

CONCEPTO 10420 DE 22 DE MARZO DE 2016
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

7.2. Subdirección de Fortalecimiento Institucional Territorial

Radicado: 2-2016-010420 Bogotá D.C., 22 de marzo de 2016 C

Doctor

Boris Anaya Lorduy

Director Financiero de Ingresos

Gobernación de Bolívar

Cartagena – Bolívar

mendez2971@hotmail.com

Radicado entrada 1-2016-020036

No. Expediente 2040/2016/RPQRSD

Asunto: Oficio No. 1-2016-020036 del 09 de marzo de 2016

Tema: Impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas

Subtema: Causación

Cordial saludo Doctor Anaya:

Mediante escrito radicado en el buzón de atención al cliente de este Ministerio con el número y en la fecha del asunto, solicita usted concepto "... acerca de la VIABILIDAD Jurídica si es legal o no que los productores del impuesto al consumo mantengan bodegas como extensión de la planta y/o fábrica, en el Departamento de Bolívar'

Sea lo primero anotar que si bien dentro de las funciones asignadas a esta Dirección por el Decreto 4712 de 2008, se encuentra la de prestar asesoría a las entidades territoriales, ésta no se extienden emitir juicios de valor respecto de la legalidad o ilegalidad de las actuaciones desplegadas por particulares. De tal manera, atenderemos su solicitud en los términos y con los estrictos alcances de los artículos 14-2 y 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, por lo que la respuesta será general, no tendrá efectos obligatorios ni vinculantes, y no comprometerá la responsabilidad de este Ministerio.

Sin perjuicio de que en su escrito de consulta no se presente un contexto dentro del cual enmarcar su solicitud, suponemos que se orienta a definir si la existencia de bodegas "como extensión de planta y/o fábrica" permite a los productores modificar la causación del impuesto al consumo y por esa vía diferir la declaración y pago del impuesto al consumo, y será bajo este supuesto que se ofrecerá respuesta a su solicitud.

De tal manera, sobre la existencia de bodegas como extensión de la planta o fábrica de los productores de productos gravados con el impuesto al consumo se pronunció esta Dirección mediante Concepto 080 de 1999, el cual transcribimos *in extenso* por considerarlo pertinente al caso en consulta, así:

"[...] 1.- Momento de causación del Impuesto para el productor que moviliza sus inventarios de un departamento a otro.

Los artículos 207 y 209 de la Ley 223 de 1995 establecen:

"Artículo 207. Hecho Generador. *Está constituido por el consumo de cigarrillo y tabaco elaborado, en la jurisdicción de los departamentos."*

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

En el caso de productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país." (El subrayado es nuestro)

Nótese como el legislador señaló como hecho generador del impuesto, un hecho económico "el consumo" el cual puede ser concomitante o posterior a la realización de la causación, dependiendo de si la "entrega" en fábrica o en planta, se efectúa con título traslativo de dominio o sin él.

Por respeto del principio de igualdad, los momentos de causación del tributo tanto para los productos nacionales como para los productos extranjeros son equiparables. El momento de la entrega en fábrica o en planta, para los primeros, y el momento de su ingreso al país, para los segundos.

Como quiera que a la expedición de la Ley 223 de 1995, algunos de los responsables de impuestos al consumo, entre ellos los productores de cervezas, denominaban y aún denominan "planta" a la fábrica para diferenciarla de las dependencias netamente administrativas, y dado que el espíritu del legislador fue el de unificar para todos los productos gravados con impuesto al consumo los elementos constitutivos de éste, se incorporó en la definición de la causación

la palabra "Planta", en el entendido de constituir un sinónimo de "fábrica" o lugar en donde se producen los bienes.

De otra parte, el Código Civil establece en su artículo 28, que "las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras..." y con frecuencia, el uso general que se da a las palabras, difiere sustancialmente de la definición que de ellas trae el "Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española", motivo por el cual, no aplica la descalificación que del Diccionario Pequeño Larousse hace el consultante, ya que las definiciones en él contenidas, se ajustan con mayor precisión al uso general de la palabra "planta", en relación con la acepción "fábrica".

Pretender que las bodegas de distribución ubicadas en el mismo o en otro departamento de la sede fabril o planta, constituyen una extensión de la fábrica, implicaría aceptar que la fábrica está ubicada en todo el territorio nacional o en todos los lugares en donde existan bodegas o almacenes, interpretación que riñe con la definición que de "bodega" trae el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. "1 depósito, almacén; lugar donde se guarda y cría el vino; 2 cosecha o mucha abundancia de vino en algún lugar; 3 despensa; 4 troj o granero; 5 en los puertos de mar pieza o piezas bajas que sirven de almacén a los mercaderes; 6 pieza baja que sirve de habitación en las casas de vecindad de los barrios pobres; 7 espacio interior de los buques desde la cubierta inferior hasta la quilla"

Nótese como, en el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, las "bodegas" o lugares de almacenamiento, no son un sinónimo de "planta" ni de "fábrica" ni corresponden a una extensión de éstas.

Bajo este contexto, no es posible entonces entender la "planta" como una extensión de la fábrica ubicada en lugar diferente de ésta, ni darle a las bodegas de distribución, el carácter de fábrica, o lo que es lo mismo, el de "planta".

Ahora bien, de conformidad con lo expuesto por el mismo consultante, "Para la época en que se discutió ante el Congreso el proyecto de Ley 026 Cámara, (hoy Ley 223 de 1995)... la Compañía Colombiana de Tabaco discutía en contra de los departamentos el punto de la causación en la mercancía entregada a título de CONSIGNACION y en general, que se requería título traslativo de dominio; cuestiones éstas que no fueron aceptadas por el máximo tribunal de lo Contencioso Administrativo, el que por el contrario señaló que el hecho causal del impuesto es la entrega con fines distributivos con independencia del título a que se haga...." (El subrayado es nuestro).

Esto significa, que la entrega de que trata la ley, no implica per se traspaso de propiedad y en consecuencia, basta con colocar el producto fuera de la fábrica, sin que se requiera que pase a manos de un "tercero" diferente del propietario. Ello se deduce del contenido del artículo 213 de la Ley 223 de 1995 que

estipula:

"Artículo 213. Período gravable, declaración y pago de los impuestos. El período gravable de estos impuestos será quincenal.

*Los productores cumplirán quincenalmente con las obligaciones de declarar ante las correspondientes secretarías de hacienda departamentales o del Distrito Capital, según el caso, o en las entidades financieras autorizadas para tal fin, dentro de los cinco (5) días calendario siguientes al vencimiento de cada período gravable. La declaración deberá contener la liquidación privada del gravamen correspondiente a los **despachos, entregas o retiros**, efectuados en la quincena anterior. Los productores pagarán el impuesto correspondiente en las tesorerías departamentales o del distrito capital, o en las instituciones financieras autorizadas, simultáneamente con la presentación de la declaración. Sin perjuicio de lo anterior, los departamentos y el distrito capital podrán fijar en cabeza de los distribuidores la obligación de declarar y pagar directamente el impuesto correspondiente, ante los organismos y dentro de los términos establecidos en el presente inciso.*

..." (La negrita y el subrayado son nuestros)

Vemos como la norma transcrita obliga a declarar, no solamente las "entregas" sino también los "despachos" y los "retiros". Así mismo, la Ley al establecer el hecho generador y la causación, precisa dos momentos específicos diferentes, a saber:

El momento del consumo económico (Hecho generador)

El momento de la entrega, o del retiro (Causación)

La causación corresponde al momento a partir del cual surge o se consolida la obligación tributaria y en consecuencia, la obligación del sujeto pasivo de liquidar y pagar el impuesto, y la facultad del sujeto activo para exigir su pago.

Cuando la causación es anterior a la ocurrencia del hecho generador como suele ocurrir en los impuestos al consumo de que trata la Ley 223 de 1995, el sujeto pasivo o responsable del impuesto está en la obligación de declararlo y pagarlo, aún sin que se haya realizado el hecho generador del impuesto, cuya realización se presume por la simple ocurrencia de la causación.

Si como sostiene el consultante, para que se produzca la "causación" se requiere de entrega del producto a un tercero diferente del propietario, traspasando un derecho, este hecho se confundiría con el "Hecho Generador" (consumo económico), y se darían ambos en el mismo momento, constituyéndose entonces en un eufemismo la diferenciación clara y precisa que de los dos momentos específicos y separados estableció la ley.

En cuanto a la argumentación relativa a la finalidad de las tornaguías, cabe transcribir la parte pertinente del Decreto 3071 de 1997, que las regula:

"Artículo 8. Clases de Tornaguías. Las tornaguías pueden ser de movilización, de reenvíos y de tránsito.

...

Las tornaguías de movilización son aquellas a través de las cuales se autoriza el transporte de mercancías gravadas con impuestos al consumo, o que son objeto del monopolio rentístico de licores, entre entidades territoriales que son sujetos activos de dichos impuestos. Estos productos deben estar destinados para consumo en la respectiva Entidad Territorial.

Las tornaguías de reenvío son aquellas a través de las cuales se autoriza el transporte de mercancías gravadas con impuestos al consumo, o que sean objeto del monopolio rentístico de licores, entre entidades territoriales que son sujetos activos de dichos impuestos, cuando dichas mercancías habían sido declaradas para consumo en la entidad territorial de origen.

Las tornaguías de tránsito son aquellas a través de las cuales se autoriza el transporte de mercancías al interior de la misma entidad territorial, cuando sea del caso, o de mercancías en tránsito hacia otro país, de conformidad con las disposiciones aduanera pertinentes. Igualmente, las tornaguías de tránsito amparan la movilización de mercancías gravadas con impuestos al consumo, o que sean objeto del monopolio rentístico de licores, entre aduanas o entre zonas francas o entre aduanas y zonas francas". (El subrayado es nuestro).

Vemos como las regulaciones sobre tornaguías confirman la causación del impuesto, y no permiten la movilización de productos entre entidades territoriales que sean sujetos activos del tributo, a menos que dicha movilización tenga como finalidad el consumo en la entidad territorial de destino (tornaguía de movilización), o cuando los productos van en tránsito hacia otro país, o entre aduana o zonas francas.

Esta regulación, excluye la movilización de productos desde la fábrica ubicada en un departamento, hacia una bodega ubicada en otro departamento, a menos que en el departamento de destino, se vaya a consumir el producto.

En conclusión, cuando el productor actúa en calidad de distribuidor y entrega o despacha el producto desde fábrica o su planta hacia otros departamentos, únicamente puede hacerlo con fines de distribución, solicitando además la tornaguía de movilización y en consecuencia, el impuesto se causa desde el momento en que el producto sale de fábrica, a menos que se trate de productos con destino a la exportación. [...]"

La posición asumida en el concepto transcrito, ha sido reforzada por la reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado en la que ha expresado que para efectos

de la causación del impuesto al consumo *"Las bodegas que el demandante tenga en otros departamentos, no son una fábrica, no pueden asimilarse a ella, ni pueden entenderse como una extensión de la planta, lo que implica que la distribución del producto a través de esta sucursal o agencia no resulta relevante..."*. Dijo esa alta corporación¹:

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

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

El hecho generador² del tributo es el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado dentro de la jurisdicción del departamento, "independiente de las circunstancias individuales de quien ejecute el acto gravado."³

La Corte Constitucional ha señalado que el impuesto al consumo es un impuesto indirecto, que recae sobre artículos superfluos, de lujo o no indispensables para el bienestar de las personas.⁴ El indicador de capacidad contributiva es el consumo del producto suntuario.

El legislador determinó que el consumidor final del producto no respondiera directamente ante el fisco por el gravamen, a pesar de ser quien soporta la carga económica del impuesto, sino que estableció como sujetos pasivos jurídicos del tributo a los productores y a los importadores de cigarrillos y tabaco elaborado.⁵

Los distribuidores responden solidariamente con los productores nacionales, en el caso que los Departamentos o el Distrito Capital decidan fijarles la obligación de declarar y pagar directamente el impuesto correspondiente.⁶ A su vez, los distribuidores serán los únicos responsables del pago del tributo si omiten informar el cambio de destino de los productos.⁷

¹ Sea del caso precisar que si bien la sentencia hace referencia al impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, resulta aplicable al impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, así como al impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, pues todos comparten el mismo criterio en cuanto a su causación.

² "Artículo 207. Hecho Generador. Está constituido por el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, en la jurisdicción de los departamentos."

³ Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-197 del 17 de abril de 1997, M.P. Carmenza Isaza de Gómez.

⁴ *Ibidem*.

⁵ "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."

⁶ Artículo 213 de la Ley 223 de 1995.

⁷ Artículo 220 de la Ley 223 de 1995.

Los transportadores y los expendedores al detal serán sujetos pasivos del impuesto al consumo, cuando no puedan justificar la procedencia de los productos que transportan o expenden, en el primer caso con la respectiva tornaguía y, en el segundo evento, con la factura expedida por el distribuidor.⁸

En cuanto al momento de causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, que constituye el objeto de debate en este proceso, el artículo 209 de la Ley 223 de 1995⁹ dispuso que tratándose de productos nacionales el gravamen se causa, instantáneamente, en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo. El impuesto se causa, tratándose de productos extranjeros, cuando se introducen al país.

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

Inicialmente, en Sentencia del 26 de noviembre de 1999,¹⁰ la Sección Cuarta declaró la nulidad del numeral 3 del artículo 25 del Decreto 2141 de 1996, reglamentario del artículo 222 de la Ley 223 de 1995, porque consideró que la norma acusada fijaba la "introducción" del producto en la respectiva entidad territorial como momento de causación o de realización del hecho generador, contrariando la disposición superior que dispone que el gravamen se causa cuando se "entrega" el producto en fábrica o planta.

Luego, mediante la Sentencia del 24 de marzo de 2000, la Sección declaró la nulidad parcial de las instrucciones para el diligenciamiento del "Formulario de declaración del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado ante los departamentos. Productos nacionales" contenido en las Resoluciones N° 0167 de 1997 y No 1462 de 1997, de la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda.¹¹

En esta providencia se consideró ilegal que el formulario de declaración exigiera incluir "el número de unidades introducidas para consumo en el Departamento" porque, con ello, estaba desconociendo el momento de causación del impuesto y además establecía un hecho generador no previsto por el legislador: La introducción de mercancía a la entidad territorial. Aclaró que la Ley prevé que la causación "no es al momento de la entrega que hace el productor de tales

⁸ Artículo 215 de la Ley 223 de 1995.

⁹ "Artículo 209. Causación. En el caso de productos nacionales, el impuesto se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo. En el caso de productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país. "En el caso de productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país".

¹⁰ Expediente 9552, M.P. Daniel Manrique Guzmán.

¹¹ Sección Cuarta, Exp. 9607, M.P. Delio Gómez Leyva.

bienes en planta o en fábrica, sino la entrega para los fines previstos en la ley, y que no son otros, en sentido amplio, que fines de consumo, lo que quiere decir que el impuesto se causa al momento de la entrega para fines de consumo".¹²

Si bien esta providencia contiene algunas expresiones anfibológicas, esta Sala recientemente la ha interpretado¹³ en el sentido que el impuesto al consumo de cigarrillos, en el caso del producto nacional, se causa con la entrega que hace el productor de los bienes, en la fábrica, para fines de consumo, lo que se entiende, conforme con la ley, que ocurre cuando se entrega "para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo"

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

En esas ocasiones,¹⁴ la Sala consideró mayoritariamente que el fabricante era a su vez distribuidor del producto en el departamento de destino, por lo que el impuesto al consumo se causaba "cuando el distribuidor, en este caso el mismo fabricante, entrega los productos a los vendedores al detal, intermediarios, mayoristas o detallistas, con fines de consumo, en la bodega donde realiza la actividad de distribución."

Sin embargo, el anterior criterio fue modificado por esta Sala, concluyendo que: "para que surja la obligación tributaria a cargo de los productores de cigarrillo y tabaco elaborado basta que el productor entregue el producto y que ese producto tenga el precio al que se factura a los expendedores de la capital del departamento donde esté situada la fábrica puesto que, una vez entregado, tal como lo afirmó la demandada, la finalidad de consumo va implícita en la entrega. No es necesario que se consolide la distribución, la venta, la permuta, la publicidad, la promoción, la donación, la comisión o el autoconsumo para que surja la obligación tributaria. Una interpretación en sentido contrario dejaría a discreción del contribuyente el nacimiento de la misma"¹⁵

El criterio actual de la Sala, expuesto en la sentencia del 9 de diciembre de 2009, exp. 16527, es que el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de producción nacional se causa instantáneamente en el momento en

¹² *Ibíd.*

¹³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 9 de diciembre de 2009, exp. 16527, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 24 de octubre de 2007, exp. 16190, M.P. Juan Ángel Palacio, y exp. 16199, M.P. Héctor J. Romero Díaz, y del 12 de junio de 2008, exp. 16683, M.P. Héctor J. Romero Díaz.

¹⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 9 de diciembre de 2009, exp. 16527, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

que el productor entrega el producto para su **distribución**, venta o permuta en el país y en general cuando la mercancía sale de la fábrica para el consumo.

En consecuencia, el impuesto se causa cuando la mercancía sale de la fábrica con destino a una bodega, local, sucursal o similar de propiedad del mismo fabricante, ubicada en otro departamento, porque en ese evento, el productor entregó en planta los cigarrillos para su distribución o venta en el país, es decir, para fines de consumo.

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

La sociedad COLTABACO S.A. está domiciliada en Medellín, donde fabrica los cigarrillos y, por tanto, ejerce la actividad de productor. En el expediente consta que el producto fue transportado hacia su bodega en Pasto, para distribuirlos desde allí con fines de consumo.

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

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

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

Las bodegas que el demandante tenga en otros departamentos, no son una fábrica, no pueden asimilarse a ella, ni pueden entenderse como una extensión de la planta, lo que implica que la distribución del producto a través de esta sucursal o agencia no resulta relevante, porque el impuesto ya se causó desde que los cigarrillos se entregaron en la fábrica de COLTABACO S.A. [...]"¹⁶ (Negrillas nuestras)

Así las cosas, de conformidad con el concepto y la jurisprudencia trascritas, el hecho de que un productor además de su planta o fábrica cuente con bodegas,

¹⁶ Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta Consejero Ponente: William Giraldo Giraldo Bogotá, D.C., Veintiocho (28) de enero de dos mil diez (2010) Referencia 520012331000 2003 01727 01 (16198)

agencias o sucursales a través de las cuales distribuya sus productos, el retiro de la planta o fábrica con destino a esas bodegas, agencias o sucursales causa el impuesto al consumo indistintamente del fin con que se retiren de la planta o fábrica (distribución, almacenamiento, comercialización, publicidad, etc.).

Cordialmente,

LUIS FERNANDO VILLOTA QUIÑONES

Subdirector de Fortalecimiento Institucional Territorial
Dirección General de Apoyo Fiscal