sin que además deba asumir los deberes de los distribuidores.

### **TORNAGUIA – Certificado de control del impuesto al consumo de los departamentos y del distrito capital**

Existe un sistema único nacional de transporte, establecido en el artículo 197 de la Ley 223 de 1995 y reglamentado en el Decreto 3071 de 1997, el cual le permite a los departamentos y al Distrito Capital el control el impuesto al consumo, a través de las tornaguías, que son el certificado que autoriza y controla la entrada, salida y movilización de productos gravados con impuestos al consumo. Según dispone el artículo 2° del mencionado Decreto, ninguno de estos productos podrá ser retirado de fábrica o planta mientras no cuente con la respectiva tornaguía.

**FUENTE FORMAL:** LEY 223 DE 1995 – ARTICULO 197 / DECRETO 3071 DE 1997 – ARTICULO 2

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

Bogotá, D. C., Veintiocho (28) de enero de dos mil diez (2010)

**Radicación número: 52001-23-31-000-2003-01727-01(16198)**

**Actor: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A.**

**Demandando: SECRETARIA DE HACIENDA DEPARTAMENTO DE NARIÑO**

### **FALLO**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la Sentencia del 8 de septiembre de 2006, del Tribunal Administrativo de Nariño, que declaró la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° PL-14-02, del 31 de julio de 2002, a través de la cual se corrigió la declaración privada del impuesto al consumo de cigarrillos presentada por COLTABACO S.A. y la Resolución N° 3046, del 23 de septiembre del mismo año, que confirmó la anterior actuación, proferidas ambas por la Secretaría de Hacienda del Departamento de Nariño.

## **ANTECEDENTES**

La COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A., COLTABACO S.A., presentó, el 22 de enero de 2001, su declaración privada del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, correspondiente a la primera quincena de enero de 2001, en el Departamento de Nariño.

El 29 de octubre de 2001, la Secretaría de Hacienda de Nariño expidió un Emplazamiento para corregir, con el fin de que COTABACO modificara su declaración privada.

La Secretaria de Hacienda de Nariño notificó, el 2 de febrero de 2002, Requerimiento Especial, mediante el cual propuso modificar la declaración privada y planteó la liquidación de sanciones e intereses moratorios.

Posteriormente, esa misma dependencia emitió la Liquidación Oficial de Revisión N° PL – 15 – 02, del 31 de julio de 2002, la cual fue notificada el 8 de agosto de 2002, de acuerdo con lo planteado en el requerimiento especial. La entidad argumentó que no se declaró por el contribuyente, la totalidad de los despachos de fábrica con destino al Departamento de Nariño, de acuerdo con las respectivas tornaguías de movilización del producto.

COLTABACO S.A. presentó recurso de reconsideración contra la anterior Liquidación Oficial, alegando que el impuesto al consumo de cigarrillos no se causa por los despachos ni al momento de la expedición de las tornaguías, sino con las entregas con fines de consumo.

El recurso fue resuelto por la Administración mediante la Resolución N° 3046 del 23 de septiembre de 2003, confirmando en todas sus partes el acto impugnado. Esta Resolución fue notificada a la sociedad el 2 de octubre de 2003.

## **DEMANDA**

En ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, la sociedad COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A., COLTABACO S.A. solicitó declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° PL-14-02, del 31 de julio de 2002, a través de la cual se le determinó el impuesto al consumo de cigarrillos, y la Resolución N° 3046, del 23 de septiembre del mismo año, que la confirmó, proferidas ambas por la Secretaría de Hacienda Departamental de Nariño. Como restablecimiento del derecho solicitó que se declare la firmeza de la declaración privada presentada por la sociedad actora.

Citó como normas violadas los artículos 6, 83, 95 numeral 9 y 363 de la Constitución Política; 28, 1620 y 1626 del Código Civil; 174 y 175 inciso 1 del Código Contencioso Administrativo; 209, 213 y 215 de la Ley 223 de 1995; 588 inciso 3, 634, 635, 647 inciso final, 683, 712 literal e), 746 y 800 del Estatuto Tributario. Argumentó:

La declaración privada goza de presunción de veracidad, según el artículo 746 del Estatuto Tributario, la cual no fue debidamente desvirtuada.

Alegó que el artículo 209 de la Ley 223 de 1995 indica como momento de causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, la entrega de estos productos en fábrica o en planta, con fines de consumo, mediante la distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación o comisión.

Para que *“la entrega”* exista y por tanto se dé la causación del impuesto, se requiere necesariamente la presencia de dos personas, una que entrega y otra que recibe, esto es que el producto se ponga en manos de otro.

Las palabras “fábrica” y “planta” no son sinónimas. La fábrica es el establecimiento dotado de maquinaria, herramientas e instalaciones necesarias para la fabricación de ciertos objetos, u obtención de determinados productos o transformación industrial de una fuente de energía, y la planta es el conjunto de dependencias o instalaciones que conforman un negocio, oficina o establecimiento de comercio.

La ley exige que la entrega de los productos en fábrica o en planta, se haga con fines de distribución, venta, comisión, etc., es decir, que tengan como objetivo ser comercializados, de tal manera que si no se cumple con este tercer requisito, no ocurrirá la causación del impuesto.

La Secretaria de Hacienda de Nariño desconoció abiertamente el momento de causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, toda vez que consideró que el impuesto se causa cuando se movilizan con tornaguías tales productos hacia el Departamento; mientras el artículo 209 de la Ley 223 de 1995 en ninguna parte establece como momento de causación la movilización o despacho de cigarrillos y tabaco elaborado hacia las entidades territoriales. Lo anterior genera que se deba declarar un impuesto que no se ha causado, debido a que se puede dar primero la movilización que la entrega.

La demandante actúa como distribuidora de sus propios productos, por tanto no se causa el impuesto cuando las mercancías sujetas al impuesto son transportadas entre entidades territoriales donde tienen agencias o sucursales, porque todavía no han sido entregadas con fines de consumo. La agencia es una extensión del ente jurídico y por lo tanto es parte de su planta.

La Secretaria de Hacienda de Nariño violó los mandatos establecidos en los artículos 174 y 175 del Código Contencioso Administrativo, por no tener en cuenta las sentencias del 2 de noviembre de 1999 y 24 de marzo del 2000, de la Sección Cuarta del Consejo de Estado que establecen de manera clara el momento de causación del impuesto de cigarrillos y tabaco elaborado y se encuentran debidamente ejecutoriadas.

La sanción por inexactitud, impuesta por la Secretaria de Hacienda de Nariño, es improcedente, toda vez que el menor valor declarado obedece a un error proveniente de diferencias de criterio, apreciación o interpretación del derecho aplicable, que excluyen la sanción.

Teniendo en cuenta el sistema de causación del impuesto que aplica la sociedad, los tributos que el Departamento reclama fueron declarados y pagados en otros periodos, porque lo que se está reclamando dos veces la misma obligación. Por la misma razón no hay lugar a cancelar intereses de mora, pues los gravámenes ya se pagaron en periodos posteriores.

## OPOSICIÓN

El 20 de abril de 2004, en escrito que obra a folios 305 a 314 del expediente, el Departamento de Nariño contestó la demanda oponiéndose a todas las pretensiones invocadas por la parte actora.

Respondió que respetó la presunción de veracidad de las declaraciones privadas, pero la Secretaria de Hacienda de Nariño, en ejercicio de las facultades de fiscalización y revisión, encontró que el denuncia presentado por la sociedad COLTABACO S.A. era inexacto y por esa razón procedió a exigir la corrección de la misma.

La entrega de los productos en fábrica o en planta causa el impuesto al consumo de cigarrillos, por lo que no tiene razón la demandante cuando concluye que no se genera el tributo si el producto se envía a sus bodegas, agencias o sucursales.

La entrega de que trata la ley, no implica *per se*, traspaso de propiedad. En consecuencia, basta con colocar el producto fuera de la fábrica, sin que se requiera que pase a manos de un tercero diferente del propietario.

Para efectos de lo anterior citó un concepto de la Dirección de Apoyo Fiscal DAF del Ministerio de Hacienda, en el que se considera que las palabras fábrica y planta son sinónimas, pues su sentido natural y obvio así lo indica y por ello se deben tener como tales en virtud del artículo 28 del Código Civil.

Con respecto al alegado desconocimiento de unas sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, manifestó que dichas providencias no son aplicables al caso bajo estudio.

## LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Nariño, profirió la Sentencia del 8 de septiembre de 2006, mediante la cual declaró la nulidad de los actos acusados y como restablecimiento del derecho declaró la firmeza de la declaración de impuesto al consumo de cigarrillos N° 1000008 presentada el 22 de enero de 2001, por la COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A., COLTABACO S.A.

El Tribunal concluyó que no se vulneró el debido proceso, porque la Administración durante todo el procedimiento tributario, le comunicó a la contribuyente las razones para modificar la declaración y además le presentó las tornaguías que soportaban la actuación.

Consideró que el Consejo de Estado ha afirmado de manera reiterada que el impuesto al consumo de cigarrillos de producción nacional se causa con la distribución o entrega del producto para su comercialización en la jurisdicción departamental. Por ello no tiene razón la entidad demandada al fijar el momento de causación en la expedición de las tornaguías o en el despacho de fábrica.

## EL RECURSO DE APELACION

El Departamento de Nariño, impugnó la sentencia de primera instancia manifestando que, de conformidad con el artículo 209 de la Ley 223 de 1995, el

momento de causación del impuesto al consumo es cuando el productor los entrega en fábrica o en planta para distribución, venta o permuta en el país o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina autoconsumo. El hecho generador es el consumo de cigarrillos o tabaco elaborado en la jurisdicción de los departamentos.

Teniendo en cuenta que el hecho generador es el consumo y ante la imposibilidad de verificar su realización, el legislador estableció, para controlar el gravamen, un momento diferente y anterior de causación del impuesto. El nacimiento de la obligación ocurre cuando se hace la entrega en fábrica del producto, lo que hace presumir hechos posteriores indicativos de capacidad contributiva.

La demandante declaró en la primera quincena de 2001 el valor de sus ventas y no el monto entregado en su fábrica para el consumo en el Departamento de Nariño, con lo cual confundió el hecho generador con la causación del impuesto.

La demandante, por ser productora de tabaco elaborado nacional, debe causar el impuesto con la entrega de productos en su fábrica de Medellín con fines de consumo, no cuando los transfieren a los vendedores o a intermediarios.

No es cierto que el Departamento fije el momento de causación en la expedición de las tornaguías; sino que éstas amparan la movilización de cigarrillos. Al examinarlas, junto con los documentos que le sirven de base y el sistema “*infoconsumo*”, permiten determinar el tributo.

Transcribió el Concepto 0080 del 9 de agosto de 1999 de la Dirección de Apoyo Fiscal DAF del Ministerio de Hacienda para amparar sus argumentos.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

*La parte demandante* reiteró lo expuesto en la demanda y agregó que conforme a lo expuesto en sentencia del Consejo de Estado del 24 de marzo del 2000 Exp. 9607, si bien es cierto la declaración privada del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado debe contener, según el artículo 213 de la Ley 223 de 1995, la liquidación privada del gravamen correspondiente a los despachos, entregas o retiros de los productos, también los es que éstos deben haberse realizado con fines de consumo.

Por último, recordó que las tornaguías son autorizaciones para transportar mercancías gravadas con el impuesto al consumo y desde luego no pueden ser tomadas como base para la declaración y liquidación del impuesto al consumo de cigarrillos.

Una es la entrega que hace COLTABACO S.A. en su sede fabril de Medellín al transportador, en su condición de productor, y otra bien distinta, la entrega que hace al vendedor como distribuidor, causándose sólo hasta este último momento el impuesto al consumo.

*La parte demandada* se remitió a los argumentos esgrimidos en el escrito de apelación y en la contestación de la demanda.

El Ministerio Público no se pronunció en esta oportunidad.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

De acuerdo con los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, la Sala decide sobre la legalidad de los actos que modificaron la declaración del impuesto al consumo presentada por la sociedad demandante en el Departamento de Nariño, por la primera quincena del mes de enero de 2000.

De acuerdo con la discusión que se plantea, la Sala debe determinar cuál es el momento en que se causa el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de fabricación nacional.

Las normas que regulan el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, están contenidas en la Ley 223 de 1995 que, en sus artículos 207, 208 y 209, determina el hecho generador, los sujetos pasivos y la causación del tributo.

El hecho generador<sup>1</sup> del tributo es el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado dentro de la jurisdicción del departamento, *“independiente de las circunstancias individuales de quien ejecute el acto gravado.”*<sup>2</sup>

La Corte Constitucional ha señalado que el impuesto al consumo es un impuesto indirecto, que recae sobre artículos superfluos, de lujo o no indispensables para el bienestar de las personas.<sup>3</sup> El indicador de capacidad contributiva es el consumo del producto suntuario.

El legislador determinó que el consumidor final del producto no respondiera directamente ante el fisco por el gravamen, a pesar de ser quien soporta la carga económica del impuesto, sino que estableció como sujetos pasivos jurídicos del tributo a los productores y a los importadores de cigarrillos y tabaco elaborado.<sup>4</sup>

Los distribuidores responden solidariamente con los productores nacionales, en el caso que los Departamentos o el Distrito Capital decidan fijarles la obligación de declarar y pagar directamente el impuesto correspondiente.<sup>5</sup> A su vez, los distribuidores serán los únicos responsables del pago del tributo si omiten informar el cambio de destino de los productos.<sup>6</sup>

Los transportadores y los expendedores al detal serán sujetos pasivos del impuesto al consumo, cuando no puedan justificar la procedencia de los productos que transportan o expenden, en el primer caso con la respectiva tornaguía y, en el segundo evento, con la factura expedida por el distribuidor.<sup>7</sup>

En cuanto al momento de causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, que constituye el objeto de debate en este proceso, el artículo

---

<sup>1</sup> “Artículo 207. Hecho Generador. Está constituido por el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, en la jurisdicción de los departamentos.”

<sup>2</sup> Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-197 del 17 de abril de 1997, M.P. Carmenza Isaza de Gómez.

<sup>3</sup> *Ibidem*.

<sup>4</sup> “Artículo 208. Sujetos Pasivos. Son sujetos pasivos o responsables del impuesto los productores, los importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. Además, son responsables directos los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden.”

<sup>5</sup> Artículo 213 de la Ley 223 de 1995.

<sup>6</sup> Artículo 220 de la Ley 223 de 1995.

<sup>7</sup> Artículo 215 de la Ley 223 de 1995.

209 de la Ley 223 de 1995<sup>8</sup> dispuso que tratándose de productos nacionales el gravamen se causa, instantáneamente, en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo. El impuesto se causa, tratándose de productos extranjeros, cuando se introducen al país.

En relación con la causación del impuesto al consumo de cigarrillos, en el caso de productos nacionales, esta Corporación se ha manifestado en ocasiones anteriores sobre el alcance del artículo 209 de la Ley 223 de 1995:

Inicialmente, en Sentencia del 26 de noviembre de 1999,<sup>9</sup> la Sección Cuarta declaró la nulidad del numeral 3 del artículo 25 del Decreto 2141 de 1996, reglamentario del artículo 222 de la Ley 223 de 1995, porque consideró que la norma acusada fijaba la “introducción” del producto en la respectiva entidad territorial como momento de causación o de realización del hecho generador, contrariando la disposición superior que dispone que el gravamen se causa cuando se “entrega” el producto en fábrica o planta.

Luego, mediante la Sentencia del 24 de marzo de 2000, la Sección declaró la nulidad parcial de las instrucciones para el diligenciamiento del “*Formulario de declaración del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado ante los departamentos. Productos nacionales*”, contenido en las Resoluciones N° 0167 de 1997 y N° 1462 de 1997, de la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda.<sup>10</sup>

En esta providencia se consideró ilegal que el formulario de declaración exigiera incluir “*el número de unidades introducidas para consumo en el Departamento*” porque, con ello, estaba desconociendo el momento de causación del impuesto y además establecía un hecho generador no previsto por el legislador: La introducción de mercancía a la entidad territorial. Aclaró que la Ley prevé que la causación “*no es al momento de la entrega que hace el productor de tales bienes en planta o en fábrica, sino la entrega para los fines previstos en la ley, y que no son otros, en sentido amplio, que fines de consumo, lo que quiere decir que el impuesto se causa la momento de la entrega para fines de consumo*”.<sup>11</sup>

Si bien esta providencia contiene algunas expresiones anfibológicas, esta Sala recientemente la ha interpretado<sup>12</sup> en el sentido que el impuesto al consumo de cigarrillos, en el caso del producto nacional, se causa con la entrega que hace el productor de los bienes, en la fábrica, para fines de consumo, lo que se entiende,

---

<sup>8</sup> “Artículo 209. Causación. En el caso de productos nacionales, el impuesto se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo.

En el caso de productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país.”En el caso de productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país.”

<sup>9</sup> Expediente 9552, M.P. Daniel Manrique Guzmán.

<sup>10</sup> Sección Cuarta, Exp. 9607, M.P. Delio Gómez Leyva.

<sup>11</sup> *Ibidem*.

<sup>12</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 9 de diciembre de 2009, exp. 16527, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

conforme con la ley, que ocurre cuando se entrega *“para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo”*

La Corporación resolvió varios casos particulares, en los cuales el producto gravado se transportaba desde su fábrica ubicada en una jurisdicción territorial, hacia otro departamento, donde se concentraba una bodega, agencia o dependencia de la misma empresa. Entre esos casos, se resolvieron algunos entre las mismas partes que confrontan en este proceso.

En esas ocasiones,<sup>13</sup> la Sala consideró mayoritariamente que el fabricante era a su vez distribuidor del producto en el departamento de destino, por lo que el impuesto al consumo se causaba *“cuando el distribuidor, en este caso el mismo fabricante, entrega los productos a los vendedores al detal, intermediarios, mayoristas o detallistas, con fines de consumo, en la bodega donde realiza la actividad de distribución.”*

Sin embargo, el anterior criterio fue modificado por esta Sala, concluyendo que: *“para que surja la obligación tributaria a cargo de los productores de cigarrillo y tabaco elaborado basta que el productor entregue el producto y que ese producto tenga el precio al que se factura a los expendedores de la capital del departamento donde esté situada la fábrica puesto que, una vez entregado, tal como lo afirmó la demandada, la finalidad de consumo va implícita en la entrega. No es necesario que se consolide la distribución, la venta, la permuta, la publicidad, la promoción, la donación, la comisión o el autoconsumo para que surja la obligación tributaria. Una interpretación en sentido contrario dejaría a discreción del contribuyente el nacimiento de la misma”<sup>14</sup>*

El criterio actual de la Sala, expuesto en la sentencia del 9 de diciembre de 2009, exp. 16527, es que el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de producción nacional se causa instantáneamente en el momento en que el productor entrega el producto para su distribución, venta o permuta en el país y en general cuando la mercancía sale de la fábrica para el consumo.

En consecuencia, 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.

En el presente caso, el departamento de Nariño modificó la declaración de impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado presentada por la actora por la primera quincena de enero de 2000, porque el valor declarado por los productos movilizados desde Medellín y amparados con tornaguía, no correspondía con el valor declarado por ventas en el departamento.

La sociedad COLTABACO S.A. está domiciliada en Medellín, donde fabrica los cigarrillos y, por tanto, ejerce la actividad de productor. En el expediente consta

---

<sup>13</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 24 de octubre de 2007, exp. 16190, M.P. Juan Ángel Palacio, y exp. 16199, M.P. Héctor J. Romero Díaz, y del 12 de junio de 2008, exp. 16683, M.P. Héctor J. Romero Díaz.

<sup>14</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 9 de diciembre de 2009, exp. 16527, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

que el producto fue transportado hacia su bodega en Pasto, para distribuirlos desde allí con fines de consumo.

En consecuencia, se causó el impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco elaborado desde el momento en que el producto salió de la planta con los fines mencionados.

El almacenamiento provisional del producto en la bodega ubicada en el Departamento de Nariño no tiene la virtud de aplazar el nacimiento de la obligación tributaria, porque desde que el producto salió de la fábrica su objetivo era la distribución y comercialización en dicho territorio.

El productor no deja de serlo porque además distribuya su propio producto. Mantiene sus obligaciones tributarias como productor, sin que además deba asumir los deberes de los distribuidores.

Las bodegas que el demandante tenga en otros departamentos, no son una fábrica, no pueden asimilarse a ella, ni pueden entenderse como una extensión de la planta, lo que implica que la distribución del producto a través de esta sucursal o agencia no resulta relevante, porque el impuesto ya se causó desde que los cigarrillos se entregaron en la fábrica de COLTABACO S.A.

Adicionalmente, existe un sistema único nacional de transporte, establecido en el artículo 197 de la Ley 223 de 1995 y reglamentado en el Decreto 3071 de 1997, el cual le permite a los departamentos y al Distrito Capital el control el impuesto al consumo, a través de las tornaguías, que son el certificado que autoriza y controla la entrada, salida y movilización de productos gravados con impuestos al consumo. Según dispone el artículo 2° del mencionado Decreto, ninguno de estos productos podrá ser retirado de fábrica o planta mientras no cuente con la respectiva tornaguía.

Por lo anterior, resultaba ajustado a la ley, que el Departamento tomara como base del impuesto, el producto despachado en fábrica, según las tornaguías respectivas.

En cuanto a la sanción por corrección impuesta en los actos demandados, la Sala reitera que no puede ser levantada porque no existe una diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable, sino el desconocimiento de la ley.<sup>15</sup>

Tampoco prosperan los argumentos planteados por la demandante en el sentido, que los valores reclamados en este periodo por el departamento fueron declarados y pagados en otros periodos gravables, pues con fundamento en la independencia de los periodos, no es posible pronunciarse sobre aquellas quincenas que no fueron objeto de discusión en el presente proceso.

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia apelada y en su lugar, negará las pretensiones de la demanda.

Se advierte que por desintegración del quórum decisorio fueron designados dos conjuces. Posteriormente la Sala Plena del Consejo de Estado designó a los Doctores Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y William Giraldo Giraldo como consejeros de Estado de la Sección Cuarta. De conformidad con el artículo 17 del

---

<sup>15</sup> *Ibidem*.

Decreto Ley 1265 de 1970, los nuevos Magistrados desplazan a los conjuces designados.

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**

**REVÓCASE** la sentencia del 8 de septiembre de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo de Nariño. En su lugar:

**NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

**RECONÓCESE** personería al abogado DELIO GÓMEZ LEYVA como apoderado de la parte demandante.

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

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

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

