



Bogotá D.C. 12 de abril de 2010

Para contestar cite este número

2010EE111623  
ALCALDIA MAYOR DE BOGOTÁ D.C.  
Secretaría General

Por favor, al contestar, cite este N°

Doctora  
**MARTHA YANETH VELEÑO QUINTERO**  
Directora Jurídica Distrital  
**SECRETARÍA GENERAL**  
**ALCALDÍA MAYOR DE BOGOTÁ**  
CL 8 10 65  
Tel. 3813000  
Bogotá D.C.

Fecha: 14-04-2010 14:40

Rad: 1-2010-14514

Folios: 22

Anexos

Medio: VENTANILLA

Destino: DIRECCION JURIDICA DISTRIITAL

Ref: Su consulta radicada 2010ER39566 del 9 de abril de 2010  
Tema: Impuesto de industria y comercio.  
Subtema: No exclusión del impuesto al consumo pagado de la Base Gravable.

En virtud del literal c del artículo 30 del Decreto Distrital 545 del 29 de diciembre de 2006, compete a esta Subdirección la interpretación general y abstracta de la normativa tributaria distrital manteniendo la unidad doctrinal en la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá D.C., por lo cual daremos respuesta a su consulta en estos términos.

### PROBLEMA JURÍDICO

Se solicita que esta Subdirección conceptúe si lo pagado por concepto del impuesto al consumo de licores en la importación o producción de los mismos es deducible de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

### ANALISIS Y RESPUESTA AL PROBLEMA PLANTEADO

La Ley 223 de 1995, que modificó el Código de Régimen Departamental en materia del impuesto al consumo, estableció como sujetos pasivos del impuesto al consumo de licores, vinos aperitivos y similares, **a los productores o importadores y solidariamente a los distribuidores** y en cuanto al hecho generador dispuso que lo constituye el consumo de los productos en la jurisdicción de los departamentos.





ALCALDÍA MAYOR  
DE BOGOTÁ D.C.  
SECRETARÍA DE HACIENDA

En lo atinente a la liquidación y recaudo del tributo por parte de los **productores**, determinó que aquellos deberán facturar, liquidar y recaudar **al momento de la entrega en fábrica** de los productos despachados para consumo, el valor del impuesto al consumo o la participación, según el caso, en los períodos y dentro de los plazos establecidos en la ley o en las ordenanzas, según el caso. A continuación transcribimos el tenor literal:

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

**ARTÍCULO 203. SUJETOS PASIVOS.** *Son sujetos pasivos o responsables del impuesto los productores, los importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. Además, son responsables directos los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden.*

**ARTÍCULO 204. CAUSACIÓN.** *En el caso de productos nacionales, el impuesto se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo.*

*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. "*

A su turno, la ley 788 de 2002 reguló aspectos del Impuesto que nos ocupa, y reiteró como responsables de la declaración pago y recaudación a los productores e importadores:

**"ARTÍCULO 49. BASE GRAVABLE.** *La base gravable esta constituida por el número de grados alcoholimétricos que contenga el producto.*

*Esta base gravable aplicará igualmente para la liquidación de la participación, respecto de los productos sobre los cuales los departamentos estén ejerciendo el monopolio rentístico de licores destilados....*





ALCALDÍA MAYOR  
DE BOGOTÁ D.C.  
SECRETARÍA DE HACIENDA

## ARTÍCULO 52. LIQUIDACIÓN Y RECAUDO POR PARTE DE LOS PRODUCTORES.

*Para efectos de liquidación y recaudo, los productores facturarán, liquidarán y recaudarán al momento de la entrega en fábrica de los productos despachados para otros departamentos el valor del impuesto al consumo o la participación, según el caso.*

*Los productores declararán y pagarán el impuesto o la participación, en los periodos y dentro de los plazos establecidos en la ley o en las ordenanzas, según el caso."*

Ahora bien, es indispensable traer a colación lo resuelto por el Consejo de Estado, mediante sentencia del 3 de diciembre de 2009, exp. 16527, Magistrado Ponente Doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas:

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

*Por esa razón, en el caso de productos fabricados en el país, la responsabilidad recae en el productor y no en los expendedores, quienes deben pagar el impuesto sobre el precio de venta facturado a los expendedores en la capital del departamento donde está ubicada la fábrica.*

*Lo anterior indica que para que surja la obligación tributaria a cargo de los productores de cigarrillo y tabaco elaborado, basta que el productor entregue el producto, y que ese producto tenga el precio al que se factura a los expendedores de la capital del departamento, donde esté ubicada la fábrica, puesto que, una vez entregado tal como lo afirmó la demandada, la finalidad de consumo va implícita en la entrega. No es*





ALCALDÍA MAYOR  
DE BOGOTÁ D.C.  
SECRETARÍA DE HACIENDA

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...."(Subrayado ajeno al texto).

En el mismo sentido, el Consejo de Estado mediante sentencia de fecha cuatro (4) de febrero de dos mil diez (2010) consejero ponente William Giraldo Giraldo, Actor: BRITISH AMERICAN TOBACCO (SOUTH AMERICA) LIMITED, Referencia: 25000232700020070022901 (17273) IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS, en relación con el hecho generador y la causación del tributo dijo:

*"El artículo 209 de la Ley 223 de 1995 determinó que el hecho económico, indicador de capacidad contributiva que es objeto de gravamen, es el consumo del producto suntuario. Esto quiere decir, que el hecho imponible es el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, en la jurisdicción de los departamentos. Sin embargo, el legislador determinó que el consumidor final del producto no respondiera directamente ante el fisco por el gravamen, a pesar de ser quien soporta la carga económica del impuesto; sino que estableció como sujetos pasivos jurídicos del tributo, a los productores y a los importadores de cigarrillos y tabaco elaborado.<sup>1</sup>*

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

*Los hechos que causan el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, es decir, aquellos que de realizarse dan lugar al nacimiento de*

<sup>1</sup> "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."





ALCALDÍA MAYOR  
DE BOGOTÁ D.C.  
SECRETARÍA DE HACIENDA

la obligación, según el artículo 209 de la Ley 223 de 1995,<sup>2</sup> son de realización instantánea y tratándose de productos nacionales se presenta en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo. En el caso de productos extranjeros, cuando se introducen al país. En uno y otro caso se entiende que ocurrió para fines de consumo dentro del territorio de las respectivas jurisdicciones departamentales o del Distrito capital, pero sin que se requiera acreditar que efectivamente se produjo dicho consumo, pues el impuesto se causa "independiente de las circunstancias individuales de quien ejecute el acto gravado."<sup>3</sup>

De acuerdo con lo anterior, se puede concluir que uno es el hecho imponible y otro distinto, el hecho generador del impuesto al consumo de cigarrillos. El legislador confundió, en el artículo 207 de la Ley 223 de 1995, el concepto de hecho generador, con el objeto o materia imponible. El hecho imponible, se insiste, es el consumo de cigarrillos en el territorio del departamento. El hecho generador se realiza cuando ocurren los hechos previstos en el artículo 209 de la misma Ley."

Con el fin de entender el análisis del Consejo de Estado es importante clarificar si el impuesto al consumo es directo o indirecto. Tomaremos para el efecto una definición doctrinal clara y sencilla, según la cual "Impuesto Directo es aquel impuesto que es pagado por la misma persona a quien se grava. No puede ser trasladado"<sup>4</sup>; "Tributos creados por norma legal que recaen sobre la renta o la riqueza de las personas, naturales o jurídicas, consultando la capacidad de pago de éstas"<sup>5</sup>, en tanto que Impuesto Indirecto: "Tributos que recaen sobre la

<sup>2</sup> "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."

<sup>3</sup> Corte Constitucional, Sala Plena, *Ibidem*.

<sup>4</sup> Briceño de Valencia Teresa y Vergara Lacombe Ramón. Técnico Tributario, publicación del Centro Interamericano jurídico-financiero. Diccionario. Página 228.

<sup>5</sup> Contaduría General de la Nación. Diccionario de Términos de Contabilidad Pública. Página 83.





ALCALDÍA MAYOR  
DE BOGOTÁ D.C.  
SECRETARÍA DE HACIENDA

producción, extracción, venta, transferencias, arrendamiento o aprovisionamiento de bienes y *prestación de servicios*<sup>6</sup>.

Igualmente entraremos a establecer la diferencia entre impuesto monofásico e impuesto plurifásico. El impuesto monofásico se grava un solo ciclo o etapa, por lo tanto el impuesto se causa una sola y única vez dentro de todo el proceso de producción, comercialización y venta; mientras que el impuesto plurifásico o de etapas múltiples, se genera en cada uno de los ciclos de producción, distribución y venta como ocurre con el impuesto al valor agregado IVA para los bienes diferentes a los contemplados en el art. 444 y 446 del ETN.

De lo anterior podemos inferir que el impuesto al consumo de licores es un *impuesto monofásico*, cuyo sujeto activo es el municipio en el cual se realiza el consumo, *el sujeto pasivo es el importador o productor* y que *se causa cuando los licores se entregan en planta o fábrica para su distribución, venta, consumo, etc.*, momento en el cual nace la obligación tributaria, sin el cumplimiento de lo cual el producto no es posible de entregar, es decir, su liquidación es *una expensa necesaria* para poderlo comercializar.

Sobre la naturaleza monofásica e instantánea del impuesto al consumo el Consejo de Estado en sentencia del veintiocho (28) de enero de dos mil diez (2010), expediente 16198, Consejero Ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO, Actor: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. - COLTABACO S.A., dijo:

*“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 1995<sup>7</sup> 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,*

<sup>6</sup> Id. Página 84.

<sup>7</sup> “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”.





ALCALDÍA MAYOR  
DE BOGOTÁ D.C.  
SECRETARÍA DE HACIENDA

*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,<sup>8</sup> 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 N° 1462 de 1997, de la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda.<sup>9</sup>*

*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 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 la momento de la entrega para fines de consumo".<sup>10</sup>*

<sup>8</sup> Expediente 9552, M.P. Daniel Manrique Guzmán.

<sup>9</sup> Sección Cuarta, Exp. 9607, M.P. Delio Gómez Leyva.

<sup>10</sup> Ibidem.





ALCALDÍA MAYOR  
DE BOGOTÁ D.C.  
SECRETARÍA DE HACIENDA

*Si bien esta providencia contiene algunas expresiones antifibológicas, esta Sala recientemente la ha interpretado<sup>11</sup> 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,<sup>12</sup> 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*

<sup>11</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 9 de diciembre de 2009, exp. 1652.7, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>12</sup> 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.







ALCALDÍA MAYOR  
DE BOGOTÁ D.C.  
SECRETARÍA DE HACIENDA

sentido contrario dejaría a discreción del contribuyente el nacimiento de la misma"<sup>13</sup>.

*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 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 cuanto a la oportunidad para declarar y pagar el tributo por parte de los sujetos pasivos definidos, la Ley 223 de 1995 establece:

**"ARTÍCULO 213. PERIODO GRAVABLE, DECLARACIÓN Y PAGO DE LOS IMPUESTOS.** El período gravable de estos impuestos será quincenal.

Los productores cumplirán quincenalmente con la 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

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





ALCALDÍA MAYOR  
DE BOGOTÁ D.C.  
SECRETARÍA DE HACIENDA

*impuesto correspondiente, ante los organismos y dentro los términos establecidos en el presente inciso.*

**Los importadores declararán y pagarán el impuesto al consumo en el momento de la importación, conjuntamente con los impuestos y derechos nacionales que se causen en la misma. El pago del impuesto al consumo se efectuará a órdenes del Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros. Sin perjuicio de lo anterior, los importadores o distribuidores de productos extranjeros, según el caso, tendrán la obligación de declarar ante las Secretarías de Hacienda por los productos introducidos al departamento respectivo o Distrito Capital, en el momento de la introducción a la entidad territorial, indicando la base gravable según el tipo de producto. En igual forma se procederá frente a las mercancías introducidas a zonas de régimen aduanero especial.**

*Las declaraciones mencionadas se presentarán en los formularios que para el efecto diseña la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público". (Resaltos fuera de texto)*

**ARTÍCULO 192. PROHIBICIÓN. Se prohíbe a los departamentos, municipios, distrito capital, distritos especiales, áreas metropolitanas, territorios indígenas, regiones, provincias y a cualquiera otra forma de división territorial que se llegare a crear con posteridad a la expedición de la presente Ley, gravar la producción, importación, distribución y venta de los productos gravados con el impuesto al consumo de que trata este Capítulo con otros impuestos, tasas, sobretasas o contribuciones, con excepción del impuesto de industria y comercio.**

**ARTÍCULO 214. PROHIBICIÓN. Se prohíbe a los departamentos, municipios, distrito capital, distritos especiales, áreas metropolitanas, territorios indígenas, región, provincias y a cualquiera otra forma de división territorial que se llegare a crear con posteridad a la expedición de la presente Ley, gravar la producción, importación, distribución y venta de los productos gravados con los impuestos al consumo de que trata este Capítulo con otros impuestos, tasas, sobretasas o contribuciones, con excepción del impuesto de industria y comercio". (Resaltos fuera de texto)**





ALCALDÍA MAYOR  
DE BOGOTÁ D.C.  
SECRETARÍA DE HACIENDA

Cabe anotar entonces que la ley permite que aquellos productos que ha determinado gravar con el impuesto al consumo, también puedan serlo con el impuesto del ICA y no otro, recayendo sobre los ingresos producto de la enajenación de aquellos; interpretación recogida por el Consejo de Estado:

*"Tratándose de licores y bebidas alcohólicas, los artículos 192 y 214 de la Ley 223 de 1995 prohíben expresamente a los departamentos, municipios, distrito capital, distritos especiales, áreas metropolitanas, territorios indígenas, y a cualquier otra forma de división territorial, crear con posterioridad a la citada ley, gravámenes sobre la producción, importación, distribución y venta de los productos gravados con el impuesto al consumo de que trata este capítulo (se refiere al capítulo X relativo a las disposiciones comunes al impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares), con otros impuestos, tasas, sobretasas o contribuciones, con excepción del impuesto de industria y comercio"<sup>14</sup>.*

VI. *Reglamentación única. La norma les establece también una reglamentación singular: "ARTÍCULO 193. REGLAMENTACIÓN ÚNICA. Con el propósito de mantener una reglamentación única a nivel nacional sobre el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos, mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, ni las asambleas departamentales ni el Concejo Distrital de Santafé de Bogotá podrán expedir reglamentaciones sobre la materia, de manera que el gravamen se registrá íntegramente por lo dispuesto en la presente Ley, por los reglamentos que, en su desarrollo, profiera el Gobierno Nacional y por las normas de procedimiento señaladas en el Estatuto Tributario, con excepción del período gravable."*

VIII. *Exclusión de la base gravable. Cabe destacar también que de manera taxativa el Legislador quiso que dicho impuesto no hiciera parte para la determinación del impuesto a las ventas, siendo ésta la única exoneración al respecto: "ARTÍCULO 225. EXCLUSIONES DE LA BASE GRAVABLE. El impuesto al consumo no forma parte de la base gravable para liquidar el impuesto a las ventas."(Se subraya)*

<sup>14</sup> Consejo de Estado. Sección Cuarta. Radicación número: 66001-23-31-000-1999-0439-01(10669).  
16 de marzo de 2001.





ALCALDÍA MAYOR  
DE BOGOTÁ D.C.  
SECRETARÍA DE HACIENDA

Es necesario entonces concluir, que si bien dicho impuesto al consumo no hace parte de la base para la liquidación del impuesto a las ventas, sí hace parte del ingreso tanto para el productor o importador como para el distribuidor al momento de venderlo y por tanto va inmerso en la base gravable para la determinación del impuesto de industria y comercio.

No obstante retomemos lo que dice el artículo 52 de la Ley 788 de 2002:

**"ARTÍCULO 52. LIQUIDACIÓN Y RECAUDO POR PARTE DE LOS PRODUCTORES.**

*Para efectos de liquidación y recaudo, los productores facturarán, liquidarán y recaudarán al momento de la entrega en fábrica de los productos despachados para otros departamentos el valor del impuesto al consumo o la participación, según el caso.*

*Los productores declararán y pagarán el impuesto o la participación, en los períodos y dentro de los plazos establecidos en la ley o en las ordenanzas, según el caso."*

Quiere decir lo anterior que aunque el impuesto al consumo es responsabilidad jurídica y económica a cargo de los productores e importadores, la ley autoriza a los productores para que lo facturen, liquiden y recauden al momento de entregar en fábrica los productos que se despachen para consumo. Quiere decir que la Ley 788 de 2002 autorizó a los productores para que trasladaran el impuesto al consumo a los distribuidores al momento de entregarles la mercancía, pero dicha autorización no fue extendida a los distribuidores al momento de vender el producto a los expendedores o al público.

El impuesto al consumo es un impuesto que se registra, léase "factura", únicamente al momento en que el productor entrega al distribuidor los elementos para consumo, por consiguiente no es trasladable como impuesto descontable en etapas sucesivas del proceso de comercialización de estos productos.

Cuando un impuesto no es trasladable en las siguientes instancias de comercialización constituye un mayor costo del producto adquirido.

En la legislación de IVA se regulan varios casos en que el valor del impuesto no descontable se traduce en un mayor costo en la adquisición de los productos:





ALCALDÍA MAYOR  
DE BOGOTÁ D.C.  
SECRETARÍA DE HACIENDA

A manera de ejemplo, es asimilable a lo establecido para los contratos de construcción de bienes inmuebles a que se refiere el artículo 3° del Decreto 1372 de 1992 respecto del impuesto a las ventas cuando tipifica que:

*"En estos eventos, el responsable sólo podrá solicitar impuestos descontables por los gastos directamente relacionados con los honorarios percibidos o la utilidad obtenida, que constituyeron la base gravable del impuesto; en consecuencia, en ningún caso dará derecho a descuento el impuesto sobre las ventas cancelado por los costos y gastos necesarios para la construcción del bien inmueble".*

Igualmente ocurre con los productores de bienes con tarifa de IVA inferior a la tarifa general, pues cuando compran sus insumos a la tarifa general de IVA (16%) solo pueden deducir un valor inferior; el valor de IVA que no es descontable, constituirá un mayor valor del costo.

El artículo 485 del Estatuto Tributario Nacional modificado por el artículo 19 de la Ley 6 de 1992, expresamente contempla:

*"Los impuestos descontables son:*

*a). El impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en las respectivas facturas o documentos equivalentes, la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes; la parte que exceda de este porcentaje constituirá un mayor valor del costo o del gasto respectivo.*

*b). El impuesto pagado en la importación de bienes corporales muebles. Cuando la tarifa del bien importado fuere superior a la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes, la parte que exceda de este porcentaje constituirá un mayor valor del costo o del gasto respectivo".*

De la norma transcrita podemos inferir que la voluntad del legislador al no dejar expresamente como descontable dicho impuesto, se debe tratar como costo para el importador, comercializador o distribuidor. Los impuestos descontables expresamente señalados como en el caso del IVA son *taxativos*, dentro del límite



que ha establecido la ley, pero para el caso que nos ocupa y como se demuestra, no lo son.

No obstante lo anterior, si bien representa la venta por parte del distribuidor un ingreso propio no admite renuncia por contener subyacente el flujo de unos recursos provenientes del responsable económico del tributo al realizar el hecho imponible que es el consumo.

También es procedente recordar que el artículo 493 del Estatuto Tributario Nacional cuando se refiere a los impuestos descontables se refiere específicamente al impuesto a las ventas y no a otro, señalando que no constituyen costo ni deducción: *"En ningún caso el impuesto a las ventas que deba ser tratado como descuento, podrá ser tomado como costo o gasto en el impuesto sobre la renta"*, lo cual es concordante con el artículo 86 del mismo reglamento al indicar que: *"En ningún caso, el impuesto a las ventas que deba ser tratado como descuento podrá ser tomado como costo o gasto en el impuesto sobre la renta"*.

Con lo cual se facilita concluir que cuando el impuesto no es descontable como tal, si es permitido tratarse para efectos impositivos como costo o gasto, constituyendo una deducción para renta, que en el lenguaje contable se denomina igualmente costo o gasto; así pues, según se dé en la producción del bien o servicio, siempre que tenga una relación directa con el bien, para poderlo enajenar libremente será costo; en el evento en que el productor por alguna razón no le facture el impuesto al consumo al distribuidor, deberá asumirlo el productor, caso en el cual constituirá un gasto para el productor.

Siendo diferente la responsabilidad frente al tributo por parte del productor o importador de la responsabilidad de los siguientes agentes de la cadena de comercialización, conviene diferenciar su manejo contable así:

## PARA EL PRODUCTOR E IMPORTADOR

Se maneja la cuenta 2464 del pasivo por ser una obligación a su cargo:

### 2. PASIVO

#### 24. IMPUESTOS, GRAVÁMENES Y TASAS 2464 DE LICORES, CERVEZAS Y CIGARRILLOS





## DESCRIPCIÓN

Registra el valor de los impuestos liquidados de responsabilidad del ente económico generados por la producción, importación y distribución de licores, cerveza y cigarrillos.

## DINÁMICA:

### Créditos

a) Por el valor de los impuestos liquidados.

### Débitos

a) Por el pago de los impuestos.

## PARA LOS IMPORTADORES, DISTRIBUIDORES Y DEMÁS ESLABONES DE LA CADENA DE COMERCIALIZACIÓN:

Los ingresos por comercialización de licores en cabeza de los importadores, distribuidores o comercializadores llevan implícitos: la recuperación de los costos, los gastos incluidos los impuestos necesarios y el margen de utilidad; por consiguiente, para el adquirente –distribuidor, comercializador o expendedor– constituye un mayor valor de la compra y como tal, en nuestro concepto debe tratarse dentro del grupo y cuenta:

## 14 INVENTARIOS

### 1435 MERCANCÍAS NO FABRICADAS POR LA EMPRESA.

Se ratifica en este concepto que la responsabilidad legal del tributo está en cabeza de los productores e importadores y que la responsabilidad económica del tributo está en el distribuidor pero sin que sea transmisible o trasladable al consumidor final sino como un mayor valor o costo del producto, esto es, vía precio.

A este respecto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, en su providencia del 4 de febrero de 2010, siendo Consejero Ponente el magistrado William Giraldo Giraldo, expreso lo siguiente:





ALCALDÍA MAYOR  
DE BOGOTÁ D.C.  
SECRETARÍA DE HACIENDA

*"El artículo 209 de la Ley 223 de 1993 determinó que el hecho económico, indicador de capacidad contributiva que es objeto de gravamen, es el consumo del producto suntuario. Esto quiere decir, que el hecho imponible es el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, en la jurisdicción de los departamentos. Sin embargo, el legislador determinó que el consumidor final del producto no respondiera directamente 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."(Subrayado ajeno al texto).*

El estudio de la dinámica del tributo nos lleva a afirmar que el consumidor no responde ante el Estado por el gravamen, a pesar de tener la carga económica del tributo, es claro que soporta su carga vía precio, por lo que no es posible afirmar que cuando el comercializador le vende a este consumidor final o incluso a otro comercializador dentro de la cadena, recibe el precio del producto más el valor de un impuesto, pues como claramente el legislador determinó el responsable del tributo es el productor o el importador, solo trasladable al distribuidor por parte del productor, y solo mantiene en las etapas siguientes el tratamiento de un impuesto ya causado y ya pagado subsumido en el costo del producto.

Por tanto, la incidencia económica del tributo que se configura con el consumo en cabeza del adquirente final entendido como tal, quien dispuso del producto, se hace vía precio y por tanto, el comercializador lo que recibe de aquél es el precio del producto en su integralidad, ingreso que constituirá la base para liquidar el impuesto de industria y comercio.

Independientemente del tratamiento contable que se dé al asunto, lo que es evidente es que al momento de la venta, el comercializador recibe un importe total, dentro del cual hay un componente económico dirigido a compensar el monto del impuesto al consumo pagado por el productor o importador, el cual no será responsabilidad de pagarlo al Estado ni a nadie en particular, luego no hay lugar a que se desglose de los valores del ingreso producto de la operación de venta.

Otra cosa es que, desde el punto de vista económico, no todo el ingreso le enriquezca, puesto que una parte que recibió del ingreso va dirigida a compensar lo que pagó por el Imptoconsumo, entonces es un gasto; así las cosas, y teniendo







en cuenta que la base del impuesto de industria y comercio son los ingresos, no es posible descontar de la base gravable dicho rubro.

El Consejo Técnico de la Contaduría, órgano que a la luz de la Ley 43 de 1990, es el encargado de la orientación técnico-científica de la profesión de Contador Público, teniendo entre sus funciones, la de ser asesor y consultor del Estado y de los particulares en todos los aspectos técnicos relacionados con la profesión, ha sostenido en los conceptos 012 de abril de 2002, ratificado por el oficio OFCTPC-259-2005 y el concepto 028 del 10 de diciembre de 2008, a contrario de lo afirmado por este despacho, que el impuesto al consumo no es un costo y que se debe trasladar en todas las etapas de comercialización:

*"El impuesto al consumo es un impuesto indirecto que recae sobre el consumidor final independientemente de que lo haya pagado el productor o el 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.*

*Así las cosas, hay que entender que aunque el impuesto al consumo no se facture posteriormente por los distribuidores al consumidor, y que el mismo quede inmerso en el precio de venta, el mismo debe ser tratado contablemente en la clase 2 Pasivo, Grupo 24 Impuestos Gravámenes y Tasas, Cuenta 2464 de Licores, Cervezas y Cigarrillos, ya que es errado considerarlo como un ingreso, pues lo que se está haciendo es trasladar su valor al consumidor final que realmente es quien debe pagarlo".*

Ahora bien, los conceptos proferidos por el Consejo Técnico de Contaduría Pública, como un organismo técnico permanente de normalización de las normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, constituyen doctrina contable que no obliga en virtud de lo previsto en el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo.

De conformidad con lo establecido en la Resolución 001 del 18 de noviembre de 2008 expedida por la citada Entidad, se someten a su conocimiento las controversias que se presenten entre Contadores Públicos, que no sean competencia de otro organismo o autoridad, estableciéndose además que los



efectos del pronunciamiento respectivo son los previstos por el artículo 25 ya mencionado.

Significa lo anterior en consecuencia, que si bien es cierto, teniendo en cuenta las funciones atribuidas a la citada Entidad y las características de la misma, sus conceptos son una innegable guía para los profesionales de la Contaduría Pública y gozan de amplia respetabilidad y credibilidad, al no ser de obligatorio cumplimiento, es válido disentir de su contenido en aras de la legalidad, tal como lo ha hecho la Administración Tributaria Distrital en comunicaciones remitidas a la misma, en las cuales se contiene la posición expuesta a lo largo del presente análisis.

Se comparte del concepto del Consejo Técnico el utilizar la cuenta 2464, tal como se analizó, pero solo para registrar la obligación del productor o importador.

La sugerencia de que "los distribuidores o comercializadores deben utilizar la Clase 1 Activo, Grupo 13 Deudores Cuenta 1330 Anticipos y Avances Subcuenta 95 Otros", no es coherente con la definición que trae el Decreto 2650 de 1993 "ANTICIPOS Y AVANCES" porque en esta cuenta se registra los anticipos que se hacen y que tienen contraprestación y aquí no existe contraprestación alguna, además, por que los distribuidores no son responsables del impuesto y por lo tanto no lo deben declarar y al no declarar no pueden recuperarlo vía costo, pues el precio de compra del producto es su costo y al encontrarse activado, surge el interrogante de ¿Cómo se podría deducir en la declaración de renta? Veámos la dinámica de esta cuenta:

**1. ACTIVO**  
**13. DEUDORES**  
**1330 ANTICIPOS Y AVANCES**

**DESCRIPCIÓN**

Registra el valor de los adelantos efectuados en dinero o en especie por el ente económico a personas naturales o jurídicas, con el fin de recibir beneficios o contraprestación futura de acuerdo con las condiciones pactadas, incluye conceptos tales como anticipos a proveedores, a contratistas, a trabajadores, a agentes de aduana y a concesionarios.



## DINÁMICA

### Débitos

- a) Por los valores girados por el ente económico en la compra de bienes, servicios o según las estipulaciones en los respectivos contratos de obras civiles o trabajos por realizar;
- b) Por los pagos adelantados efectuados a trabajadores para cubrir gastos de alojamiento, manutención y movilización;
- c) Por las sumas giradas para nacionalización de importaciones;
- d) Por el valor de los elementos de almacén entregados para la ejecución de obras;
- e) Por el ajuste por diferencia en cambio sobre saldos expresados en moneda extranjera

### Créditos

- a) Por el valor de los pedidos parciales o totales recibidos de los proveedores;
- b) Por el valor del traslado a gastos o costos, cuando se ha formalizado el trámite de la entrada a almacén de las compras;
- c) Por los valores de las facturas, cuentas de cobro o actas de entrega parciales o totales que presenten los beneficiarios de los anticipos y avances, de acuerdo con los contratos o convenios establecidos;
- d) Por los valores de las operaciones con el exterior según la respectiva nota débito del banco local corresponsal;
- e) Por el valor de los documentos de legalización de los gastos de viaje;
- f) Por el valor de las cuentas de cobro que presenten los agentes debidamente soportadas con los documentos externos correspondientes;
- g) Por los valores no utilizados reintegrados directamente por los beneficiarios, en las oficinas del ente económico;





ALCALDÍA MAYOR  
DE BOGOTÁ D.C.  
SECRETARÍA DE HACIENDA

h) Por la reclasificación a cuentas de pasivo, de los saldos a favor de los beneficiarios a la fecha de cierre;

i) Por el valor de los elementos de almacén devueltos según las entradas de almacén;

j) Por el valor que se está legalizando al realizar la entrega del bien, con cargo al activo respectivo, y

k) Por el ajuste por diferencia en cambio sobre saldos expresados en moneda extranjera.

Para este caso, no se está pagando un impuesto adelantado o antes de que se cauce el hecho económico, como sucede con las retenciones en la fuente, las cuales son impuestos pagados por anticipado sobre utilidades o ganancias futuras, sino que se causa en el mismo momento que se pretende vender o adquirir el bien.

Según las normas contables, el distribuidor o comercializador debe contabilizarlo en el rubro 1435-MERCANCIAS NO FABRICADAS POR LA EMPRESA, pues considerar el impuesto al consumo como un anticipo es inapropiado por cuanto su descripción y naturaleza no corresponde con la definición de anticipo.

Contablemente el término anticipo significa "1. Pago en efectivo, o remesa de mercancías por la cual el consignatario debe rendir cuenta en una fecha posterior. 2. Pago a cuenta de un contrato. 3. Pago de jornales, sueldos o comisiones antes de que éstos hayan sido devengados."<sup>15</sup> Conforme a la Contaduría General de la Nación: "Anticipo. Cantidad pagada o recibida por un bien que no ha sido entregado, o por un servicio no prestado."<sup>16</sup>

Como se observa no encaja el registro dentro del rubro indicado por el Consejo Técnico, solamente podría ser viable el uso de la cuenta de anticipos en el evento en que se cancelara el pedido por anticipado al productor o importador.

No es válido afirmar que para los intermediarios, distribuidores y comercializadores, el impuesto al consumo no forma parte de sus costos y debe ser tratado contablemente en la clase 2 Pasivo, Grupo 24 Impuestos gravámenes

<sup>15</sup> Eric L. Kholer. Diccionario para Contadores. Uteha S.A. Página 33

<sup>16</sup> Contaduría General de la Nación. Diccionario de Términos de Contabilidad Pública. Página 22.





ALCALDÍA MAYOR  
DE BOGOTÁ D.C.  
SECRETARÍA DE HACIENDA

y tasas, cuenta 2464 de licores, cervezas y cigarrillos. El distribuidor nunca paga ni declara el impuesto al consumo cuando éste ha sido declarado y pagado por el productor o importador.

De esta manera, si bien el gravamen influye en el precio del producto, hecho que en sí mismo puede desestimular su fabricación, es el consumidor quien finalmente decide si opta por su consumo<sup>17</sup>. Ya se indicó que todo costo, como tal, se traslada al comprador final por ir inmersa su recuperación dentro del valor del ingreso por la venta del mismo.

Los impuestos descontables por expreso mandato legal como el impuesto al valor agregado, retroceden en el tiempo y asignación los valores de las transacciones realizadas con anterioridad, y son remplazadas por la nueva operación, lo que se traduce en un mayor recaudo del tributo al adicionarse a la base el nuevo valor del bien nuevamente comercializado lo cual no sucede con el impuesto al consumo, pues éste se paga una sola vez y por el distribuidor al productor o importador en bodega o fábrica sin que vaya incrementándose en los eventos de comercialización subsiguientes.

En otras palabras, "el impuesto al valor agregado reconoce sucesivamente en cada etapa la deducción del impuesto pagado en la etapa inmediata anterior, por lo que la tasa general, es desde luego, más alta..."<sup>18</sup>, situación que no es propia del impuesto al consumo.

Téngase en cuenta que el impuesto al consumo en términos generales es un impuesto real e indirecto que se causa al realizarse el expendio al distribuidor y a éste no le está permitido trasladarlo como tal al consumidor final, por ser MONOFÁSICO, no distribuable a otros, diferenciándose así del impuesto al valor agregado IVA el cual es POLIFÁSICO.

Resumiendo, a diferencia del **Impuesto sobre las Ventas** que se causa en la fecha de la emisión de la factura, o en el momento del retiro del bien para el consumo o en el momento de la nacionalización (artículo 429 del Estatuto Tributario Nacional) y son responsables los comerciantes, prestadores de servicios e importadores (artículo 437 ibdem) y en cada etapa de la transacción o consumo, el **impuesto al consumo**, se causa ÚNICAMENTE cuando son entregados los bienes en planta, en bodega o fábrica, o en el momento de ser introducidos

<sup>17</sup> Corte Constitucional. Sentencia 197 de 1997.

<sup>18</sup> Ibid.





ALCALDÍA MAYOR  
DE BOGOTÁ D.C.  
SECRETARÍA DE HACIENDA

al país, para iniciar el proceso de la comercialización, autoconsumo o publicidad, esto es, cuando están listos para el uso inmediato (artículos 188 y 204 de la Ley 223 de 1995) y son responsables del mismo los productores o importadores. No es viable trasladar el impuesto en las sucesivas etapas de comercialización que se realicen salvo vía precio del producto, salvo lo previsto en el artículo 52 de la Ley 788 de 2002 a favor de los productores.

Cordialmente,

  
**MARCELA MÚNERA RIVERA**  
Subdirectora Jurídico-Tributaria

Proyectaron: Adriana Patricia Vásquez Bernal  
Antonio José Buitrago Rodríguez  
Revisó: Manuel Salvador Ayala Adies

Reperto 150 de 2009



22