

parte o de oficio, no responden a la solución de casos particulares y concretos, pues estos son discutidos en los procesos de determinación y discusión que se adelantan a los contribuyentes en donde se determina de manera particular la situación fiscal real del sujeto pasivo, por consiguiente, bajo éstos parámetros absolveremos las inquietudes que nos plantearon a continuación.

## CONSULTA

1. ¿El simple hecho del consumo de un producto denominado CERVEZA, constituye hecho generador, o por el contrario, su clasificación como ALIMENTO al tenor de lo preceptuado lo excluye del IMPUESTO AL CONSUMO, sin que exista taxativamente en la norma EXCLUSIÓN o EXENCIÓN?
2. ¿Un contribuyente realiza un contrato con una aerolínea para disponer en los aviones cervezas para el consumo durante el viaje en vuelos nacionales e internacionales, teniendo en cuenta el hecho generador y la causación establecidos en la Ley 223 de 1995 para el impuesto al consumo de cerveza es necesario establecer ¿dónde se causa el impuesto para productos extranjeros y de producción nacional?
3. Existen unos productos nacionalizados en zona franca a la que se le pago el impuesto al consumo mediante un fondo cuenta, el contribuyente necesita destruirlo, no ha tenido ningún movimiento, (no se le ha generado ninguna tornaguía) es decir, ningún ente territorial posee título para solicitar al fondo cuenta parte o todo el impuesto. A partir de la anterior situación, se pregunta:
  - Que sucede con el impuesto al consumo si se sabe que no existe devolución por cuenta de destrucción del producto?
  - Cómo se debería realizar la solicitud ante el Fondo Cuenta de los valores del impuesto al consumo pagado o en qué momento solicitar la distribución del impuesto entre los entes territoriales?

## RESPUESTA

Conviene hacer primero algunas consideraciones acerca de los llamados “*impuestos al vicio*”<sup>1</sup>, que incluyen, conforme a la Ley 223 de 1995, licores, cigarrillos y cerveza, los cuales tienen un aporte significativo, dentro del total de ingresos por vía impositiva, para las finanzas y el desarrollo de programas sociales en las jurisdicciones departamentales y del Distrito Capital de Bogotá (C.N., arts. 324 y 336)<sup>2</sup>, para luego pasar al análisis de fondo de las inquietudes formuladas.

---

## Memorando Concepto 1233

**Fecha:** 16 de marzo de 2016

**PARA:** William Bohorquez Sandoval  
Jefe Oficina de Fiscalización de Grandes Contribuyentes

**DE:** Subdirector Jurídico Tributaria

**ASUNTO:** Rad. 2016IE4620 del 01-03-16  
**Tema:** Impuestos al Consumo  
**Subtema:** Sujeción al gravamen de las cervezas clasificadas como alimentos, consumo de cervezas de producción extranjera y nacional durante el viaje y distribución im-poconsumo por productos nacionalizados en zona franca y luego destruidos.

De acuerdo con el artículo 31 del Decreto Distrital 601 de 2014, compete a este Despacho interpretar de manera general y abstracta la aplicación de las normas tributarias distritales, manteniendo la unidad doctrinal de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

Por ello, hay que indicar en primera instancia, que los conceptos emitidos por este Despacho, a solicitud de

<sup>1</sup> En un estudio elaborado para la DIAN en el año 2000, por FEDESARROLLO, intitulado “LOS IMPUESTOS A LOS LICORES EN COLOMBIA” se puntualizó que “La justificación generalmente utilizada para imponer impuestos especiales a los licores está ligada a la teoría del bienestar social. Dentro de este marco se considera que el consumo de licor produce, después de cierto nivel de consumo, una desutilidad marginal sobre el individuo que consume, imputable al deterioro de la salud que puede producir o al peligro potencial que puede exponer el individuo embriagado a otras personas de la comunidad. En este contexto, el consumo de licor se considera una externalidad negativa.

Por otra parte, la sociedad debe incurrir en unos costos sociales para evitar en lo posible los excesos de consumo de algunos individuos mediante regulaciones especiales, gastos en vigilancia y gastos en prevenir problemas o hacerle frente a los mismos (salud y seguridad social), tal como ocurre en los casos de accidente de tránsito”.

<sup>2</sup> El artículo 324 superior dispone que la ley fijará la participación que le corresponde al Distrito Capital sobre las rentas departamentales.

Por su parte, el Decreto Ley 1421 de 1993, contenido del régimen político, fiscal y administrativo especial o marco jurídico propio del Distrito Capital, formaliza la equiparación de Bogotá, a la categoría de municipio y de departamento lo que le permite establecer autónomamente el sistema tributario propio de un municipio y participar en ciertas rentas departamentales.

Por último, de conformidad con el inciso 1° del artículo 362 constitucional “Los bienes y rentas tributarias o no tributarias o provenientes de la explotación de monopolios de las entidades territoriales, son de su propiedad exclusiva y gozan de las mismas garantías que la propiedad y renta de los particulares”.

Lo primero que conviene precisar es que los recaudos por consumo de licores, cigarrillos y cerveza se originan en las ventas de productos nacionales y extranjeros y en los impuestos a la importación de éstos últimos<sup>3</sup>, destinándose a la prestación de servicios claves para la comunidad como la salud, el deporte y la educación. Durante varios años el recaudo del impuesto al consumo de productos extranjeros estuvo en manos de las Secretarías de Hacienda Departamentales y la Distrital de Bogotá, pero su administración era deficiente y la evasión del impuesto aparentemente era muy alta<sup>4</sup> lo que motivó, en el año 1995, al Congreso de la República, para crear mediante Ley 233, artículo 224<sup>5</sup>, reglamentado por el Decreto 1640 de 1996, la herramienta del Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros con la pretensión de organizar la administración de los recaudos y sus respectivas asignaciones a los entes territoriales, con lo cual se conseguiría ampliar la base gravable, controlar la evasión y la elusión, reducir el contrabando y realizar una distribución (art. 196 ejusdem) que respondiera a los volúmenes de consumo de los departamentos y del Distrito Capital.

<sup>3</sup> Los licores, cigarrillos y cervezas son sometidos en Colombia a una estructura de tributación consistente en tres modalidades de impuestos: ventas, consumo y arancel.

Los impuestos como uno de los mecanismos de financiación del Estado y sus entidades territoriales, se encuentran en diferentes formas tanto en el nivel nacional, como en el departamental y municipal o distrital, los cuales no implican una contraprestación directa para el contribuyente.

<sup>4</sup> Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo –La Federación Nacional de Departamentos y su rol en la organización del Fondo Cuenta como mecanismo para mejorar el nivel tecnológico de las rentas departamentales y combatir la evasión al contrabando y la corrupción-. Federación Nacional de Departamentos y Georgetown University, enero de 2003.

<sup>5</sup> Artículo declarado EXEQUIBLE por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-414 de 2012.

La puesta en marcha del Fondo Cuenta permitió para su primer año de operación un recaudo de \$39.368 millones, que para 1998 fue de \$60.212 millones y para 1999 de \$101.548 millones<sup>6</sup>, resultados éstos que pusieron de manifiesto que se venía presentando una gran evasión de impuestos.

<sup>6</sup> *Ibíd.*

El Consejo de Estado en sentencia calendada el 4 de febrero de 2010, Rad. No. 17273, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo, se pronunció acerca de la naturaleza del Fondo Cuenta y su función, de la siguiente manera:

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

*Los importadores al momento de la introducción de las mercancías al país declaran y pagan ante dicho fondo el impuesto al consumo de productos extranjeros y en el momento en que tales productos son introducidos a cada entidad territorial, el importador o distribuidor tiene la obligación de declararlos ante la respectiva Secretaría de Hacienda.*

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

En relación con el impuesto la naturaleza y característica del impuesto al consumo, la Honorable Corte Constitucional, en Sentencia C-197 del 17 de abril de 1997, M.P. Carmenza Isaza de Gómez, expresó:

*“... En el caso del impuesto al consumo, el hecho generador de la obligación, es, valga la repetición, el consumo de un producto específico, independiente de las circunstancias individuales de quien ejecute el acto gravado. Por tanto, se puede afirmar que es un impuesto anónimo o impersonal, sin consideración del individuo gravado.*

*La imposición de este tributo, fue objeto de grandes críticas cuando él se utilizó en distintos regímenes para gravar artículos de primera necesidad, como la leche, el pan, el trigo, incluso la carne. Sin embargo, se aceptó su conveniencia cuando con él se gravaban*

**artículos que se consideraban superfluos o de lujo, no indispensables para el bienestar del individuo. (...)** (Negritas ajenas al texto).

De presente lo anterior, pasamos a describir, a partir de la normativa vigente, el régimen de cada uno de los tributos mencionados con excepción del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, el cual no se cobra en el Distrito Capital en razón a que disposición del artículo 202 de la Ley 223 de 1995, solo se causa en las jurisdicciones departamentales, no sin antes manifestar que el Decreto Distrital 352 de 2002, es el cuerpo normativo que compila la regulación sustancial tributaria distrital, especialmente en lo relacionado con los siguientes tributos:

**Artículo 7. Impuestos distritales.** Esta compilación comprende los siguientes impuestos, que se encuentran vigentes en el Distrito Capital y son rentas de su propiedad: (...)

**f) Impuesto al consumo de cerveza, sifones y refajos.**

**g) Impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, de procedencia extranjera.**

**Parágrafo.** Se relacionan de otra parte los impuestos departamentales o nacionales, que no administra el Distrito Capital de Bogotá, respecto de los cuales es propietario de un porcentaje o participación: (...)

**b) Impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, de origen nacional. (...)** (Se resalta).

**1. El Impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos de procedencia nacional y extranjera.**

### 1.1. Marco jurídico

La normativa que autorizó este impuesto –de propiedad de la nación y su producto cedido al Distrito Capital y a los departamentos, en proporción al consumo de los productos de procedencia nacional y extranjera, en sus jurisdicciones, correspondiéndole su fiscalización, liquidación y discusión, más no su regulación, que sigue en cabeza del Congreso de la República- se encuentra contenida principalmente en las leyes 48 de 1968, 14 de 1983, 49 de 1990 y 223 d 1995, y en los decretos 1665 de 1966, 3258 de 1968 y el compilatorio 1222 de 18 de abril de 1986 (artículos 148 al 160)<sup>7</sup>, modificado por la Ley 617 de 2000, normativa compilada en el Decreto Distrital 352 de 2002, artículos 97 a 108.

<sup>7</sup> “Por el cual se expide el Código de Régimen Departamental”.

## 1.2. Elementos basilares

El tributo en cuestión grava el consumo en el territorio distrital de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, siendo su base gravable el precio de venta al detallista, de la cual no formará parte el valor de los empaques y envases. (arts. 98 y 100 del Decreto 352 de 2002) y para los productos nacionales los productores deberán señalar precios para la venta de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas a los vendedores al detal, de acuerdo con la calidad y contenido de las mismas.

Coligado con lo anterior tenemos que el Decreto 3192 del 21 de noviembre de 1983, “*por el cual se reglamenta parcialmente el Título V de la Ley 9 de 1979, en lo referente a fábricas de alcohol y bebidas alcohólicas, elaboración, hidratación, envase, distribución, exportación, importación y venta de estos productos y se establecen mecanismos de control en el territorio nacional*”, en el numeral 10 del artículo 49, modificado por el artículo 1° del Decreto 761 de 1993, define a la cerveza como “... *la bebida obtenida por fermentación alcohólica de un mosto elaborado con cebada germinada y otros cereales o azúcares, adicionado de lúpulo o su extracto natural, levadura y agua potable. Tendrá una graduación alcohólica entre 2.5 y 12 grados alcoholimétricos*”, concluyendo en su parágrafo único que “*Las cervezas con una graduación alcoholimétrica, inferior a 2.5 grados alcoholimétricos, se denominarán cervezas sin alcohol o cervezas no alcohólicas y se clasificarán como alimento*”.

La causación del impuesto se presenta para los productos nacionales destinado al consumo en el Distrito Capital, en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta, o para publicidad, promoción, donación, comisión o las destina al autoconsumo –las exportaciones no lo generan-, y para los productos extranjeros, en el momento en que se introducen al país –el tránsito por el territorio del Distrito Capital, hacia otro país, no lo causan- (arts. 98 y 99 *ibíd*).

Los sujetos pasivos o responsables del tributo son los productores, importadores y solidariamente con ellos los distribuidores. Del mismo modo, los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden. La tarifa para cervezas y sifones es de 48% (de esta tarifa 8% se destinarán a financiar la universalización en el aseguramiento, la unificación de los planes obligatorios de salud de los regímenes contributivo y subsidiado, los servicios prestados a la población pobre en lo no cubierto por subsidios a la demanda y a la población vinculada que

se atienda a través de la red hospitalaria pública) y para Mezclas y refajos de 20%. El periodo fiscal (gravable) es mensual (arts. 103, 104 y 105 D.D 352/02, Ley 223 de 1995, art. 190, modificado por el art. 1° de la Ley 1393 de julio 12 de 2010).

En relación con las obligaciones formal de declarar y sustancial de pagar, el artículo 1 de la Ley 1393 de 2010 y el artículo 105 del Decreto 352 de 2002 dispones, en su orden que:

- Los productores nacionales y el Fondo Cuenta de Impuestos al consumo de Productos Extranjeros girarán directamente a los Fondos o Direcciones Seccionales de Salud y al Fondo Distrital de Salud, según el caso, el porcentaje mencionado (8%) dentro de los quince (15) días calendario siguientes al vencimiento de cada periodo gravable.
- Los productores nacionales cumplirán mensualmente con la obligación de declarar y pagar el impuesto al consumo, simultáneamente, en la Dirección Distrital de Tesorería de la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital, dentro de los quince (15) días calendario siguientes al vencimiento de cada período gravable, declaración que deberá contener la liquidación privada del gravamen correspondiente a los despachos, entregas o retiros efectuados en el mes anterior.
- Los importadores declararán y pagarán el impuesto al consumo en el momento de la importación, conjuntamente con los impuestos y derechos nacionales que se causen en la misma. El pago del impuesto al consumo se efectuará a órdenes del Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros, sin perjuicio del deber de dichos importadores o distribuidores de productos extranjeros, según el caso, de cumplir con la obligación de declarar ante la Secretaría Distrital de Hacienda,-Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá<sup>8</sup>, en el momento de la introducción, los productos introducidos al Distrito Capital, indicando la base gravable según el tipo de producto. En igual forma se procederá frente a las mercancías introducidas a zonas de régimen aduanero especial.

<sup>8</sup> De conformidad con el artículo de la Resolución No. SDH -000054 del 28 de diciembre de 2015, "Por la cual se establecen los lugares, plazos y descuentos que aplican para cumplir con las obligaciones formales y sustanciales de presentación de las declaraciones tributarias y el pago de los tributos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, DIB", "... se entiende como momento de introducción de los productos al Distrito Capital el correspondiente a la fecha límite para la legalización de la tornaguía que ampara el ingreso de los productos para su consumo" "Cuando la bodega o sitio de almacenamiento del importador se encuentre ubicada en el Distrito Capital de Bogotá, el momento de introducción de los productos será la fecha en que se autoriza el levante de la mercancía".

Cabe señalar que los artículos 194, 197, 215 y 219 de la Ley 223 de 1995 facultaron al Gobierno Nacional para reglamentar la adopción de un sistema único nacional para el control del transporte de productos gravados con el impuesto al consumo –licores, cigarrillos y cervezas- y determinaron que los transportadores de productos generadores del impuesto al consumo están obligados a demostrar la procedencia de los mismos, para lo cual deberán portar la respectiva tornaguía y exhibirla a las autoridades competentes cuando le sea requerida, tarea puntual que cumple con la expedición del Decreto 3071 de 1997, el cual concibe la tornaguía como un "... certificado único nacional expedido por las autoridades departamentales y del Distrito Capital a través del cual se autoriza y controla la entrada, salida y movilización de productos gravados con impuestos al consumo, o que sean objeto del monopolio rentístico de licores, entre entidades territoriales que sean sujetos activos de tales impuestos, o dentro de las mismas, cuando sea del caso", clasificándolas en 3: Tornaguías de Movilización, de Reenvíos y de Tránsito.

Por último, anotar que la Ley 1450 de 2011, artículo 227, parágrafo 4°, reglamentada por el Decreto 602 del 1° de abril de 2013, creo el Sistema Único Nacional de Información y Rastreo- SUNIR, administrado por la DIAN y al que deben integrarse los departamentos y el Distrito Capital, con el de obtener toda la información correspondiente a la importación, producción, distribución, consumo y exportación de los bienes sujetos al impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares; de cerveza, sifones, refajos y mezclas; de cigarrillos y tabaco elaborado.

## **2. El impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de procedencia extranjera.**

### **2.1. Marco jurídico**

La normativa que reglamenta este impuesto se encuentra contenida principalmente en las leyes 97 de 1913, 19 de 1970, 14 de 1983 y 223 de 1995 y el Decreto 1222 de 1986.

### **2.2. Elementos estructurales**

Conforme al artículo 122 de la Ley 223 de 1995, el Distrito Capital es titular pleno del impuesto correspondiente al consumo de cigarrillos y tabaco elaborados<sup>9</sup> de procedencia extranjera, tendiendo sólo una participación del 20% del recaudo del impuesto correspondiente al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de producción nacional que se genere en el Departamento de Cundinamarca, incluyendo su propia jurisdicción.

<sup>9</sup> "La norma hace referencia al tabaco elaborado, para significar el proceso al que se somete la hoja de tabaco, para transformarla en cigarros, cigarrillos, picadura, o todas aquellas presentaciones que se tienen de esta materia prima, sin que se pueda hacer distinción alguna en relación con los medios empleados para su transformación" (Corte Constitucional. Sentencia C-197 de 1997. M.P. Dra. CARMENZA ISAZA DE GOMEZ).

El hecho generador es, entonces, el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, de procedencia extranjera, en la jurisdicción del Distrito Capital –con exclusión del chicote de tabaco de producción artesanal- y su base gravable el precio de venta al público certificado semestralmente por el DANE (art. 210 Ley 223 de 1995, modificado por el artículo 76 Ley 1111 de 2006) .

Los sujetos pasivos o responsables del impuesto son los importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. Igualmente lo son los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden. El impuesto se causa en el momento en que los cigarrillos y tabacos elaborados, de procedencia extranjera, se introducen al país, a menos que estén en tránsito hacia otro Estado. Las tarifas – dentro de las cuales se encuentra incorporado el impuesto con destino al deporte creado por la Ley 30 de 1971, en un porcentaje del 16% del valor liquidado por concepto de impuesto al consumo- conforme al artículo 5° de la Ley 1393 de 2010, están determinada en un valor único actualizable anualmente por la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público-DAF, en un porcentaje equivalente al del crecimiento del índice de precios al consumidor certificado por el DANE, tanto para los cigarrillos y tabaco elaborado de producción nacional como extranjera, así:

1. Para los cigarrillos, tabacos, cigarros y cigarrillos, \$570.00 por cada cajetilla de 20 unidades o proporcionalmente a su contenido.

2. La tarifa por cada gramo de picadura, rapé o chinú será de \$36.00.

Al igual que ocurre para el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos, de procedencia extranjera, los importadores declararán y pagarán el impuesto al consumo en el momento de la importación, conjuntamente con los impuestos y derechos nacionales que se causen en la misma. El pago del impuesto al consumo se efectuará a órdenes del Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros, sin perjuicio del deber de dichos importadores o distribuidores de productos extranjeros, según el caso, de cumplir con la obligación de declarar ante la Secretaría Distrital de Hacienda, -Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá<sup>10</sup>, en el momento de la introducción, los productos introducidos al Distrito Capital, indicando la base gravable según el tipo de producto. En igual forma se procederá frente a las mercancías introducidas a zonas de régimen aduanero especial<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> De conformidad con el artículo de la Resolución No. SDH -000054 del 28 de diciembre de 2015, "Por la cual se establecen los lugares, plazos

y descuentos que aplican para cumplir con las obligaciones formales y sustanciales de presentación de las declaraciones tributarias y el pago de los tributos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, DIB", "... se entiende como momento de introducción de los productos al Distrito Capital el correspondiente a la fecha límite para la legalización de la tornaguía que ampara el ingreso de los productos para su consumo" "Cuando la bodega o sitio de almacenamiento del importador se encuentre ubicada en el Distrito Capital de Bogotá, el momento de introducción de los productos será la fecha en que se autoriza el levante de la mercancía".

<sup>11</sup> Mediante sentencia del 12 de julio de 2007, proferida dentro de la Rad. No. 15356, M.P. Dr. María Inés Ortiz Barbosa, se refirió a la obligación de los importadores de presentar dos declaraciones: una al momento de la importación y otra, conforme al artículo 213 de la Ley 223 de 1995 ante las Secretarías de Hacienda por los productos introducidos al departamento respectivo o Distrito Capital, en el momento de la introducción a la entidad territorial, indicando la base gravable según el tipo de producto, adujo:

" (...) El hecho de que los importadores tengan que presentar dos declaraciones tributarias, obedece en primer lugar, a que los productos que son importados se consumen en todo o parte del territorio nacional y así, se ejerce un control especial de recaudo desde su importación; y en segundo lugar, mediante este procedimiento, se determina de manera sencilla, la proporción del impuesto que corresponde a cada entidad territorial, conforme a la base gravable que en cada uno se liquide, de acuerdo con la cantidad de producto que ha sido distribuido dentro de su jurisdicción (...)" .

Finalmente, la Ley 1393 de 2010, en su artículo 6°, reglamentado mediante el Decreto 4811 de 2010, creo, con destino por parte de los Departamentos y el Distrito Capital al sector salud, la sobretasa al impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco elaborado equivalente al 10% de la base gravable que será la certificada antes del 1° de enero de cada año por la DAF en la cual se tomará el precio de venta al público efectivamente cobrado en los canales de distribución clasificados por el DANE como grandes almacenes e hipermercados minoristas según reglamentación del Gobierno Nacional, actualizado en todos sus componentes en un porcentaje equivalente al del crecimiento del índice de precios al consumidor y descontando el valor de la sobretasa del año anterior.

La sobretasa será liquidada y pagada por cada cajetilla de veinte (20) unidades o proporcionalmente a su contenido, por los responsables del impuesto en la respectiva declaración.

Para la picadura, rapé y chinú, la sobretasa del 10% se liquidará sobre el valor del impuesto al consumo de este producto<sup>12</sup>.

<sup>12</sup> En el parágrafo 3 del artículo 6° citado, se estableció que "La participación del Distrito Capital del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado a que se refiere el artículo 212 .de la Ley 223 de 1995 también será aplicable a la sobretasa que se regula en la presente ley".

En relación con este nuevo tributo, con elementos estructurantes propios aunque regido en algunos aspectos por las normas que regulan el impuesto al consumo de cigarros y tabaco elaborado, la DAF, en Concepto No. 32130 del 3 de octubre de 2011, expresó que como "... la Ley 1393 de 2010, no estableció expresamente la calidad de renta nacional o territorial, o renta nacional cedida, por lo que atendiendo a los cri-

terios trazados por la Corte Constitucional para definir la calidad de endógena o exógena de una determinada renta, específicamente al criterio orgánico, de ponerse de presente que se trata de una renta nacional”.

Entrándonos al **fondo del asunto** tenemos entonces que la respuesta a los interrogantes planteados es positiva en tanto en cada una de las situaciones involucradas se configura el hecho generador del impuesto al consumo.

En efecto, **abordando la primera inquietud**, se impone manifestar que el hecho generador del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas (D.D 352 de 2002, art.98), debiendo los contribuyentes de dicho tributo (productores, importadores, distribuidores, transportadores y expendedores) cumplir con las obligaciones tributarias que surgen a favor del Distrito Capital de Bogotá, cuando en calidad de sujetos pasivos del mismo realizan su hecho generador (art. 1° ibíd.).

Nótese que, la normativa que regula el hecho generador del tributo que se examina, no condiciona el surgimiento del impuesto a que los productos consumidos tengan la naturaleza de una bebida alcohólica, máxime que el mismo hace referencia explícita a la posibilidad de gravar también la mezcla de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas por lo que independientemente de la calificación que adopta el parágrafo único del artículo 1° del numeral 10 del artículo 1° del Decreto 761 de 1993, en el sentido de considerar alimento a las cervezas sin alcohol o cervezas no alcohólicas, esto es, a las que poseen una graduación alcoholimétrica, inferior a 2.5 grados alcoholimétricos. En fin, basta que un producto se clasifique como cerveza para que con su consumo se incurra en el hecho generador dado que, lo que grava la norma tributaria es el consumo de cervezas, sin distinguir su grado alcoholimétrico, esto es, si es con alcohol, sin alcohol o no alcohólicas, distinción que tampoco hacen las normas regulatorias de la base gravable y la tarifa por lo que le está prohibido al intérprete hacerlo, en atención al principio general de interpretación jurídica según el cual donde la norma no distingue, no le corresponde distinguir al intérprete, no resultando jurídicamente viable deducir, por esta vía, no sujeciones que contrarían el texto mismo de los artículos 186 de la Ley 223 de 1995 y 98 del Decreto Distrital 352 de 2002, cuyo mandato general no establece tal diferenciación.

Aunado a lo expuesto oportuno resulta anotar que la ley solo otorga el tratamiento preferencial de no sujeción en el impuesto al consumo, el cual debe ser interpretado en forma restrictiva, a las cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas que sean exportados o que se encuentren en tránsito hacia otro país.

En lo atinente al **segundo interrogante** relativo al lugar de causación del impuesto por consumo, durante el viaje en vuelos nacionales e internacionales que salen de Bogotá, D.C, de cervezas de procedencia nacional y extranjera, señalar que el impuesto, conforme quedó expuesto, se causa para los productos nacionales destinado al consumo en el Distrito Capital, en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta, o para publicidad, promoción, donación, comisión o las destina al autoconsumo y para los productos extranjeros, en el momento en que se introducen al país –declarando y pagando conjuntamente con los impuestos y derechos nacionales que se causen con la importación, el impuesto al consumo a órdenes del Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros, debiendo a demás presentar la declaración de distritalización por los productos introducidos al Distrito Capital-, independientemente del tiempo y el espacio que, en uno y otro caso, sean efectivamente consumidos, procedimiento que permite determinar la proporción del impuesto que corresponde a Bogotá de acuerdo con la cantidad de producto, nacional o extranjero, que ha sido distribuido dentro de su jurisdicción.

Acerca de la causación y circunstancias externas asociadas a la operatividad del tributo, el Honorable Consejo de Estado se ha pronunciado en los siguientes proveídos:

*(...) 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<sup>7</sup>. 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 departa-*

mento donde esté situada la fábrica<sup>8</sup> 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. (...)**

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<sup>15</sup>.

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. (...). (Se subraya). **(Sentencia del 23-02-11. Exp. 17687. C.P. Dra. María Teresa Briceño de Valencia).**

*“(...) 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.*

**Tal reflexión se matiza aún más si se considera que la ley asocia la causación del impuesto a una acción anterior al acto simple de “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[13], no obstante que, en sana lógica racional, el hecho generador no puede ser posterior a la causación[14].**

El alegato de la demandante sugiere una diferencia entre la “entrega” de la mercancía a quien se traslada su dominio, como acto asistido por el ánimo de trasponer la propiedad de la cosa; y la “entrega” de la mercancía desde las bodegas del sujeto pasivo que se ubican en una jurisdicción territorial determinada, hasta las que se localizan en otra jurisdicción. Esta última la equipara a un “despacho”.

**La Sala ha insistido en la percepción legal de causación del impuesto al consumo ligada a la entrega en fábrica o planta, precisamente con fines de consumo. En ese sentido, ha indicado que tales fines se presumen con la sola entrega de los bienes, pues los productos se elaboran para ser distribuidos, vendidos o permutados.**

El anterior criterio fue adoptado al analizar la causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, que opera de igual forma a la del tributo sobre licores destilados[15].

Siguiendo la línea jurisprudencial esbozada, **la Sala reitera que la entrega es la que determina el momento de causación del impuesto al consumo y de la participación, sin que la facturación o la puesta en disposición del distribuidor puedan equipararse a ese supuesto.**

De allí que el impuesto también se entienda causado cuando se ejecuta la entrega de la mercancía gravada en la planta o en la fábrica del mismo contribuyente, pero ubicada en jurisdicción territorial diferente a la de la planta o fábrica desde donde se despachó la mercancía. En esos casos, la entrega se asimila a despacho, y se ha entendido gravada (...). (Se subraya). **(Sentencia del 10-07-14. Exp. 19535. C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).**

En síntesis, en el caso planteado el impuesto al consumo se causa a favor del Distrito Capital debiendo sus sujetos pasivos, es decir, los productores y los fabricantes nacionales cumplir con las obligaciones formal y sustancial de presentar con pago la respectiva declaración ante la Dirección Distrital de Tesorería de la Secretaría Distrital de Hacienda, y los importadores, declarar y pagar el impuesto al consumo en el momento de la importación a órdenes del Fondo Cuenta y presentar la declaración de distritalización de los productos que han sido distribuidos dentro de la jurisdicción de Bogotá, independiente que estos contribuyentes de derecho, logren trasladar esa carga económica al consumidor final del producto (contribuyente de facto o económico), en el precio de venta, quien finalmente decide si opta por su consumo o no y sin que la contratación o la puesta en disposición del distribuidor (aerolínea) puedan equipararse a los

supuestos de causación pues una vez entregado o introducido al país la finalidad de consumo va implícita en esas situaciones fácticas.

Por último y en lo que respecta a la **tercera consulta** en la que se reconoce, en primera instancia, que no existe la posibilidad para los contribuyentes de solicitar la devolución del imponible de licores, cigarrillos y cervezas pagados, como consecuencia de la destrucción de los productos y en segundo lugar el derecho de los sujetos activos del tributo –departamentos y Distrito Capital- de solicitar al Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros, la distribución del impuesto entre ellos, para finalizar indagando acerca de la forma de realizar la solicitud ante dicho Fondo y en el momento para hacerlo.

Pues bien, la doctrina y jurisprudencia han sido coincidentes y pacíficas acerca de la causación del imponible de licores, cigarrillos y cervezas cuando estos productos son destruidos con posterioridad a ese hecho.

En efecto, resulta dicente traer a colación la sentencia del 04-02-10, expedida por el Consejo de Estado dentro de la Radicación No. 17273. C.P. Dr. William Giraldo Giraldo, en cuyos apartes puntualizó:

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

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

**Los hechos que causan el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, es decir, aquellos que de realizarse dan lugar al nacimiento de la obligación, según el artículo 209 de la Ley 223 de 1995, son de realización instantánea y tratándose de productos**

*nacionales se presenta en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo. En el caso de productos extranjeros, cuando se introducen al país. En uno y otro caso se entiende que ocurrió para fines de consumo dentro del territorio de las respectivas jurisdicciones departamentales o del Distrito capital, pero sin que requiera acreditar que efectivamente se produjo dicho consumo, pues el impuesto se causa “independientemente de las circunstancias individuales de quien ejecute el acto gravado.”. (...)*

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

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

Los importadores al momento de la introducción de las mercancías al país declaran y pagan ante dicho fondo el impuesto al consumo de productos extranjeros y en el momento en que tales productos son introducidos a cada entidad territorial, el importador o distribuidor tiene la obligación de declararlos ante la respectiva Secretaría de Hacienda.

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

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

**Estos artículos, a su vez, fueron introducidos al Distrito capital con fines de consumo, luego se causó el impuesto,** porque ocurrieron los hechos que el legislador previó, como generadores del tributo. (...).

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

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

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

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

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

Por su parte, la doctrina tributaria fijada por la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público-DAF, determinó:

*“De acuerdo con lo anterior, una vez ocurridos los hechos que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria de los impuestos al consumo, esto es, los señalados en los artículos 188, 204 y 209 de la Ley 223 de 1995, la posterior destrucción del producto no implica la devolución del impuesto. (...)”*

Ahora bien, independiente que se haya generado tornaguías o no, lo cierto es que el impuesto al consumo se causó instantáneamente en el momento en que el productor entrega los productos nacionales 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 o en que el importador introducen al país los productos extranjeros, dado que las tornaguías no causan el impuesto sino que

permiten confirmar dicha causación, impedir que los productos se trasladen a entidades territoriales que no son sujetos activos del tributo y controlar la entrada, de productos gravados con impuestos al consumo en la jurisdicción de Bogotá y de los departamentos, lo que permite la cuantificación del tributo causado que le correspondería a cada uno de esos sujetos activos.

En ausencia de tornaguías que le permita al sujeto activo (Distrito Capital y departamentos) y al Fondo Cuenta cuantificar el tributo que le correspondería a cada una de ellas en proporción a su consumo, para efecto de su solicitud y distribución y habiéndose causado el impuesto al consumo de cigarrillos y cervezas, lo procedente es que el impuesto causado, declarado y pagado a órdenes del Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros, sea distribuidos por la el Administrador de dicho Fondo, esto es, la Federación Nacional de Departamentos<sup>13</sup>, conforme a sus normas y estatuto, entre todos y cada uno de los sujetos activos del impuesto in examine –al ser todos potenciales sujetos activos-, de oficio o a petición de parte de las entidades territoriales beneficiarias de la renta, previa verificación por el Fondo de que, en efecto, se presentó la destrucción y/o incineración de los productos gravados sin que le sea dable al Administrador negar la solicitud de devolución aduciendo una supuesta prescripción en la presentación de la solicitud de distribución, dado que el titular de las rentas originadas en el impuesto al consumo de cervezas y cigarrillos son las precitadas entidades territoriales.

<sup>13</sup> La Corporación Conferencia Nacional de Gobernadores, Federación Nacional de Departamentos a partir de 1998, fue creada en 1.994, durante la VIII Cumbre General de Mandatarios Seccionales realizada en la ciudad de Popayán, teniendo entre otras funciones, el recaudo, administración y giro provenientes del impuesto al consumo de licores, cigarrillo y tabaco; y el impuesto a las ventas de refajos, sifones, mezclas y cervezas.

Conforme a sus Estatutos, el patrimonio de la Federación estará conformado por:

- Las cuotas de afiliación, sostenimiento y extraordinarias que paguen los afiliados.
- Las donaciones de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras.
- Por el producido de la prestación de servicios y cualesquiera otros ingresos que pueda percibir de conformidad con las disposiciones vigentes. (Art. 15 ibíd).

## A GUISA DE CONCLUSIÓN

Como colofón del basamento jurídico, doctrinal y jurisprudencial traído a colación en el presente estudio, arribamos a las siguientes conclusiones:

Frente a la primera pregunta anotar que, independientemente de la calificación como alimento, de las cervezas sin alcohol o cervezas no alcohólicas, que hace el parágrafo único del artículo 1º del numeral 10 del artículo 1º del Decreto 761 de 1993, el consumo de las mismas constituye hecho generador del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de

bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, por lo tanto, los contribuyentes de dicho tributo (productores, importadores, distribuidores, transportadores y expendedores) deberán cumplir con todas y cada una de las obligaciones asociadas al mismo.

Lo anterior, si se considera que dentro del hecho imponible del referido impuesto, descrito en el artículo 186 de la Ley 223 de 1995, están inmersas no solo las cervezas sino también las bebidas no alcohólicas, naturaleza que de todas manera sigue conservando el producto denominado cervezas sin alcohol o cervezas no alcohólicas.

Además, la citada ley no otorga ningún tratamiento diferencial de exención o no sujeción frente al consumo del tipo de cerveza indicado.

En relación con el segundo interrogante, señalar que el consumo, durante el viaje en vuelos nacional o internacional, de cervezas dispuestas por las aerolíneas, configuran el hecho generador del impuesto del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas dado que su causación y por ende, el surgimiento de las obligaciones formales y sustanciales vinculadas al mismo, ya se había materializado, si el producto consumido es de procedencia nacional, en el momento en que el productor los entregó en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta, o para publicidad, promoción, donación, comisión o las destina al autoconsumo y en el momento en que se introdujo al país, si el producto consumido es de origen extranjero, sin que la puesta en disposición a los pasajeros, por la aerolínea, pueda equipararse a esos hechos de causación que denotan su realización instantánea.

Por último, frente a la tercera consulta es claro que del hecho generador de los impuestos al consumo de cerveza y cigarrillo, señalados en la Ley 223 de 1995, artículos 185 y 207, es decir, el consumo, ligando la obligación de declararlos y pagarlos a la causación señalada en los artículos 187 y 209 ibídem, esto es, el momento en que el productor los entregó en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta, o para publicidad, promoción, donación, comisión o las destina al autoconsumo o el momento en que se introdujo al país, según el producto sea de procedencia nacional o extranjera.

Por tanto, habiéndose causado el impuesto con anterioridad a la decisión de destruir o incinerar las cervezas o los cigarrillos gravados, no hay lugar a que el contribuyente que adoptó tal decisión pueda corregir, disminuyendo el valor pagar, la declaración presentada y pagada a órdenes del Fondo Cuenta de

Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros para de esta manera generar un saldo a favor susceptible de devolución.

De igual manera, con o sin tornaguías, los sujetos activos titulares de las rentas generadas por los impuestos al consumo de cerveza y cigarrillo, que a la postre fueron destruidos y/o incinerados, conservan de manera intemporal, la facultad de solicitar al Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros, cuando su administrador, huelga decir, la Federación Nacional de Departamentos, no ha distribuido entre ellos, el recaudo de dichos gravámenes.

En los anteriores términos se absuelve la consulta, modificando y/o derogando la doctrina contraria que sobre el particular se haya fijado, informándole que tanto la normativa como los conceptos y la jurisprudencia tributarias pueden consultarse directamente, en nuestras bases de datos jurídicas, ingresando a la dirección [\\shd.gov.co\fs\Relatoria](http://shd.gov.co/fs/Relatoria).

**Cordialmente,**

**SAÚL CAMILO GUZMÁN LOZANO**