

IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES VINO Y APERITIVOS – Hecho generador / CAUSACION DEL IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES – Es la entrega del producto en fábrica o en planta / HURTO DE LICOR – No modifica el sujeto activo del impuesto al consumo de licores / LIQUIDACION Y RECAUDO DEL IMPUESTO AL CONSUMO – No se verifica cuando se distribuye y consume el licor

Si bien el hecho generador del impuesto al consumo de licores vinos, aperitivos y similares, es el “consumo” en la jurisdicción de los departamentos, el Legislador estableció la causación del impuesto en el momento en que el productor entrega los productos en fábrica o planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo. La Sala ha analizado la causación y el hecho generador del impuesto al consumo para el caso de cigarrillos y tabaco elaborado, consideraciones que bien pueden aplicarse al tributo en estudio, por tener similares características. En dicha oportunidad la Sección consideró. El criterio sobre la causación del impuesto al consumo de cigarrillos es aplicable en idéntico sentido, a la causación para el impuesto al consumo de licores, pues el momento en que surge la obligación para el pago del impuesto no es el consumo en sí mismo, sino la entrega del producto en fábrica o en planta, esto hace que los hechos se concreten antes de que se consuman efectivamente los productos, ya que no es necesario que se consolide la distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo para que surja la obligación tributaria. La demandante discute que en el caso, debido al hurto del licor, el hecho generador del tributo no se verificó en el Departamento de Risaralda sino en Antioquia, es decir, que el ente demandado no está legitimado para cobrar y recaudar el impuesto al consumo correspondiente a esos productos. La tesis expuesta por el ente demandante supone que el elemento espacial del hecho generador del impuesto no se realizó, porque el consumo no se efectuó en la respectiva jurisdicción del Departamento de Risaralda. Tal argumentación contradice la regulación legal del impuesto, por cuanto traslada la causación del tributo al momento en que se verifica efectivamente la distribución y el consumo, pero no es esa la intención del Legislador al consagrar el sistema de liquidación y recaudo del tributo.

FUENTE FORMAL: LEY 223 DE 1995 - ARTICULO 202 / LEY 223 DE 1995 - ARTICULO 203 / LEY 223 DE 1995 - ARTICULO 204 / LEY 223 DE 1995 - ARTICULO 205 / LEY 223 DE 1995 - ARTICULO 206

HURTO DE LICOR – Situación previsible que no modifica el sujeto activo del tributo / SUJETO ACTIVO DEL IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES – No se modifica por el hurto ya que es un hecho previsible / LEGALIDAD DE LA LIQUIDACION Y PAGO DEL IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES – No puede estar sometida a factores externos / IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES – Es instantáneo / CAUSACION DEL IMPUESTO AL CONSUMO – No está sometido a condición basta con la entrega del producto en planta o fábrica

Para la Sala, el hurto del licor constituye una situación previsible y que no permite modificar el sujeto activo del tributo pues, de una parte, el hecho ocurrió con posterioridad al momento en que la ley determina el surgimiento de la obligación tributaria y, de otra, recae en el ámbito de la responsabilidad del distribuidor y transportador de los productos, por lo que se trata de un hecho ajeno no solo al Departamento de Risaralda sino al ente demandante, quien facturó y recibió el pago por el valor de los licores entregados a Disconfites S.A., y en las respectivas facturas liquidó el impuesto al consumo, porque al momento de entrega de los

productos, el licor iba a ser distribuido y consumido en Risaralda, supuestos de hecho legales suficientes para la causación del tributo. Para la Sala, permitir que circunstancias externas como la que se analiza, rompan con el esquema de la causación del impuesto al consumo, abriría la posibilidad a que múltiples factores externos y posteriores a su recaudo puedan dejar en suspenso la legalidad de la liquidación y pago del tributo, amén de la dificultad probatoria que en casos como el que se analiza, implicaría demostrar que la totalidad del licor hurtado fue consumido en otra jurisdicción, situación que precisamente busca precaver la regulación de la Ley 223 de 1995. Como lo precisó la Sección, el impuesto al consumo es un impuesto instantáneo que se causa en el acto mismo de la entrega para los fines previstos en la norma, por lo que corresponde al productor liquidar y pagar el tributo en ese momento. Las disposiciones que regulan el impuesto al consumo de licores, no someten a condición alguna la causación del tributo, pues basta con la entrega del producto en planta o fábrica para los fines previstos en la norma, acto en el que se entiende implícito el consumo, para efectos de facilitar el control y recaudo del impuesto. Tampoco se prevé en el régimen legal, la posibilidad de que pueda desvirtuarse el lugar donde se realice el consumo, salvo lo dispuesto en el artículo 220 de la Ley 223 de 1995, no aplicable a la controversia entre los entes territoriales.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., veintitrés (23) de febrero de dos mil once (2011)

Radicación número: 66001-23-31-000-2006-00770-01(17687)

Actor: DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA

Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DE RISARALDA

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia del 13 de noviembre de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, que negó las súplicas de la demanda contra los actos administrativos expedidos por la Secretaría de Hacienda del Departamento de Risaralda, que rechazaron a la demandante la solicitud de devolución del saldo a favor del impuesto al consumo de vinos, licores, aperitivos y similares, correspondiente a la segunda quincena del mes de noviembre de 2004.

ANTECEDENTES

La Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia facturó a la firma Distribuidora de Confites Ltda. las sumas de \$ 17.959.130 y \$ 258.579.000, por concepto de

diferentes clases de licores para ser comercializados y distribuidos en el Departamento de Risaralda¹

El 1º de diciembre de 2004, la Dirección de Rentas de Antioquia expidió la tornaguía de movilización 05-100994, con destino a la empresa Distribuidora de Confites S.A., domiciliada en el Departamento de Risaralda², autorizando la movilización del licor que nunca llegó a su destino, pues la tractomula que lo transportaba fue atracada en el Municipio de Itagüí (Antioquia).³

El Departamento de Antioquia presentó a la Secretaría de Hacienda del Departamento de Risaralda solicitud de devolución o compensación del mayor valor pagado en la declaración del impuesto al consumo y/o participación de licores, vinos, aperitivos y similares de producción nacional, productores oficiales, correspondiente a la segunda quincena del mes de noviembre de 2004. El demandante explicó que en la declaración se incluyeron unidades de licor con destino al Departamento de Risaralda que fueron hurtadas en el Municipio de Itagüí, generándose una diferencia a favor del Departamento de Antioquia por la suma de \$187.158.888. Además pidió la aprobación del proyecto de corrección de la declaración.

Mediante Resolución 206 del 17 de noviembre de 2005, la Secretaría de Hacienda del Departamento de Risaralda negó la devolución o compensación solicitada.⁴

Interpuesto el recurso de reconsideración⁵, fue decidido mediante Resolución 091 del 15 de junio del 2006⁶ por la Dirección de Fiscalización y Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Risaralda, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

LA DEMANDA

El Departamento de Antioquia, en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 CCA, solicitó la nulidad de las Resoluciones 206 del 17 de noviembre de 2005 y 091 del 15 de junio de 2006 expedidas por la Secretaría de Hacienda del Departamento de Risaralda.

A título de restablecimiento del derecho, pidió que se ordene al Departamento de Risaralda la devolución o compensación del saldo a favor del Departamento de Antioquia por el impuesto al consumo por valor de \$187.158.888, con sus respectivos intereses moratorios o, en su defecto, debidamente indexados. Además, que para el cumplimiento de la sentencia se aplique lo establecido en el artículo 174 del C.C.A.

Citó como normas vulneradas los artículos 202 de la Ley 223 de 1995 y 84 del Código Contencioso Administrativo, cuyo concepto de violación se desarrolló así:

Los actos demandados negaron la devolución del impuesto al consumo de licores, aduciendo que cuando la mercancía es entregada en fábrica o planta, el sujeto pasivo está obligado a presentar la declaración y el pago del impuesto, independientemente de que los productos sean objeto de hurto, destrucción, pérdida, etc. Además, que los productos están amparados por las respectivas

¹ Fls. 5 y 6 c.p.

² Fls. 9 c.p.

³ Fls. 24 a 25 c.p.

⁴ Fls. 27 a 29 c.p.

⁵ Fls. 15 a 19 c.a. # 1

⁶ Fls 31 a 34 C.P.

tornaguías de movilización lo que hace presumir que la mercancía se iba a consumir en el lugar de destino.

El ente demandado confunde los conceptos de hecho generador del impuesto y de causación. Cuando la causación es anterior a la ocurrencia del hecho generador, como ocurre en los impuestos al consumo de que trata la Ley 223 de 1995, el sujeto pasivo o responsable del impuesto está en la obligación de declararlo y pagarlo, aún sin que se haya realizado el hecho generador del impuesto, cuya realización se presume por la simple ocurrencia de la causación, presunción que admite prueba en contrario, porque es el hecho generador el que genera la obligación tributaria.

El Departamento de Risaralda no puede cobrar un impuesto al consumo cuando el hecho generador no ha sucedido en su territorio, como ocurrió en este caso, porque se configuraría un enriquecimiento sin causa y se desconocería el artículo 202 de la Ley 223 de 1995, lo que a su vez genera la nulidad del acto administrativo por violación de la norma legal en que debe fundarse.

Aunque el impuesto al consumo se cause al momento de la entrega, ello no indica que se realice el hecho generador, que es el consumo, porque si bien el licor estaba destinado a consumirse en el Departamento de Risaralda, en realidad el consumo ocurrió en el Departamento de Antioquia, por situaciones imprevisibles, lo que cambió el sujeto activo sin exonerar al sujeto pasivo, como lo entiende la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en el Concepto 012 del 18 de enero de 1999.

En la resolución que decidió el recurso de reconsideración, el Departamento demandado invoca el Concepto 134 del 5 de julio de 1996 de la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el que se hace referencia al seguro que ampara la mercancía para cubrir el riesgo de pérdida del producto. En este caso, si bien el licor se encontraba asegurado, el contrato protege los intereses del distribuidor, esto es, Distribuidora Confites S.A., por lo tanto, el Departamento de Antioquia no puede reclamar ni a la compañía aseguradora ni al comercializador por el valor del impuesto al consumo pagado al Departamento de Risaralda.

En consecuencia, los actos demandados incurren en falsa motivación, porque el hecho generador que determina el origen de la obligación tributaria del impuesto al consumo no se dio en el Departamento de Risaralda, conforme al artículo 202 de la Ley 223 de 1995, según el cual, el hecho generador del mencionado tributo lo constituye el consumo de licores, vinos, aperitivos y similares en la jurisdicción de los Departamentos.

El Departamento de Risaralda no está legitimado para cobrar y recaudar el impuesto al consumo pues de todas las pruebas aportadas, resulta evidente que el consumo de ninguna manera se realizó en el ente demandado. En efecto, según la investigación adelantada por la Fiscalía Seccional, se demostró que el hurto del licor ocurrió en el Municipio de Itagüí y que se comercializó en Medellín.

El demandado no puede negar la devolución del impuesto reclamado por aspectos meramente formales, como es la presunción del hecho generador del impuesto, el cual fue claramente desvirtuado. Además debe tenerse en cuenta que la finalidad del impuesto al consumo del licor y del IVA cedido, es el de recaudar recursos para la salud pública y la educación, y que se deben invertir en la población donde se produce el consumo del licor.

LA OPOSICIÓN

El Departamento de Risaralda contestó la demanda oponiéndose a sus pretensiones. Sostiene que el hecho generador es posterior al momento de causación, el cual forzosamente requiere del pago de la declaración correspondiente, es decir que, para que el impuesto se cause, debe efectuarse la entrega del producto en planta o fábrica a cualquier título, desde ese momento surge la obligación de pago del gravamen, independientemente del destino o del hecho generador.

Entonces, entendida la causación como la dispone el artículo 204 de la Ley 223 de 1995, forzoso es concluir que el demandante confunde el hecho generador y la distribución, cuando indica que los productos hurtados fueron distribuidos en su Departamento, pues como lo señala el artículo 52 de la Ley 788 de 2002, la obligación de declarar y pagar el impuesto radica en los productores mas no en los distribuidores.

La controversia no radica en que si efectivamente los productos fueron consumidos en uno u otro Departamento, por cuanto el hecho generador no necesariamente debe ser coetáneo a la causación. Además, no tiene carácter vinculante el concepto citado del Ministerio de Hacienda, porque se refiere a la obligatoriedad de departamentalizar la mercancía, pero para el caso de productos extranjeros.

Cuando el Legislador incluyó en los impuestos al consumo un momento previo al hecho generador, buscó brindar seguridad jurídica al cumplimiento de las obligaciones de quien está en el compromiso de declarar y pagar, momento que no admite prueba en contrario. Si se aceptara el criterio del demandante, sería lo mismo que decir que la distribución y venta de licor de procedencia ilegal está permitida en el territorio nacional y que sobre esas operaciones ilegales, se pagan impuestos que recauda el respectivo Departamento.

Transcribió el concepto que el Departamento de Risaralda solicitó a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, sobre este caso particular, y concluyó que si bien no tiene carácter vinculante, de su lectura se infiere que el Departamento de Risaralda aplica debidamente la norma referida a la causación del impuesto al consumo.

En consecuencia, no existe falsa motivación, porque los actos están plenamente soportados en la Ley y fueron expedidos por funcionarios competentes. El hecho de que el licor se haya consumido en el Departamento de Antioquia no es óbice para devolver o compensar un valor que ya había sido pagado en el Departamento de Risaralda, destinatario de la mercancía hurtada. Lastimosamente para el demandante, este impuesto debe ser declarado y pagado aún sin producirse el hecho por el cual se configura, como lo señaló la Sección Primera del Consejo de Estado en la sentencia del 22 de junio de 2000, Exp. 5546, M.P. Dra. Olga Inés Navarrete Barrero.

Finalmente, planteó como excepciones a las pretensiones, las siguientes:

Ausencia de violación de normas de carácter legal: El demandante invoca disposiciones legales que presuntamente se han vulnerado pero que en realidad no han sido infringidas.

Imposibilidad de condenar al Departamento de Risaralda: Al no existir violación alguna de las normas de carácter legal y reglamentario, debe proferirse un fallo desfavorable a la demandante.

Ineptitud sustantiva de la demanda: No basta con indicar las normas violadas, sino que además debe exponerse el concepto de violación, el cual no puede estar referido a simples disertaciones argumentativas sobre tesis o conceptos no aplicables al caso concreto.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Risaralda negó las pretensiones de la demanda.

En primer término, desestimó la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda, porque el demandante presentó en el libelo los argumentos con los que controvierte la legalidad de los actos acusados. En cuanto a las excepciones de ausencia de violación de normas de carácter legal y de imposibilidad de condenar al Departamento de Risaralda, señaló que estas deben ser estudiadas con el fondo del asunto.

De las pruebas aportadas se establece que el licor por el que se pagó el impuesto al consumo objeto de la solicitud de devolución, nunca ingresó al Departamento de Risaralda, por el contrario se demostró que fueron hurtados y comercializados en el Departamento de Antioquia, como se observa en las diligencias penales adelantadas por este hecho.

El impuesto al consumo y/o participación de licores en beneficio de los departamentos se estableció como arbitrio rentístico en el artículo 336 C.P. Con base en dicho monopolio se expidió la Ley 223 de 1995, que en sus artículos 202 a 204 define claramente los conceptos de hecho generador, sujetos pasivos y causación del impuesto, en desarrollo de lo establecido en los artículos 150-12, 154 y 338 de la Carta, que le confieren al Legislador la facultad de crear los tributos y fijar sus elementos.

Los artículos 124, 125, 133 y 134 del Decreto 1222 de 1986 consagran los sujetos activo y pasivo del impuesto al consumo, así como la cesión que el Gobierno Nacional hizo a los Departamentos para recaudar el valor del tributo a cargo de las licoreras departamentales. El artículo 52 de la Ley 788 de 2002 dispone el momento en el cual los productores deben liquidar y recaudar el impuesto al consumo de los licores despachados a otros Departamentos.

De la normativa citada se establece que la obligación tributaria de la Industria Licorera de Antioquia (productor) se causó al momento de la entrega de la mercancía a la Distribuidora de Confites S.A. (distribuidor), bajo la presunción de que los citados elementos se consumirían en el departamento de Risaralda.

El Departamento de Antioquia, como productor, celebró contrato con Distribuidora de Confites S.A. para venderle diferentes licores, productos que fueron pagados por la entidad compradora con fines de consumo y que, como consecuencia de ello, generó para el productor-vendedor la obligación correlativa de facturar, liquidar y recaudar el valor del impuesto al momento de la entrega en fábrica de los productos despachados para el Departamento de Risaralda, en cuyo territorio habría de consumirse el licor que generaría ingresos para la salud y educación de su población.

Si bien la mercancía fue hurtada durante el trayecto a su destino y, por tal razón, nunca salió del departamento productor, ello no quiere decir que no se causó el impuesto, porque este debe ser liquidado y recaudado al momento de la entrega en fábrica de los productos, como lo dispone el artículo 52 de la Ley 788 de 2002, tal y como ocurrió en el presente caso.

Independientemente del hurto, el impuesto se causa una vez la mercancía sea vendida y entregada en fábrica, es decir, que con la entrega de la mercancía el comprador finiquita el contrato, por tal razón, no hay lugar a la devolución del valor solicitado por el demandante.

Por su parte, la empresa distribuidora, al pagar por una mercancía que ha de transportarse, debe prever que ésta se encuentre amparada por un seguro que cubra el riesgo de pérdida de la mercancía, por lo que cualquier riesgo que corra debe ser asumido por la entidad dueña de la mercancía y proceder a hacer la reclamación a la compañía aseguradora, como efectivamente se hizo a Colseguros S.A., según obra a folio 76 c.a.

EL RECURSO DE APELACIÓN

El Departamento de Antioquia, inconforme con la decisión de primera instancia, apeló la decisión.

Señala que, de conformidad con el artículo 202 de la Ley 223 de 1995, el hecho generador del impuesto al consumo está constituido por el consumo, sin embargo, como los indicadores del hecho son difíciles de determinar, el legislador fijó el hecho generador con la causación del impuesto, creando una ficción legal consistente en asimilar que el consumo se causa cuando se realiza la entrega por parte del productor del licor en fábrica.

Es la causación, el momento en el que surge o se consolida la obligación tributaria y, por tanto, la obligación del sujeto pasivo de liquidar y pagar el tributo y del sujeto activo de exigir el pago.

Entonces, si bien el licor estaba destinado a consumirse en el Departamento de Risaralda, en realidad su consumió en el Departamento de Antioquia, por situaciones imprevistas, lo que cambió el sujeto activo del impuesto, como lo entiende la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el Concepto 12 del 18 de enero de 1999.

De otra parte, aunque el licor estaba asegurado, el contrato de seguro protege los intereses del distribuidor, pues la relación contractual es entre la aseguradora y Disconfites S.A., por lo que el Departamento de Antioquia no puede reclamar la devolución ni a la compañía aseguradora ni al comercializador de los productos en el Departamento de Risaralda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada. Con base en los artículos 202, 203, 204 y 213 de la Ley 223 de 1995, concluye que es evidente que la causación del tributo al consumo de licores es previa a la realización material del hecho generador. No obstante, es claro que el fenómeno de la causación se liga con la exigibilidad legal del tributo, es decir, con el momento a partir del cual se hacen exigibles las obligaciones tributarias de liquidar, declarar y pagar el impuesto al consumo.

Esta regulación tiene su explicación lógica y obedece a la imposibilidad de establecer con certeza el momento en que se realiza el acto material del *consumo* del producto, que sería, en principio, el hecho generador del tributo.

De acuerdo con el significado del concepto de "consumo" que trae el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, el consumo de licor como fuente de la obligación del impuesto sólo se daría en el momento en que alguien bebiera o consumiera el licor. Así, ni siquiera en la compra con la intención de beber se realizaría el hecho generador, pues aún no ha sido objeto de consumo.

Para darle un sentido razonable a la intención del Legislador, es preciso entender que las personas adquieren los bienes para destinarlos a su uso normal y natural, pero si ello no ocurre, tales hechos pierden relevancia para la Administración Tributaria, habida cuenta de la imposibilidad de su verificación en un determinado tiempo y lugar; *a contrario sensu*, toma relevancia para la causación, la destinación de los elementos de consumo al momento de su adquisición.

Entonces, el Legislador, en ejercicio de su facultad de configuración y estructuración de los tributos, recurrió a la figura de la causación para fijar un momento en el que se originan y hacen exigibles las obligaciones tributarias, esa figura es un instrumento para facilitar el control, mediante la declaración liquidación y pago de los correspondientes gravámenes.

El momento de la causación de los impuestos al consumo, no exige coincidencia con la ocurrencia del hecho generador, sin embargo se presume que con la adquisición del producto, se presentará en el futuro su consumo, evento en el que se dará cumplimiento al hecho generador.

En este caso, el impuesto se causó en el momento en que el productor los entregó en fábrica con destino al Departamento de Risaralda, para lo cual expidió las facturas y la tornaguía de movilización, por lo que es claro que el tributo fue debidamente causado y pagado y no hay lugar a su devolución.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde determinar la legalidad de los actos administrativos acusados, en los que la Secretaría de Hacienda del Departamento de Risaralda rechazó la solicitud presentada por la demandante, para obtener la devolución parcial del valor pagado por concepto de impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares en la segunda quincena del mes de noviembre de 2004.

El Departamento demandante ha sostenido que si bien el licor por el que se declaró y pagó el respectivo impuesto a favor del demandado estaba destinado a consumirse en el Departamento de Risaralda, en realidad se consumió en jurisdicción del Departamento de Antioquia, por el hurto de los productos mientras se transportaban a su destino, situación que lo convierte en el sujeto activo del tributo.

Los artículos 202 a 206 de la Ley 223 de 1995 regulan el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares. En estas disposiciones se señala el hecho generador, sujetos pasivos, causación, base gravable y tarifas del tributo.

Para efectos de lo que se discute en el caso, resulta pertinente transcribir los artículos 202 a 204 de la citada Ley, que disponen:

ARTÍCULO 202. HECHO GENERADOR. Está constituido por el **consumo** de licores, vinos, aperitivos, y similares, en la jurisdicción de los departamentos.

ARTÍCULO 203. 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.

ARTÍCULO 204. 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.**

(...) (Negrillas fuera de texto).

De la anterior regulación legal, se advierte que, si bien el *hecho generador* del impuesto al consumo de licores vinos, aperitivos y similares, es el “consumo” en la jurisdicción de los departamentos, el Legislador estableció la *causación* del impuesto en el momento en que el productor entrega los productos en fábrica o planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo.

La Sala ha analizado la causación y el hecho generador del impuesto al consumo para el caso de cigarrillos y tabaco elaborado, consideraciones que bien pueden aplicarse al tributo en estudio, por tener similares características⁷. En dicha oportunidad la Sección consideró:

“... es claro que el legislador quiso establecer como objeto del impuesto “el consumo” de cigarrillos y tabaco elaborado, pero el hecho concreto que permite verificar el momento en que surge la obligación para el pago del impuesto no es el consumo en sí mismo, sino la entrega del producto en fábrica o en planta con miras hacia el consumo, en los términos ya explicados. Para el caso de los productos extranjeros, el hecho de donde surge la obligación tributaria (causación) es la introducción al territorio nacional de los productos extranjeros. En uno y otro caso, esos hechos se concretan antes de que efectivamente se “consuman los productos”, lo que de ninguna manera deviene ilegal ni arbitrario.

[...].

Lo anterior indica 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

⁷ Estas consideraciones también fueron aplicadas por la Sala en la sentencia de 28 de junio de 2010, Exp. 14858, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, al estudiar una controversia sobre impuesto al consumo de vinos, licores, aperitivos y similares.

donde esté situada la fábrica⁸ 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.^{9” 10}

Como se observa, el anterior criterio es aplicable al caso, dado que, en idéntico sentido, el Legislador estableció la causación para el impuesto al consumo de licores, pues el momento en que surge la obligación para el pago del impuesto no es el consumo en sí mismo, sino la entrega del producto en fábrica o en planta, esto hace que los hechos se concreten antes de que se consuman efectivamente los productos, ya que no es necesario que se consolide la distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo para que surja la obligación tributaria¹¹.

La demandante discute que en el caso, debido al hurto del licor, el hecho generador del tributo no se verificó en el Departamento de Risaralda sino en Antioquia, es decir, que el ente demandado no está legitimado para cobrar y recaudar el impuesto al consumo correspondiente a esos productos.

La tesis expuesta por el ente demandante supone que el elemento espacial del hecho generador del impuesto no se realizó, porque el consumo no se efectuó en la respectiva jurisdicción del Departamento de Risaralda¹². Tal argumentación contradice la regulación legal del impuesto, por cuanto traslada la causación del tributo al momento en que se verifica *efectivamente* la distribución y el consumo, pero no es esa la intención del Legislador al consagrar el sistema de liquidación y recaudo del tributo¹³.

Para la Sala, el hurto del licor constituye una situación previsible¹⁴ y que no permite modificar el sujeto activo del tributo pues, de una parte, el hecho ocurrió con posterioridad al momento en que la ley determina el surgimiento de la obligación tributaria y, de otra, recae en el ámbito de la responsabilidad del distribuidor y transportador de los productos, por lo que se trata de un hecho ajeno

⁸ Ley 223 de 1995. Artículo 215. Los productores e importadores de productos gravados con impuestos al consumo de que trata este capítulo tienen las siguientes obligaciones:

d) Fijar los precios de venta al detallista y comunicarlos a las Secretarías de Hacienda Departamentales y del Distrito Capital de Santafé de Bogotá, dentro de los diez (10) días siguientes a su adopción o modificación.

⁹ En este sentido se pronunció el Consejo de Estado en sentencia del 26 de noviembre de 1999, expediente 9552, C.P. Daniel Manrique Guzmán, en la que precisó que “...la **causación** de dicho impuesto..., tiene ocurrencia “en el momento en que el productor los **entrega** (los productos) en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación (o) comisión o los destina a autoconsumo” (destacados fuera de texto)”.

¹⁰ Sentencia de 3 de diciembre de 2009, Exp. 16527, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹¹ En igual sentido, sentencia de 3 de diciembre de 2009, Exp. 16527, reiterada en la sentencia de 28 de junio de 2010, Exp. 14858, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹² El elemento material corresponde al consumo. PLAZAS VEGA, Mauricio. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Tomo II Derecho Tributario. Bogotá : TEMIS. p. 703.

¹³ En similar sentido, sentencia de 3 de diciembre de 2009, Exp. 16527, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁴ La denominada “piratería terrestre” es una “Actividad delictiva encaminada al hurto, de vehículos transportadores de carga o pasajeros, mediante la utilización de diferentes maniobras definidas como punibles por la ley penal vigente y que se realizan, ya sea durante el desplazamiento de los automotores o cuando se encuentran estacionados en algún lugar (de origen o de destino). Los hechos de piratería terrestre pueden ocurrir en lugares urbanos o rurales”. (www.policia.gov.co – glosario). Esta situación es un hecho notorio y de público conocimiento en el país (art. 177 C.P.C), que hace que no pueda ser catalogado como un caso fortuito o de fuerza mayor, pues deja de ser imprevisible e irresistible. (art. 1º de la Ley 95 de 1890).

no solo al Departamento de Risaralda sino al ente demandante, quien facturó y recibió el pago por el valor de los licores entregados a Disconfites S.A., y en las respectivas facturas liquidó el impuesto al consumo, porque al momento de entrega de los productos, el licor iba a ser distribuido y consumido en Risaralda, supuestos de hecho legales suficientes para la causación del tributo.

Para la Sala, permitir que circunstancias externas como la que se analiza, rompan con el esquema de la causación del impuesto al consumo, abriría la posibilidad a que múltiples factores externos y posteriores a su recaudo puedan dejar en suspenso la legalidad de la liquidación y pago del tributo, amén de la dificultad probatoria que en casos como el que se analiza, implicaría demostrar que la totalidad del licor hurtado fue consumido en otra jurisdicción, situación que precisamente busca precaver la regulación de la Ley 223 de 1995.

Como lo precisó la Sección, el impuesto al consumo es un impuesto instantáneo que se causa en el acto mismo de la entrega para los fines previstos en la norma, por lo que corresponde al productor liquidar y pagar el tributo en ese momento¹⁵.

Las disposiciones que regulan el impuesto al consumo de licores, no someten a condición alguna la causación del tributo, pues basta con la entrega del producto en planta o fábrica para los fines previstos en la norma, acto en el que se entiende implícito el consumo, para efectos de facilitar el control y recaudo del impuesto. Tampoco se prevé en el régimen legal, la posibilidad de que pueda desvirtuarse el lugar donde se realice el consumo, salvo lo dispuesto en el artículo 220 de la Ley 223 de 1995, no aplicable a la controversia entre los entes territoriales¹⁶.

En consecuencia, la Sala encuentra ajustados a derecho los actos demandados que rechazaron la devolución solicitada por la demandante, razón por la cual confirmará la sentencia impugnada que negó las pretensiones de la demanda.

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.

F A L L A

CONFIRMASE la sentencia de 13 de noviembre de 2008 proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda.

Reconócese personería al Doctor Víctor Javier Velásquez Gil para actuar como apoderado de la demandante, en los términos del poder que obra a folio 151.

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

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

¹⁵ Sentencia del 24 de marzo de 2000, Exp. 9607, M.P. Dr. Delio Gómez Leyva.

¹⁶ Art. 220. RESPONSABILIDAD POR CAMBIO DE DESTINO. Si el distribuidor de los productos gravados con el impuesto al consumo de que trata el presente capítulo modifica unilateralmente el destino de los mismos, deberá informarlo por escrito al productor o importador dentro de los cinco días hábiles siguientes al cambio de destino a fin de que el productor o importador realice los ajustes correspondientes en su declaración de impuesto al consumo o en su sistema contable.

En caso de que el distribuidor omita informar el cambio de destino de los productos será el único responsable por el pago del impuesto al consumo ante el departamento o el Distrito Capital de Santafé de Bogotá, en lo que a éste corresponda, en cuya jurisdicción se haya efectuado la enajenación de los productos al público.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÀRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ