



Radicado: 25000-23-27-000-2012-00541-01 (20430)
Demandante: BRITISH AMERICAN TOBACCO (SOUTH AMERICA) LIMITED

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

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE
CARVAJAL BASTO**

Bogotá D.C., veintidós (22) de mayo de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-27-000-2012-00541-01 **(20430)**
Demandante: BRITISH AMERICAN TOBACCO (SOUTH AMERICA) LIMITED
Demandado: DISTRITO CAPITAL – SECRETARÍA DISTRITAL DE HACIENDA DE BOGOTÁ
Temas: Impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado - Destrucción de mercancía.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la sociedad demandante contra la sentencia del 19 de junio de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección «B», que negó las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES

El 29 de septiembre de 2010, con ocasión de la destrucción de cigarrillos importados en el año 2009, British American Tobacco (South America) Limited solicitó la corrección por menor valor de las declaraciones del impuesto al consumo presentadas en el año gravable 2009¹, la cual fue autorizada mediante la Resolución 1423 DDI 198562 del 28 de octubre de 2010², expedida por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo.

El 1º de febrero de 2011, la contribuyente solicitó la devolución del pago en exceso originado en la corrección de las declaraciones señaladas (\$153.632.000), el cual fue reconocido mediante Resolución del 28 de marzo de 2011³, proferida por la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario.

El 16 de agosto de 2011, la entidad demandada expidió el Requerimiento Especial 2011EE262139⁴, mediante el cual propuso modificar la liquidación de corrección del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco de procedencia extranjera, en el sentido determinar un mayor impuesto a cargo e imponer sanción por inexactitud, por considerar que la destrucción del producto no afecta el hecho generador y la causación del tributo.

El 3 de febrero de 2012, la Secretaría de Hacienda Distrital profirió liquidación oficial de revisión mediante la Resolución 114DDI002860⁵, en la cual acogió las modificaciones propuestas en el requerimiento especial.

DEMANDA

La demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho establecida en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó las siguientes declaraciones:

«1.1. Que se declare la nulidad total de la Resolución No. DDI 002860 del 3 de febrero de 2012, por medio de la cual la Secretaría de Hacienda Distrital modificó oficialmente las siguientes declaraciones del impuesto al consumo

¹ Fl. 167 del c.a.

² Fls. 30 a 39 del c.a.

³ Fls. 68 a 70 del c.a.

⁴ Fls. 71 a 81 del c.a.

⁵ Fls. 25 a 46 del c.p.

de cigarrillos y tabaco elaborado de procedencia extranjera de mi representada:

<i>Declaración de Distritalización</i>	<i>Fecha</i>
<i>1109100728</i>	<i>19/11/2009</i>
<i>1109100607</i>	<i>29/09/2009</i>
<i>1109100660</i>	<i>20/10/2009</i>
<i>1109100639</i>	<i>09/10/2009</i>
<i>1109100658</i>	<i>20/10/2009</i>
<i>1109100680</i>	<i>30/10/2009</i>
<i>1109100663</i>	<i>20/10/2009</i>
<i>1109100679</i>	<i>30/10/2009</i>
<i>1109100613</i>	<i>30/09/2009</i>
<i>1109100786</i>	<i>11/12/2009</i>
<i>1109100823</i>	<i>23/12/2009</i>
<i>1109100828</i>	<i>23/12/2009</i>
<i>1109100301</i>	<i>29/09/2009</i>
<i>1109100824</i>	<i>23/12/2009</i>
<i>1109100821</i>	<i>23/12/2009</i>

1.2. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mí representada en los siguientes términos:

1.2.1. Declarando que no hay lugar a la determinación de un mayor valor por impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de procedencia extranjera, ni a la imposición de sanción por inexactitud.

1.2.2. Ordenando el archivo del expediente que por este particular se haya abierto en contra de mi representada.

1.2.3. Declarando que no son del cargo de BAT las costas en que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las del proceso».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 338 y 363 de la Constitución Política;
- Artículos 64, 589, 647 y 692 del Estatuto Tributario;
- Artículos 207 y 209 de la Ley 223 de 1995;
- Artículo 2 de la Ley 30 de 1971;
- Artículo 79 de la Ley 14 de 1983;
- Artículo 5 de la Decisión 600 de 2004 de la Comunidad Andina de Naciones - CAN y Decisión 635 de ese organismo.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Dijo que la entidad demandada no podía adelantar el proceso de determinación sobre las liquidaciones privadas presentadas por la compañía, pues al haber sido sustituidas por una liquidación oficial de corrección, la actuación administrativa se debió dirigir contra esta última, como lo ordena el artículo 692 del Estatuto Tributario.

Anotó que los impuestos al consumo son de propiedad de la Nación, y que se debe aplicar la Decisión 600 de 2004 de la CAN *-vigente desde el 1º de enero de 2008 por disposición de la Decisión 635 de 2006-*, según la cual el retiro de bienes no utilizables o que no son susceptibles de comercialización, no está gravado.

Afirmó que la destrucción de cigarrillos estaba regulada por la citada Decisión 600 de 2004, que es una norma supranacional de obligatoria observancia para el Estado colombiano y lo obliga a modificar la normativa interna o a desplazarla por la comunitaria.

Sostuvo que la operancia de la Decisión 600 de 2004 no depende del lugar de procedencia de la mercancía, pues dicha norma no estableció tal distinción, con lo cual el hecho de que las mercancías destruidas provengan de Chile es irrelevante.

Explicó que el cigarrillo es un producto perecedero con una vida útil determinada, y que se debe aplicar el artículo 64 del Estatuto Tributario que reconoce la validez de la destrucción de productos de fácil destrucción o pérdida, porque el impuesto al consumo es de carácter nacional.

Agregó que la Corte Suprema de Justicia⁶ se refirió a la normativa de protección al consumidor y al régimen de responsabilidad de productores y distribuidores en relación con los actos que lesionan la salud de los consumidores, que los obligan a destruir los productos que no cumplen los estándares mínimos de calidad e idoneidad⁷.

Argumentó que si bien el hecho generador del tributo es el consumo de cigarrillo y su causación ocurre con la importación, la falta de consumo del

⁶ Sentencia del 30 de abril de 2009, Exp. 1999-00629, M.P. Pedro Octavio Munar Cadena.

⁷ Escrito de adición de la demanda. Fls. 96 a 99 del c.p.

producto implica que el hecho generador no se concreta y se debe devolver el impuesto pagado.

Expuso que la normativa aplicable al impuesto al deporte estableció que el hecho generador del tributo se consolida con la venta del producto, lo cual no ocurre cuando el mismo se destruye.

Precisó que se debe revocar la sanción por inexactitud, porque existe una diferencia de criterio en cuanto a la interpretación de la normativa aplicable y además que, los hechos y las cifras declaradas son completas y verdaderas.

OPOSICIÓN

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

Dijo que los actos administrativos son legales y se ajustan al debido proceso, porque la actora pudo ejercer los derechos que le asistían.

Explicó que la normativa de la CAN busca eliminar gravámenes sobre los productos originarios de los países miembros, y que los beneficios tributarios y la obligación de ajustar las legislaciones internas a las disposiciones supranacionales no aplican frente a otros Estados.

Manifestó que las regulaciones de la CAN son obligatorias cuando se comercializan productos desde y hacia un país miembro, y que la mercancía proveniente de otros estados está regulada por la legislación del país receptor de los productos, lo cual indica que la liberación del impuesto al consumo por retiro de bienes no opera en este caso, pues los productos importados provienen de Chile, que no es un país miembro, a lo cual se suma que la actora es una empresa norteamericana.

Señaló que la normativa aplicable al Distrito Capital no establece un tratamiento excluyente del impuesto al consumo a los cigarrillos destruidos, y que si se llega a considerar que el producto está cobijado por las decisiones

de la CAN, la liberación del gravamen operaría únicamente en materia arancelaria.

Anotó que el requerimiento especial está debidamente motivado, y que dicho acto no se refirió a la normativa de la CAN, pues no incide en el caso que se discute.

Sostuvo que el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco de origen extranjero y el impuesto con destino al deporte se causó con la introducción de los cigarrillos al país, cuando surgió la obligación de declararlos y pagarlos, con lo cual resulta improcedente el pago de lo no debido o en exceso alegado por la demandante.

Añadió que el impuesto al consumo es monofásico y se causa cuando el producto sale de fábrica o se importa para su distribución o comercialización, y que si bien se grava el consumo, este ocurre cuando el producto está listo para su distribución al destinatario final.

Adujo que la sanción por inexactitud se deriva de la inclusión de datos falsos o errados en las declaraciones tributarias de la actora, y que no hay diferencia de criterios en razón a que la demandante conocía la posición de la jurisdicción en relación con la causación del tributo.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Aclaró que la liquidación de corrección se expidió por solicitud del contribuyente, y que la Administración no incurrió en falsa motivación al iniciar un proceso de revisión sobre las declaraciones privadas que fueron remplazadas por la liquidación oficial de corrección.

Señaló que la Decisión 600 de 2004 de la CAN reguló los aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos selectivos al consumo de los países miembros y que, en el caso, el cigarrillo importado y posteriormente destruido se originó en Chile, país que no es miembro de la

CAN, por lo que no puede beneficiarse de las normas de la Comunidad, y debe aplicarse el ordenamiento interno.

Advirtió que la jurisprudencia precisó que la causación del impuesto al consumo de cigarrillos se realiza «*cuando la mercancía se introduce al Distrito Capital con fines de consumo*», y que la actora no puede solicitar la devolución de los valores pagados, pues a pesar de la destrucción del producto, el hecho generador ocurrió.

Explicó que conforme con los artículos 20 del Decreto 807 de 1993 y 589 del Estatuto Tributario, la aceptación de la corrección de las declaraciones tributarias no impide el ejercicio de las facultades de fiscalización de la Administración, la cual solo puede rechazar las solicitudes de corrección por razones de forma y no de fondo, pues estas últimas se discuten en el proceso de revisión.

Consideró que por ser inaplicable la Decisión 600 de 2004, la jurisprudencia constituye una fuente de derecho para resolver el tema en discusión.

Afirmó que se debe mantener la sanción por inexactitud, porque no se advirtieron errores de apreciación o diferencias de criterio en cuanto a la normativa aplicable.

RECURSO DE APELACIÓN

La actora apeló la sentencia proferida por la Sección Cuarta, Subsección «B» del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Explicó que la aplicación preferente de normas sancionadas en el marco de acuerdos regionales de integración opera con independencia de los mecanismos de incorporación legislativa establecidos por los estados signatarios, lo que en el caso de la Decisión 600 de 2004 fue ratificado por el tratado de creación del Tribunal de Justicia de la CAN y por la Corte Constitucional, al señalar que las decisiones obligan a los estados miembros, bien sea modificando las reglas existentes o desplazándolas.

Argumentó que el *a-quo* debió fundamentar la sentencia en la Decisión 600 de 2004, cuya observancia no depende de que el comercio se realice entre países miembros, y rechazó que la sociedad pague un impuesto que grava el consumo, cuando el mismo no se realizó por la destrucción del producto, lo que a su juicio constituye un enriquecimiento sin causa a favor del Distrito Capital.

Expresó que la sociedad no discute el ejercicio de las facultades de fiscalización con posterioridad a la aceptación del proyecto de corrección, sino que las actuaciones de la Administración se dirijan contra las declaraciones privadas de la compañía, y no en contra de la liquidación oficial de corrección que las sustituyó.

Con fundamento en el artículo 692 del Estatuto Tributario, señaló que la sociedad informó a la entidad demandada sobre la existencia de la corrección a las declaraciones privadas, para que fuera tenida en cuenta en el procedimiento administrativo, y que el desconocimiento de dicha corrección en los actos administrativos demandados implica su nulidad.

Pidió revocar la sanción por inexactitud, porque existen diferencias de criterio sobre la aplicación de la normativa aplicable y las cifras y datos denunciados son completos y verdaderos. Agregó que se deben observar los principios de favorabilidad, proporcionalidad y gradualidad establecidos en la Ley 1607 de 2012.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación, y destacó que la imposición de la sanción por inexactitud debe observar los principios establecidos en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012.

El Distrito Capital reiteró la contestación de la demanda.

El Ministerio Público no intervino en esta etapa procesal.

Prueba de oficio. Mediante autos del 24 de noviembre de 2017⁸, expedidos con fundamento en el artículo 123 de la Decisión 500 del 22 de junio de 2001 del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores⁹, la Consejera Ponente suspendió el proceso y solicitó al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina la interpretación prejudicial del citado artículo 5º de la Decisión 600 de 2004.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad del acto administrativo mediante el cual la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital de Bogotá liquidó el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco de origen extranjero del año gravable 2009 a cargo de la sociedad British American Tobacco (South America) Limited, e impuso sanción por inexactitud.

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe determinar la legalidad del procedimiento administrativo adelantado y si resulta aplicable la Decisión 600 de 2004 de la Comunidad Andina de Naciones. En el caso contrario, debe pronunciarse sobre la aplicación de la legislación interna sobre el impuesto al consumo aludido, en relación con la destrucción de mercancías.

Procedimiento administrativo

La actora argumentó que los actos administrativos demandados violaron el artículo 692 del Estatuto Tributario, porque se debieron dirigir contra la liquidación oficial de corrección, y no contra las liquidaciones privadas modificadas por dicho acto.

⁸ Fls. 230 a 235 del c.p.

⁹ «Art. 123- Consulta obligatoria. De oficio o a petición de parte, el juez nacional que conozca de un proceso en el cual la sentencia fuera de única o última instancia, que no fuere susceptible de recursos en derecho interno, en el que deba aplicarse o se controvierta alguna de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, deberá suspender el procedimiento y solicitar directamente mediante simple oficio, la interpretación del Tribunal».

El artículo 692 del Estatuto Tributario dispone¹⁰ que «El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá informar sobre la existencia de la última declaración de corrección, presentada con posterioridad a la declaración, en que se haya basado el respectivo proceso de determinación oficial del impuesto, cuando tal corrección no haya sido tomada en cuenta dentro del mismo, para que el funcionario que conozca del expediente la tenga en cuenta y la incorpore al proceso. No será causal de nulidad de los actos administrativos, el hecho de que no se basen en la última corrección presentada por el contribuyente, cuando éste no hubiere dado aviso de ello». (Se subraya).

La Sala observa que la norma señalada contiene dos obligaciones: una a cargo del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, de informar sobre la existencia de la última declaración de corrección presentada respecto de la declaración que se discute en el proceso de determinación, y la segunda en cabeza de la autoridad fiscal, de tener en cuenta dicha corrección e incorporarla al proceso.

En cuanto a la obligación de la Administración de tener en cuenta la corrección de la declaración tributaria discutida en el procedimiento administrativo, se observa que la norma señalada no exige que los actos administrativos de determinación del tributo se «dirijan» contra el acto que aceptó la corrección de la declaración, como erradamente lo señala la demandante, sino que la corrección sea objeto de análisis en el procedimiento administrativo.

En ese sentido, la Sala advierte que los actos demandados tuvieron en cuenta la corrección de las declaraciones privadas de la actora, pues los argumentos en ellos expuestos se dirigieron a desvirtuar las razones que la llevaron a solicitar tal corrección para determinar un menor impuesto a pagar, con observancia de las cifras corregidas.

En efecto, en el expediente se observan los siguientes hechos, que también fueron advertidos en los actos administrativos demandados:

- El 29 de septiembre de 2010, la actora presentó ante la entidad demandada el proyecto de corrección de las declaraciones del

¹⁰ Aplicable por disposición del artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

impuesto al consumo del año gravable 2009¹¹, que fue autorizado mediante resolución del 28 de octubre de ese mismo año¹².

- El saldo a favor resultante de la corrección fue reconocido mediante resolución del 28 de marzo de 2011. En el requerimiento especial, la Administración propuso modificar la Resolución 1423 DDI 198562 del 28 de octubre de 2009, acto mediante el cual la entidad demandada corrigió las declaraciones de distritalización de las declaraciones privadas del impuesto.
- La Resolución 114 DDI 002860 del 3 de febrero de 2012 modificó las declaraciones privadas de la actora correspondientes al año gravable 2009, y en ella se hizo referencia al proyecto de corrección de las mencionadas declaraciones, al acto que las aceptó y a los argumentos planteados en la respuesta al requerimiento especial¹³, lo cual indica que en el proceso de determinación adelantado sí fue tomada en cuenta la corrección a las declaraciones por la Administración.
- De igual forma, tanto en el requerimiento especial, como en la liquidación practicada por la Administración, se tomaron los valores corregidos en relación con las declaraciones privadas, los cuales nunca fueron cuestionados por la demandada¹⁴.

En consecuencia, como la corrección a las declaraciones tributarias fue tomada en cuenta por los actos administrativos demandados, no prospera el cargo propuesto por la sociedad demandante.

Decisión 600 de 2004 de la CAN

La actora argumentó que el artículo 5° de la Decisión 600 de 2004 es de aplicación preferente sobre la legislación interna, y que su incorporación al ordenamiento interno no está sujeta al comercio entre los países miembros

¹¹ Fls. 167 a 177 del c.a.

¹² Fls. 68 a 88 del c.p.

¹³ Fl. 28 Vto. y ss del c.p. – Liquidación oficial de revisión.

¹⁴ Fls. 38 a 46 del c.p.

de la CAN, lo que hace irrelevante el lugar de procedencia de los cigarrillos destruidos.

El 26 de febrero de 2019, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina respondió la interpretación prejudicial solicitada¹⁵ y precisó que «*para el caso de retiro de bienes, por disposición expresa contenida en el artículo 5 de la Decisión 600 de la Comisión de la Comunidad Andina, será la normativa colombiana la que deba resolver el proceso interno*». (Negrilla fuera de texto).

En las condiciones señaladas por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, la destrucción de productos (retiro de bienes) está regulada por la normativa de cada País Miembro.

Por lo anterior, independientemente de si al caso se aplica la normativa de la CAN, teniendo en cuenta que Chile no hace parte de la Comunidad Andina de Naciones¹⁶, el debate jurídico se concreta en la aplicación de la normativa interna que regula la causación del impuesto al consumo de cigarrillos de origen extranjero.

Causación del impuesto al consumo de cigarrillos – reiteración de jurisprudencia

La demandante argumentó que por cuenta de la destrucción de los cigarrillos de origen extranjero importados en el año gravable 2009, el hecho generador del impuesto (consumo) no se realizó, lo cual justifica la devolución del impuesto pagado por tal concepto.

La Ley 223 de 1995¹⁷ reguló el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, al señalar que el hecho generador «*Está constituido por el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, en la jurisdicción de los departamentos*¹⁸» y que el impuesto, en el caso de productos nacionales, se causa cuando «*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*», y para productos extranjeros en el momento en

¹⁵ Fls. 241 a 243 del c.p.

¹⁶ <http://www.comunidadandina.org/Seccion.aspx?id=189&tipo=QU&title=somos-comunidad-andina>

¹⁷ «*Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones*».

¹⁸ Artículo 207.

que «los mismos se introducen al país, salvo, cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país».

Al interpretar las normas señaladas en un caso con supuestos fácticos similares al que se decide, la Sala precisó que el impuesto al consumo se causó con la introducción de cigarrillos de fabricación extranjera en el territorio nacional, que 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» y que «no puede quedar supeditado el pago del tributo a circunstancias ocurridas con posterioridad a la ocurrencia del hecho generador¹⁹».

No obstante, mediante sentencia del 22 de febrero de 2018²⁰, la Sala rectificó la posición jurisprudencial referida, en el sentido de reconocer que la existencia de situaciones que impiden el consumo del producto afectan la obligación sustancial de pago del tributo. Al efecto, la Sección precisó lo siguiente:

- El consumo es un elemento de la realidad mediante el cual se manifiesta la capacidad contributiva que determina el nacimiento de la obligación tributaria sustancial.
- En los impuestos al consumo 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 precio²¹», porque los contribuyentes o responsables (productores, importadores y solidariamente los distribuidores²²) trasladan su carga a dicho consumidor final.
- Las circunstancias que impiden la comercialización o el consumo del producto se deben ver reflejadas en la carga impositiva de los

¹⁹ Sentencia del 4 de febrero de 2010, Exp. 17273 C.P. William Giraldo Giraldo, reiterada, entre otras, por la sentencia del 10 de febrero de 2011, Exp. 17941, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²⁰ Sentencia del 22 de febrero de 2018, Exp. 20978, reiterada por la sentencia del 20 de septiembre de 2018, Exp. 23408. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²¹ Cfr. sentencia del 28 de agosto de 2014, Exp. 19350, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²² El artículo 208 de la Ley 223 de 1995, precisó que «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».

contribuyentes o responsables, *«pues el impuesto pagado no podrá ser recuperado con su venta frente a mercancías que obligatoriamente no estuvieron en el mercado»*, con lo cual *«eventos como las devoluciones y bajas o destrucción de productos pueden afectar la obligación sustancial de pago del tributo, pues no se puede predicar la igualdad en las cargas fiscales cuando el importador o productor asume un gravamen sobre la base de una capacidad contributiva inexistente o ajena a la realidad»*²³.

- En ese sentido, la exposición de motivos del proyecto de Ley 122 de 2010 Cámara²⁴, que dio lugar a la Ley 1559 de 2012²⁵, sostuvo que la intención del legislador en la Ley 788 de 2002 fue 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 [que] 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»*.
- La baja o destrucción de productos, entre otras que situaciones que impiden la realización del consumo, implican que el sujeto pasivo asuma un tributo que no se trasladó al consumidor final, lo cual desconoce los principios de equidad y progresividad en que se funda el sistema tributario²⁶.

Lo anterior, por cuanto *«el pago del tributo que hace el productor o fabricante es una carga que asume anticipadamente pero que recupera posteriormente con la venta del producto»*²⁷.

- Es válido que en todas aquellas situaciones en que no se realiza el consumo, *«siempre y cuando estén plenamente demostradas, no sea exigible el pago del tributo al contribuyente»*²⁸.

²³ Sentencia del 22 de febrero de 2018, Exp. 20978, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁴ A estos antecedentes legislativos se hizo referencia en la sentencia del 28 de agosto de 2014, Exp. 19350, antes citada.

²⁵ *«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»*.

²⁶ Artículo 363 de la Constitución Política

²⁷ Cfr. Sentencia del 22 de febrero de 2018, Exp. 20978, reiterada por la sentencia del 20 de septiembre de 2018, Exp. 23408. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, que reiteró la sentencia del 28 de agosto de 2014, Exp. 19350, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²⁸ Sentencia del 20 de septiembre de 2018, Exp. 23408, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

En las condiciones señaladas, la Sala consideró que si bien *«la sola entrega de los productos en fábrica o su introducción al territorio nacional, cuando se trata de productos extranjeros, causa el referido gravamen, deben tenerse en cuenta eventos posteriores que impiden el consumo, como las devoluciones y destrucción del producto, caso en el cual no deben hacer parte de la base gravable del tributo»*.

Caso concreto

En el expediente obran los siguientes documentos:

- Declaraciones de importación de *«pacas o cajas de cigarrillos»*, declaraciones del impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco elaborado de producción extranjera del Distrito Capital y declaraciones del *«FONDO CUENTA DE IMPUESTO AL CONSUMO DE PRODUCTOS EXTRANJEROS»* del año gravable 2009²⁹.
- Comunicaciones del 11 de febrero de 2010³⁰ y del 14 de abril de 2010³¹, en las que la actora informó al Coordinador del Grupo de Fiscalización de la Secretaría de Hacienda Distrital la destrucción de cigarrillos importados en el año 2009, debidamente identificados, y solicitó su presencia en el proceso³².
- Actas de destrucción de mercancía 05.30.2010³³ y 14.07.210³⁴, mediante las cuales la empresa Ecología & Entorno S.A. E.S.P. certificó que los días 4 y 5 de marzo de 2010 se destruyeron 29.414 cartones de cigarrillos y el día 14 de julio de 2010 se destruyeron 7.482 cartones de cigarrillos, por el método de picado con sierra eléctrica, proceso que se realizó bajo la supervisión de un representante de la demandante y un auditor de impuestos de la Secretaría de Hacienda Distrital, quien suscribió dicha acta³⁵.

²⁹ Fls. 187 a 310 del c.a.

³⁰ Fls. 312 a 313 del c.a.

³¹ Fls. 320 y 321 del c.a.

³² Fls. 312 a 313 del c.a.

³³ Fl. 315 del c.a.

³⁴ Fl. 323 del c.a.

³⁵ Fl. 315 del c.a.

- «*REPORTE DE BAJAS DE INVENTARIOS DE PRODUCTOS DECLARADOS*» emitido por la Unidad de Determinación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Secretaría de Hacienda Distrital³⁶, donde consta la destrucción del producto.
- En la solicitud de devolución la actora manifestó que «*no hubo, previo al momento de la destrucción de la mercancía, una transferencia de dominio de los productos a un tercero que diera origen a la configuración del consumo, pues como se puede constatar en los soportes contables de la compañía, las mercancías nunca salieron de los inventarios de BAT y permanecieron en todo momento en nuestro poder, en nuestra calidad de importados – distribuidor de los productos*³⁷».

En esas condiciones, está demostrado que: i) la demandante importó, para efectos de consumo en el Distrito Capital, cigarrillos y tabaco de fabricación extranjera, con lo cual ocurrió el hecho generador del tributo establecido en el artículo 209 de la Ley 223 de 1995, ii) la sociedad declaró y pagó el impuesto al consumo en relación con el producto señalado y, iii) dicha mercancía fue destruida bajo la supervisión de la Administración.

Por las razones expuestas, que son extensivas al impuesto al deporte cuyo hecho generador se concreta en las mismas condiciones que el impuesto al consumo de cigarrillos, la Sala considera que la sociedad demandante pagó un tributo que no corresponde a la capacidad contributiva que la ley pretende gravar, lo cual justifica la corrección de las declaraciones tributarias, cuyos valores no fueron cuestionados por la Administración.

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia del 19 de junio de 2013 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca y, en su lugar, declarará la nulidad del acto de liquidación oficial demandado.

A título de restablecimiento del derecho, declarará en firme la corrección de las declaraciones tributarias presentadas por la actora durante el año

³⁶ Fls. 317 y 325 del c.a.

³⁷ Lo anterior también fue referido en los antecedentes del requerimiento especial - Fl. 72 del c.a.

gravable 2009, que fue autorizada por la Resolución 1423 DDI 198562 del 28 de octubre de 2010.

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

FALLA

1.- REVOCAR, la sentencia del 19 de junio de 2013 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, objeto de apelación. En su lugar, se dispone:

*1.- **ANULAR** la Resolución 114DDI002860 del 3 de febrero de 2012, por la cual, el Distrito Capital liquidó oficialmente las declaraciones de Distritalización del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de procedencia extranjera correspondientes al año 2009.*

*2.- A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** en firme la corrección de las declaraciones tributarias presentadas por la actora durante el año gravable 2009, la cual fue autorizada por la Resolución 1423 DDI 198562 del 28 de octubre de 2010.*

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

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
BASTO**
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

**MILTON CHAVES GARCÍA
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ