

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D. C., trece (13) de noviembre de dos mil catorce (2014)

Radicación: 250002327000201100132 01 (19654)
Demandante: SULICOR S.A.
Demandados: SECRETARÍA DE HACIENDA – DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 10 de abril de 2012 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”¹, proferida dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho, que negó las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES

El 19 de marzo de 2009, la jefe de la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de impuestos, profirió a la sociedad SULICOR S.A. el Auto de Verificación o Cruce 2009EE38546, por concepto del impuesto de industria y comercio por los bimestres 2°, 3°, 4°, 5° y 6° del año 2007².

El 24 de abril de 2009, la misma dependencia profirió el Auto de Inspección Tributaria 2009EE219701; de la documentación aportada por la sociedad pudo determinar que la actora no incluyó en las declaraciones tributarias los ingresos no operacionales y registró en el renglón “*BD deducciones, exenciones y actividades*

¹ Folios 5382 a 5430 del cuaderno principal

² Folios 58 a 62 del cuaderno 1

no sujetas”, el valor total del ingreso facturado por impuesto al consumo de las ventas realizadas por licores.

El 5 de agosto del mismo año, la referida oficina emitió el Requerimiento Especial 2009EE593523, en el que propuso modificar las declaraciones privadas del contribuyente para aumentar los ingresos y desconocer el valor del impuesto al consumo incluido como deducción, así como para imponer sanción por inexactitud³, porque, según la Administración, el gravamen señalado hace parte de los ingresos propios llamados a integrar la base gravable del ICA.

El 5 de noviembre de 2009, la sociedad respondió el requerimiento especial, manifestando su desacuerdo con las glosas propuestas⁴; el 26 de noviembre de la misma anualidad, la Oficina de Liquidación profirió la Resolución 1204DDI469747-2009EE1198401, por medio de la cual practicó liquidación oficial de revisión, en la que modificó las declaraciones tributarias del impuesto de industria y comercio presentadas por SULICOR S.A., en la forma propuesta en el requerimiento especial.⁵

El 4 de febrero de 2010, en sede del recurso de reconsideración, la Dirección Distrital de Impuestos confirmó el acto administrativo impugnado, mediante la Resolución DDI333754-2010EE809448 del 31 de diciembre de 2010⁶.

LA DEMANDA

La sociedad demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones⁷:

³ Folios 64 a 75 del cuaderno 1

⁴ Folios 78 a 80 del cuaderno 1

⁵ Folios 81 a 89 del cuaderno 1

⁶ Folios 95 a 109 del cuaderno 1

⁷ Folios 3 a 54 del cuaderno 1

“1 Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión contenida en la Resolución N° 1204DDI469747 del 26 de noviembre de 2009/ CORDIS 2009EE1198401, expedida por la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

2. Se declare la nulidad de la Resolución N° DDI333754 del 31 de diciembre de 2010 CORDIS 2010EE809448, expedida por la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

3. Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se restablezca en su derecho a SULICOR S.A. NIT. 830.072.740, declarando que el mismo no está obligado a pagar los mayores valores determinados en los actos demandados, por concepto de impuestos de industria y comercio, avisos y tableros en Bogotá y de sanción de inexactitud de los bimestres 2°, 3°, 4°, 5° y 6° de 2007 y así mismo se declaren en firme las declaraciones de dicho impuesto y períodos gravables, presentadas por la mencionada sociedad”.

Invocó como normas violadas los artículos 29 y 363 de la Constitución Política; 35, 59 y 84 del Código Contencioso Administrativo; 64, 100, 101, 104 y 113 del Decreto 807 de 1993; 2°, 32, 34 y 42 del Decreto Distrital 352 de 2002; 647, 683, 712, 730, 742 y 745 del Estatuto Tributario Nacional.

Para desarrollar el concepto de la violación expuso lo siguiente:

Señaló que los actos administrativos vulneran los derechos al debido proceso y al derecho de defensa, en la medida en que no explican las razones por las cuales se aumentan el valor de ingresos ordinarios y extraordinarios declarado y el impuesto de avisos y tableros.

Manifestó que el impuesto al consumo, pagado anticipadamente al productor y posteriormente recuperado por SULICOR S.A. con las ventas al consumidor final, no es un ingreso gravado con el impuesto de industria y comercio, ni proviene de la realización de una actividad gravada.

Indicó que, conforme con el artículo 32 del Decreto 352 de 2002, el hecho generador del impuesto de industria y comercio en Bogotá, lo constituye la realización, de manera directa o indirecta, de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios; que, por lo tanto, resulta absurdo afirmar, como lo hace la entidad territorial, que lo

declarado en el renglón deducciones, exenciones y actividades no sujetas, se considera un ingreso gravado con ICA.

Señaló que el hecho generador del impuesto al consumo está constituido por el consumo de licores, vinos, aperitivos y similares y 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. Que la causación ocurre de manera anticipada a la realización del hecho generador.

Advirtió que no se trata de un ingreso, pues no representa para la sociedad un aumento en su patrimonio ni la recuperación de un costo. Que, así las cosas, el impuesto al consumo no hace parte de la base gravable y no proviene de la actividad gravada con ICA.

Anotó que el impuesto al consumo, que se traslada al detallista o consumidor final, es discriminado en la factura que emite a sus clientes; que no corresponde al precio de venta del licor, ni genera incremento en el valor de la operación, debido a que se causó antes de la realización del hecho generador.

Después de aludir a sentencias del Consejo de Estado, precisó que la causación del impuesto al consumo se da en un momento diferente y previo a la realización del hecho generador, lo que significa que cuando el licor sale de la fábrica, el distribuidor o comercializador debe trasladar anticipadamente el impuesto al consumo al productor y posteriormente, cuando, se realiza el hecho generador, es decir, cuando el licor es vendido al consumidor final o detallista, el impuesto se traslada al contribuyente a manera de recuperación y no como un costo o como un mayor valor del precio de la operación, pues el monto correspondiente al impuesto trasladado y recuperado es el mismo, y no enriquece a SULICOR S.A.

Dijo que, conforme con el artículo 42 del Decreto 352 de 2002, el impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre se liquidará con base en los

ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período, menos los ingresos obtenidos fuera de Bogotá y las deducciones, exenciones y actividades no sujetas.

Que los ingresos representan flujo de entrada de recursos, en forma de incremento del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio. Que, en esos términos, el impuesto al consumo trasladado por anticipado por SULICOR S.A. y, que, posteriormente recupera del detallista, no genera incrementos en el patrimonio, pues no constituye un incremento de un activo, no enriquece a la sociedad, no aumenta el patrimonio y no se presenta una disminución del pasivo que dé lugar a un ingreso, porque simplemente se trata de la recuperación de un impuesto causado con anterioridad a la realización del hecho generador del mismo.

Advirtió que el hecho de que el impuesto al consumo sea monofásico no impide que afecte la cadena de distribución hasta el consumidor final, pues se traslada al detallista; que, además, grava el consumo de licor y no la riqueza.

Insistió en que el aludido gravamen se causa anticipadamente por un tema administrativo de control y por disposición del artículo 204 de la Ley 223 de 1995; que el consumo es el hecho generador, en el que el comercializador es el intermediario para el traslado anticipado al productor y que se hace exigible, posteriormente, al consumidor final.

Agregó que no existe norma tributaria que señale que el impuesto al consumo, por ser de carácter monofásico, deba ser tratado como costo del bien y trasladado al consumidor final vía precio. Como soporte de esta afirmación citó el artículo 39 del Decreto 2649 de 1993 y el Concepto N° 009 de 2009 del Consejo Técnico de la Contaduría.

Que la Administración Distrital viola el principio de equidad tributaria, lo que genera una especie de anatocismo tributario al liquidar un impuesto (ICA) sobre otro (Consumo), pues exige que la demandante traslade el impuesto al consumo

anticipadamente al productor y, adicionalmente, cuando lo recupera, lo grava con ICA.

Precisó que se configura la falta de motivación porque el Distrito Capital no explicó el concepto a que obedecen las cifras que incluyó en el renglón 13 ni el origen y la forma de determinación de las mismas. Advirtió que la causación del impuesto de avisos y tableros es diferente a la del impuesto de industria y comercio, por lo que no es suficiente que se aluda a la existencia de una actividad gravada con ICA.

Manifestó que no es aplicable la sanción por inexactitud porque la sociedad no omitió, en la base gravable, los ingresos recibidos por la sociedad; que incluyó los montos correspondientes al impuesto al consumo, trasladado en forma anticipada por la sociedad y, posteriormente, al consumidor final; por lo tanto, no se cumplen los presupuestos de los artículos 64, 100, 101 y 104 del Decreto 807 y 647 del Estatuto Tributario.

Advirtió que existe una diferencia de criterio entre la Administración Distrital y el contribuyente; que, por ende, es improcedente la imposición de la sanción por inexactitud conforme con el inciso final del artículo 647 del Estatuto Tributario.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Dentro de la oportunidad legal la apoderada del Distrito Capital de Bogotá, en escrito de contestación a la demanda, se opone a las pretensiones y, en su lugar, solicita se mantengan los actos administrativos sin modificación⁸.

Después de referirse a la normativa aplicable al impuesto al consumo, refirió que se trata de un impuesto indirecto, de carácter monofásico, que no puede ser descontado y que el sujeto activo es el municipio en el que se realiza el consumo.

⁸ Folios 5300 a 5315 del cuaderno principal

Aclaró que el tema en discusión es el tratamiento que se le debe dar al impuesto al consumo como componente del impuesto de industria y comercio a cargo de los comercializadores; que lo que cuestiona la Administración Distrital es si en realidad hubo algún recaudo por parte del comercializador, teniendo en cuenta que el gravamen al consumo fue recaudado y cancelado al Estado por el productor.

Aseguró que, independientemente de que se logre recuperar el impuesto pagado, por medio del precio de la bebida al consumidor final, los agentes que intervienen en la cadena de comercialización deben soportar la carga tributaria y, por ello, no se encuentran facultados para deducir de la base gravable del impuesto de industria y comercio, lo efectivamente pagado vía costo del bien.

Dijo que no se violaron los artículos 32 y 33 de la Ley 14 de 1983, pues se gravó con el impuesto de industria y comercio la actividad comercial de venta de licores y cigarrillos; que, además, la base gravable del tributo en cuestión tiene una definición legal especial y exclusiva para la jurisdicción de Bogotá, por lo que no se incluyó como deducible el impuesto al consumo pagado, razón por la que no le es dable al contribuyente hacerlo.

Especificó que en el único caso en que el legislador expresamente excluyó el impuesto al consumo fue en la conformación de la base gravable del impuesto sobre las ventas, conforme lo dispone el artículo 225 de la Ley 223 de 1995. Que, por lo tanto, hace parte del ingreso para el distribuidor al momento de venderlo y de la base gravable para la determinación del impuesto de industria y comercio.

Indicó que, de acuerdo con el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, el impuesto de industria y comercio se liquidará sobre el promedio mensual de los ingresos brutos del año inmediatamente anterior, con exclusión de las devoluciones, ingresos provenientes de la enajenación de los activos fijos y las exportaciones.

Que, al adoptar para el Distrito Capital una base gravable especial en el ICA, según el artículo 154 del Decreto 1421 de 1993, solo es posible la deducción de las actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos,

exportaciones y la venta de activos fijos, a partir de lo cual no es válido extraer otros conceptos, porque las deducciones o exclusiones deben estar expresamente previstas en las normas para su procedencia.

Expresó que el impuesto de industria y comercio se liquida sobre los ingresos ordinarios y extraordinarios del contribuyente, por lo que no permite detraer costo o gasto alguno, de conformidad con el artículo 42 del Decreto 352 de 2002.

En cuanto a la sanción por inexactitud, indicó que la actora determinó un menor valor del impuesto por inobservancia de la ley, pues consideró como responsable del impuesto al consumo al comercializador o distribuidor y estableció un manejo contable que infringe la naturaleza de las cuentas, con el ánimo de excluir de la base gravable del ICA unos ingresos propios del contribuyente.

Que, asimismo, desconoció el carácter fiscal de costo que tiene el impuesto al consumo, y la ley y la doctrina, para ajustar su base gravable a unos ingresos inferiores, en perjuicio de los ingresos de la ciudad, por lo que procede la imposición de la sanción por inexactitud.

Respecto de la diferencia de criterios, afirmó que la normativa no regula de manera diferente el tema en discusión, lo que impide la interpretación expuesta por la actora.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 10 de abril de 2012⁹, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B” negó las súplicas de la demanda.

Las razones aducidas en la decisión son las siguientes:

Después de analizar la normativa del impuesto de industria y comercio y el acervo probatorio, indicó que la actividad objeto de gravamen no es la de recaudo, sino la

⁹ Folios 5382 a 5430 cuaderno principal

comercialización de licores y cigarrillos dentro del Distrito Capital, como expresión y ejercicio de las actividades mercantiles constitutivas del hecho generador. Es así que una vez perfeccionada la venta, o la distribución del licor, se materializa el elemento fáctico para el nacimiento de la obligación tributaria, por lo que no es aceptable deducirlo de su base gravable.

La liquidación del ICA se realiza sobre el monto de los ingresos netos del contribuyente, obtenidos durante el correspondiente período fiscal. Para determinarlos se resta de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios los relativos a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y las ventas de activos. Nótese como la base gravable alude exclusivamente a los ingresos netos, esto es, sin consideración a los costos y gastos.

De manera que no es de recibo el argumento esbozado por la actora en el sentido de que, comoquiera que el impuesto al consumo no constituye un ingreso, ni un incremento patrimonial, debe restarse de la base gravable del ICA.

Precisó que los ingresos netos no pueden asimilarse a las utilidades del sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.

Advirtió que los impuestos causados o pagados solo son deducibles en tanto exista norma expresa que así lo permita. Que, en el presente caso, no hay autorización legal para descontar el impuesto al consumo para la liquidación del impuesto de industria y comercio.

En cuanto a que el impuesto al consumo fue trasladado por anticipado por SULICOR S.A. al productor y posteriormente recuperado del detallista, precisó que el sujeto pasivo económico no es el mismo sujeto pasivo jurídico, pues, a este último, por su situación especial la ley le atribuye la función de recaudar el impuesto monofásico, esto es, se grava en un solo ciclo o etapa dentro del proceso de producción, comercialización y venta, que lo diferencia del impuesto sobre las ventas, que se grava en múltiples etapas.

Que es con la entrega del licor en planta o en fábrica para su distribución, venta o permuta, cuando nace la obligación tributaria. Que, por lo tanto, no existe la obligación de facturar, recaudar y consignar el gravamen en las subsiguientes etapas del proceso económico; únicamente se causa en la esfera de la producción, de manera que los distribuidores y comercializadores no forman parte del esquema de recaudo del tributo.

Advirtió que no existe registro de que SULICOR realizara pagos a favor del Distrito Capital por recaudo del impuesto al consumo. Que, en ese orden, el comercializador no puede restar ningún descuento, pues debe asumirlo como un mayor valor del precio del bien.

Por otro lado, señaló que sí es procedente la imposición de la sanción por inexactitud, porque se cumplen los presupuestos establecidos en el artículo 647 del Estatuto Tributario y no encontró una sólida diferencia de criterio.

Respecto de la falta de motivación, precisó que el acto administrativo de determinación expone las razones por las cuales se modificaron los renglones 13 y 20 de las declaraciones tributarias; a su vez explica la participación de los comercializadores dentro del ciclo económico en el recaudo del impuesto al consumo.

En relación con la independencia y autonomía del impuesto de avisos y tableros respecto del impuesto de industria y comercio, citó la sentencia del Consejo de Estado Exp. 17720 del 16 de marzo de 2011, para precisar que para que se cause el aludido impuesto es necesaria la existencia de una actividad industrial, comercial o de servicios, de manera tal que el ICA se convierte en condición sine qua non para que subsista lo accesorio, es decir, el de avisos y tableros.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, SULICOR S.A. interpuso recurso de apelación en el que solicitó revocar la sentencia impugnada y, en su lugar, acceder a las súplicas de la demanda¹⁰.

Insistió en que el impuesto al consumo pagado anticipadamente al productor y posteriormente recuperado por la sociedad, no puede asumirse como un mayor valor del precio del bien, ya que no constituye un ingreso para SULICOR, pues el mismo no genera un incremento patrimonial, no se trata de la recuperación de un costo, ni es el resultado de actividades industriales, comerciales o de servicios, que son las únicas gravadas.

Anotó que no hay lugar a la sanción por inexactitud por presentarse diferencia de criterios en el derecho aplicable, consistente en que para el Distrito el impuesto al consumo de licores, vinos y aperitivos constituye un ingreso proveniente de una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio, de acuerdo con el artículo 42 del Decreto 352 de 2002, mientras que SULICOR, con fundamento en la misma norma, considera que sólo un ingreso proveniente de una actividad industrial, comercial o de servicios está gradado con ICA y, como el impuesto al consumo no proviene de ninguna de ellas, no corresponde a un ingreso gravado.

Reiteró que los actos administrativos demandados incurren en falta de motivación respecto de las modificaciones de los renglones 13 y 20 de las declaraciones del impuesto de industria y comercio del segundo (2º) al sexto (6º) bimestre del año gravable 2007.

Dijo que no entiende cómo el *a-quo*, de la transcripción de un aparte de la liquidación oficial de revisión, concluye que la misma explica las razones del aumento de las cifras de los renglones antes citados, por lo que SULICOR se ha visto impedida para ejercer su derecho de defensa.

¹⁰ Folios 5437 a 5481 del cuaderno principal

Advirtió que el Consejo de Estado ha sido claro en precisar que la causación del impuesto de avisos y tableros es diferente a la del impuesto de industria y comercio, razón por la cual su modificación debe motivarse, pues no es suficiente que se aluda a la existencia de una actividad gravada con ICA pues son impuestos independientes, con características diferentes en cuanto al hecho generador, base gravable, causación y tarifas, que están claramente definidas y diferenciadas en la normativa aplicable.

Asimismo, ha precisado que el hecho de generarse el ICA, no implica que automáticamente se cause el de avisos y tableros.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La sociedad demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación¹¹.

La **Secretaría de Hacienda** reiteró las razones que expuso en el escrito de contestación de demanda¹².

MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicitó que se confirme la sentencia apelada¹³.

Manifestó que no se puede entender que el Concepto del Consejo Técnico de la Contaduría N° 009 de 2009 modifica la determinación de la base gravable para la liquidación del impuesto de industria y comercio, por cuanto tal modificación es del resorte del legislador.

¹¹ Folios 5527 a 5545 del cuaderno principal

¹² Folios 5547 a 5552 del cuaderno principal

¹³ Folios 5553 a 5559 del cuaderno principal

Dijo que entre los factores a descontar de la base gravable del impuesto aludido no se encuentra el impuesto al consumo, porque, de acuerdo con el numeral 5 del artículo 154 del Decreto 1421 de 1993, de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios sólo pueden restarse los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, a las exportaciones y a la venta de activos fijos, así como las devoluciones, rebajas y descuentos.

Advirtió que frente al impuesto al consumo no se puede pregonar que se ha realizado un pago anticipado del impuesto, pues el pago obedeció al momento de la causación del tributo, es decir, a la entrega del producto en fábrica, conforme lo establece el artículo 204 de la Ley 223 de 1995.

En cuanto a la falsa motivación, precisó que la entidad territorial aludió a los conceptos de la DIAN para establecer que el impuesto al consumo no tiene el mismo tratamiento que el IVA, ya que el primero constituye un mayor costo del producto y no hay norma que permita su depuración de la base gravable de ICA.

Respecto de la falta de motivación de los actos acusados, con relación a la modificación de los renglones 13 y 20, dijo que en la liquidación oficial quedó consignado, con respecto al renglón 13, que el contribuyente no incluyó en la base gravable los ingresos obtenidos por la venta de los productos, pues al contabilizar el impuesto al consumo por separado no incluyó el valor total facturado.

En cuanto al renglón 20, impuesto de avisos y tableros, que equivale al 15% del renglón 19 “impuesto de industria y comercio”, dijo que su incremento obedece a que la liquidación oficial aumentó el referido impuesto de ICA; por tal razón, no se exige motivación adicional toda vez que el hecho generador de este impuesto no está en discusión.

Agregó que la actuación del contribuyente no puede estar amparada en un concepto que para ese año no existía, ya que los períodos liquidados oficialmente corresponden al segundo (2°), tercero (3°), cuarto (4°), quinto (5°) y sexto (6°)

bimestres de 2007 y el concepto del Consejo Técnico de la Contaduría fue emitido en el año 2009.

Que, adicionalmente, no se trata de verificar el procedimiento contable del pago del impuesto al consumo, sino la conformación de la base gravable para liquidar el impuesto de industria y comercio, definida legalmente y que no puede ser modificada vía interpretación del Consejo Técnico de la Contaduría.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, procede la Sala a decidir si son nulos los actos administrativos mediante los cuales la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, modificó las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por SULICOR S.A., por los bimestres segundo (2°) a sexto (6°) del año 2007.

En concreto, precisará la Sala i) si la liquidación oficial es nula por falta de motivación; ii) si el impuesto al consumo, en la fase de distribución o comercialización de licores, hace parte de la base gravable para determinar el impuesto de industria y comercio y iii) si es procedente la sanción por inexactitud.

En esas condiciones, procede la Sala al estudio de los cargos.

Falta de motivación de la liquidación oficial de revisión.

La accionante afirma que los actos administrativos demandados son nulos porque no explicaron las razones por las cuales modificó los valores consignados en los renglones 13 y 20 de las declaraciones antes aludidas.

La motivación de un acto implica que la manifestación de la administración tiene una causa que la justifica y debe obedecer a criterios de legalidad, certeza de los hechos, debida calificación jurídica y apreciación razonable; los motivos en que se instituye el acto deben ser ciertos, claros y objetivos.

Los motivos del acto administrativo deben ser de tal índole, que determinen no sólo la expedición de un acto administrativo sino su contenido y alcance; la motivación debe ser clara, puntual y suficiente, hasta tal punto que justifique la expedición de los actos y que suministre al destinatario las razones de hecho y de derecho que inspiraron la producción de los mismos.

En cuanto a la falta de motivación, la Sala recuerda que este cargo se denomina técnicamente expedición en forma irregular del acto. En efecto, cuando la Constitución o la ley mandan que ciertos actos se dicten de forma motivada y que esa motivación conste, al menos en forma sumaria, en el texto del acto administrativo, se está condicionando la forma del acto administrativo, el modo de expedirse. Si la Administración desatiende esos mandatos normativos, incurre en el vicio de expedición irregular y, por ende, se configura la nulidad del acto administrativo¹⁴.

En efecto, la expresión de los motivos por los cuales se profiere un acto administrativo de carácter particular y concreto es indispensable, pues es a partir de los mismos que el administrado puede controvertir aquellos aspectos de hecho y de derecho que considera no pueden ser el soporte de la decisión, pero cuando se prescinde de la motivación se impide que el particular afectado con la decisión pueda ejercitar cabalmente su derecho de defensa y contradicción.

Para poder determinar si en el caso bajo análisis se dio la falta de motivación, debe recordarse cuáles fueron los motivos invocados por la Administración para adoptar la decisión de determinar el impuesto de industria y comercio, mediante una liquidación oficial de revisión.

En los folios 81 a 89 del cuaderno de antecedentes administrativos figura copia de la Resolución 1204DDI469747- 2009EE1198401, por la que la Administración Distrital practicó liquidación oficial de revisión, en la que modificó las declaraciones

¹⁴ Sentencia 16090 del 23 de junio de 2011, C.P. Doctor Hugo Fernando Bastidas Báarcenas.

tributarias antes mencionadas, en la que se citan los antecedentes administrativos, el marco legal, el análisis de las pruebas, la doctrina de la DIAN relacionada con el tema y las conclusiones.

En la misma se indica:

“(…)

Para la Administración es claro que la base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios que se generen en un período fiscal por el desarrollo del objeto social del sujeto pasivo, de los cuales se pueden descontar los ingresos obtenidos por actividades exentas o no sujetas, las devoluciones, rebajas y descuentos, así como la venta de activos fijos; si revisamos el origen de los ingresos de SULICOR S.A. nos encontramos con que ninguno de estos elementos incluye el descuento por pago de impuestos al consumo, en conclusión tenemos que en este punto tampoco hay sustentación para deducir este rubro. (...) Así las cosas, en los términos de la norma transcrita, el impuesto al consumo o la participación porcentual, según sea el caso, no es susceptible de deducirse de la base gravable en razón a que para que sea posible la exclusión por concepto de “recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el estado”, es necesario que el contribuyente del impuesto de industria y comercio, en este caso el comerciante ostente la calidad de ente recaudador de un impuesto que grave un producto que a su vez su precio es objeto de regulación por parte del estado. Es decir, deben configurarse todos y cada uno de los supuestos establecidos por la norma en comento. (...) En conclusión, dadas las pruebas que obran en el expediente, para la Administración es evidente que en las declaraciones presentadas por los bimestres 2, 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2007 por el contribuyente SULICOR S.A. NIT. 830.072.740, se incurrió en inexactitud sancionable, toda vez que omitió incluir en la base gravable de dicho impuesto la totalidad de los ingresos obtenidos en desarrollo de la actividad comercial ejercida.

(...)”

De lo expuesto, advierte la Sala que la actuación administrativa sí fue motivada, toda vez que explica el fundamento de la modificación del renglón 13 “*Total ingresos ordinarios y extraordinarios del período*”, esto es, el no haber incluido en la base gravable los ingresos obtenidos por la venta de los productos.

La razón de la modificación fue sustentada en que la base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios que se generen en un período fiscal o de los valores que pueden descontarse de la base el impuesto al consumo pagado.

En cuanto a la modificación del renglón 20 “impuesto de avisos y tableros”, que corresponde al 15% del renglón 19 “impuesto de industria y comercio”, dado que el incremento de este último depende de la modificación del primero; es decir, es consecuencia de su variación, su reforma no exige explicación adicional. Es así como, tanto en las declaraciones privadas, como en la liquidación oficial practicada por los bimestres 2, 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2007, el impuesto de avisos y tableros fue determinado en el porcentaje del 15% del ICA, antes mencionado,

No prospera el cargo.

Base gravable del impuesto de industria y comercio.

Teniendo en cuenta que la Sala ya analizó el asunto de fondo que nos ocupa, esto es, si el impuesto al consumo pagado en la comercialización de los licores hace parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, reitera, en esta oportunidad, el criterio expuesto en la sentencia 19350 del 28 de agosto de 2014¹⁵.

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

Al tenor del artículo 32 del Decreto 352 de 2002, el impuesto de industria y comercio se genera por el ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios¹⁶, en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá¹⁷, sea que se cumplan de forma

¹⁵ Actor: Representaciones Continental. C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

¹⁶ Se entienden percibidos en el Distrito Capital, como ingresos originados en la actividad industrial, los generados en la venta de bienes producidos en el mismo, sin consideración a su lugar de destino o a la modalidad que se adopte para su comercialización.

Se entienden percibidos en el Distrito Capital, los ingresos originados en actividades comerciales o de servicios cuando no se realizan o prestan a través de un establecimiento de comercio registrado en otro municipio y que tributen en él. Para el sector financiero, los ingresos operacionales generados por los servicios prestados a personas naturales o jurídicas, se entenderán realizados en el Distrito Capital, donde opera la principal, sucursal o agencia u oficina abierta al público. Para estos efectos, las entidades financieras deberán comunicar a la Superintendencia Bancaria el movimiento de sus operaciones discriminadas por las principales, sucursales, agencias u oficinas abiertas al público que operen en el Distrito Capital.

¹⁷ Con excepción de las actividades no sujetas, previstas en el artículo 39 del Decreto 352 del 2002

permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

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

Por su parte, el artículo 42 ibídem, dispuso:

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

Según el certificado de existencia y representación legal visible en los folios 55 a 57 del cuaderno 1, la demandante es una sociedad que se dedica a la comercialización al por mayor y detal de toda clase de bienes de consumo masivo y popular, como licores, aperitivos, bebidas, cervezas, ranchos y abarrotes en general.

La contribuyente aduce que el Consejo Técnico de Contaduría Pública, en el Concepto 009, dejó claro que *“el impuesto al consumo es un impuesto indirecto que recae sobre el consumidor final independientemente que lo haya pagado el productor o fabricante, el cual lo cobra al distribuidor y por ende, este impuesto no forma parte de sus costos de producción, de igual manera los distribuidores en cada evento de comercialización, lo cobran a sus compradores, por lo cual tampoco forma parte de sus costos (...)”*

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

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

DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL IMPUESTO A CONSUMO

El impuesto al consumo es uno de los tributos sobre el gasto que, a su vez, gravan tanto el consumo de toda clase de bienes – de manera general -, como el de algunos específicos – de manera especial¹⁸, con tarifas diferenciales para unos y otros, que corrigen la natural regresividad de los impuestos al consumo con tarifa única.

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

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

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

¹⁸ SAINZ DE BIJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*. Madrid. Centro de Estudios Constitucionales. 1963, tomo II, p. 384

Por su parte, la ley asocia el aspecto temporal del hecho generador a un acto anterior al “consumo”, cual es la “entrega” de los productos en fábrica o en planta para su distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo, y la “introducción al país” de los productos importados¹⁹, no obstante que, en sana lógica racional, el hecho generador no puede ser posterior a la causación, sino que, en lo posible, debería ser concomitante.

Bien anota la sentencia del 13 de julio de 2013 (exp. 18999), en reiteración del criterio de antaño adoptado por esta Sección sobre el aspecto mencionado²⁰ y que a la fecha se mantiene: *“El consumo no es el hecho gravado porque no es la circunstancia fáctica cuyo acaecimiento genera o da nacimiento a la obligación tributaria ya que, como lo dice el artículo 204 de la Ley 223 de 1995, el tributo nace en el momento en que el productor entrega el producto en fábrica o en planta, para los licores nacionales, o en el momento en que el licor entra al país, cuando se trata de licores extranjeros. Hasta ese momento el consumo no se ha producido y de hecho es posible que se produzca o no, lo que resulta irrelevante para efectos del nacimiento de la obligación fiscal. En consecuencia, lo que la ley denomina “causación” es en realidad la descripción del hecho generador. Es decir, la entrega del producto en fábrica o en planta por parte del productor, cuando se trata de licores nacionales, o la introducción al país, cuando se trata de licores extranjeros.”*

Y es que, se insiste, la obligación tributaria sólo nace cuando se realiza el hecho generador del impuesto y la materialización del consumo en la ley colombiana no produce ese efecto. En el mismo sentido, ordenamientos foráneos, como el español, también gravan la fabricación, importación o introducción en el ámbito interno, suponiendo que legalmente el tributo se traslada a los consumidores; para ello, fabricantes e importadores deben repercutir el impuesto sobre sus clientes²¹.

¹⁹ En sentencia del 28 de enero de 2010, exp. 16198, relacionada con el impuesto al consumo de cigarrillos, se precisó: “el impuesto se causa cuando la mercancía sale de la fábrica con destino a una bodega, local, sucursal o similar de propiedad del mismo fabricante, ubicada en otro departamento, porque en ese evento, el productor entregó en planta los cigarrillos para su distribución o venta en el país, es decir, para fines de consumo”.

²⁰ Sentencias del 3 de diciembre de 2009, exp. 16527, 28 de enero de 2010, exp. 16198, 4 de febrero de 2010 (exp. 17273) y 6 de diciembre de 2012, exp. 18965, entre otras

²¹ FERREIRO LAPATZA, José. Los impuestos especiales, Curso de derecho Tributario, Parte especial. Barcelona, Marcial Pons, p. 750

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

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

Por su parte, el impuesto monofásico se genera en una única transacción dentro del ciclo económico, tanto a nivel de venta del detallista al consumidor, como a niveles anteriores a esa venta final. En términos de la doctrina, el impuesto monofásico se exige una sola vez en todo el ciclo económico, que se extiende desde la obtención del producto hasta su consumo²².

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

En la primera etapa – la producción -, recae sobre las ventas hechas por los productores e importadores quienes, a su vez, son los responsables del impuesto; en la segunda – la distribución -, se causa únicamente en las ventas realizadas por los comerciantes mayoristas aunque ello ya no es usual; y en la tercera, el gravamen se causa únicamente en la entrega o venta efectuada por el minorista en quien indudablemente recae la responsabilidad de recaudo²³.

²² PLAZAS VEGA, Mauricio. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Bogotá, Temis. 2000, p. 798

²³ Ob. Cit. Nota 6

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

Ello obedece al carácter indirecto del impuesto al consumo, indicativo de que, por facilidades de recaudación, el sujeto pasivo de la obligación tributaria no es el mismo titular del hecho gravado y de la capacidad contributiva sujeta al gravamen, sino una persona que, por su situación especial dentro de las distintas relaciones jurídicas y económicas, está en capacidad de repercutir el tributo sobre el titular de la capacidad económica que el legislador quiere gravar²⁴.

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

Así, la obligación tributaria se desplaza de la cabeza del sujeto económico naturalmente obligado al pago del tributo, a la del responsable o sustituto, de modo que lo importante es determinar quién es el obligado ante el sujeto activo llamado a responder frente al cobro del tributo²⁵, independientemente de quien soporta su carga económica (traslación económica).

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

²⁴ BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Legis. Tercera edición 2000. P. 225

²⁵ *Ibidem*.

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

LOS OBLIGADOS POR EL IMPUESTO AL CONSUMO

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

Es así, porque, de acuerdo con los señalamientos de la Ley 223 de 1995, los contribuyentes del impuesto selectivo al consumo que allí se regula y connaturalmente deudores del mismo, son²⁶:

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

²⁶ Sobre el particular, PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto y otros. Régimen impositivo de las entidades territoriales en Colombia. Bogotá. Universidad Externado de Colombia. Primera reimpresión. 2012. P. 235 a 240 y 266 a 270

pasiva establecida en el artículo 52 de la Ley 788 de 2002²⁷; el supuesto que origina la solidaridad (*incumplimiento de la obligación impositiva por parte del obligado directo*), y a que los departamentos no les hayan asignado la obligación de declarar y pagar directamente el impuesto al consumo por los productos que retiran de fábrica para distribuir, pues en tal caso el distribuidor sería un sustituto y no un responsable solidario.

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

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

Las premisas anteriores no han sido indiferentes a la construcción teórica de esta Sala según la cual *“El legislador determinó que el consumidor final del producto no respondiera directamente ante el fisco por el gravamen, a pesar de ser quien soporta la carga económica del impuesto, sino que estableció como sujetos pasivos jurídicos del tributo, a los productores y a los importadores de cigarrillos y tabaco elaborado.”*²⁸

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

²⁷ Ordena a los productores facturar, liquidar y recaudar directamente el valor del impuesto al consumo al momento de la entrega en fábrica de los productos despachados a departamentos diferentes a aquel en el que ella se sitúa.

²⁸ “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.”

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.²⁹

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

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

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

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

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

Sin embargo, al referirse al manejo contable del IVA y del impuesto al consumo de licores a través de las cuentas 2464 (licores, cervezas y cigarrillos” y 4135 (ingresos

²⁹ Sentencias del 28 de enero de 2010 (exp. 16198) y 4 de febrero del mismo año (exp. 17273).

operacionales como los de “comercio al por mayor y al por menor”), los Conceptos del Consejo Técnico de la Contaduría números 012 de 2002 y 259 de 2005, señalaron que el costo del producto para el intermediario de licores era el precio en que los adquiría **sin incluirle el impuesto al consumo**, por tratarse de un tributo indirecto.

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

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

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

De ello da cuenta la exposición de motivos publicada en la Gaceta 776 del 14 de octubre de 2010³⁰, en los que se precisa que el hecho generador de los impuestos al consumo de cervezas, sifones y refajos; licores, vinos, aperitivos y similares y de

³⁰ Páginas 1 a 3

cigarrillos y tabaco elaborado es el “consumo” de tales productos, en jurisdicción de cada departamento, porque, teóricamente, tales productos afectan la salud de modo que sus consumidores son los contribuyentes naturales del impuesto, y en ello se representa el fin extrafiscal de tal tributo.

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

En ese sentido, se indicó que si el legislador hubiera querido que el impuesto se generara en la producción, la importación **o la distribución** lo habría dicho directamente y no hubiera ligado el hecho generador exclusivamente al consumo en la jurisdicción de los departamentos. Sin embargo, como la relación jurídica con todos los contribuyentes consumidores es compleja, se instituye una causación frente a un presupuesto de hecho distinto del hecho generador que es apenas la salida de fábrica o la importación, según el caso, haciendo que el responsable participe en el hecho generador sin llegar a ser el titular de la capacidad económica que se pretende gravar.

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

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

territoriales.”, refiriéndose a la causación anticipada y la elección de los responsables.

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

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

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

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

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

A pesar de haberse entendido así desde siempre, ahora han surgido algunas manifestaciones fiscalistas pretendiendo que el impuesto al consumo también

sea base para el impuesto de industria y comercio, lo cual genera muchos contratiempos y grandes gastos innecesarios e injustos para el sector, porque el Impuesto al consumo no es base para ICA

(...)

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

Si la ley 223 hubiera querido que el hecho generador se diera en el mismo momento que la causación, no habría tenido dos artículos para cada uno y con contenidos distintos, sino uno solo y afirmando que la causación y el hecho generador se daba inmediatamente al salir de fábrica.”

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

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

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

Es muy pintoresca y absurda la argumentación de que el consumo (hecho generador) se da cuando el producto sale de fábrica, no solo por lo anteriormente

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

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

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

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

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

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

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

Sin embargo ese registro contable no hace convertir al impuesto en un ingreso para ella, porque simplemente no corresponde a una contraprestación por la mercancía recibida, ni remunera la actividad del comerciante o incrementa su patrimonio; al final, quien recibe el impuesto es el Estado.

En últimas, el impuesto al consumo facturado no corresponde a la noción contable de ingreso del artículo 38 del Decreto 2649 de 1993³¹, porque no constituye la representación financiera de recursos como resultado de eventos pasados de los cuales se esperan beneficios económicos futuros para la empresa.

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

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

³¹ Los ingresos representan flujos de entrada de recursos que operan en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo, o combinación de ambos y que, además de aumentar el patrimonio, se devengán por la venta de bienes, la prestación de servicios o la realización de otras actividades durante un periodo.

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

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

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

FALLA

Primero: REVÓCASE la sentencia del 10 de abril de 2012 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por SULICOR S.A. contra la Secretaría de Hacienda – Dirección Distrital del Impuestos.

En su lugar, se dispone:

ANÚLANSE la Liquidación Oficial de Revisión contenida en la Resolución N° 1204DDI469747 del 26 de noviembre de 2009/ CORDIS 2009EE1198401, y la Resolución N° DDI333754 del 31 de diciembre de 2010 CORDIS 2010EE809448, expedidas por la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

A título de restablecimiento del derecho, se declaran en firme las declaraciones del impuesto de industria y comercio modificadas por los actos anulados, es decir, las presentadas por SULICOR S. A. por los bimestres 2°, 3°, 4°, 5° y 6° del año 2007.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ