

6.2. Subdirección de Fortalecimiento Institucional Territorial



Radicado: 2-2022-014231

Bogotá D.C., 5 de abril de 2022 00:36

Señor
CARLOS ANDRES RODRIGUEZ MONTH
Director de Gestión de Ingresos
Secretaría de Hacienda Municipal
Montería - Córdoba
Correo electrónico

Radicado entrada 1-2022-014543
No. Expediente 4105/2022/RPQRSD

Asunto: Impuestos al consumo. Devoluciones por destrucción de producto.

Respetado señor Rodríguez:

En atención a su solicitud sobre el tema del asunto, nos permitimos informarle que la Dirección General de Apoyo Fiscal presta asesoría a las entidades territoriales y a sus entes descentralizados en materia fiscal, financiera y tributaria, la cual no comprende el análisis de actos administrativos particulares de dichas entidades, ni la solución directa de problemas específicos, ni la asesoría a particulares. Damos respuesta en el ámbito de nuestra competencia y en los términos del artículo 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, es decir de manera general y abstracta, por lo que no tiene carácter obligatorio ni vinculante, y no compromete la responsabilidad del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

“¿Es procedente efectuar la devolución del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, cuando los productos han sido destruidos en razón al mal manejo de inventarios que realiza la empresa?”

En el oficio 026883 de 2010, reiterado en el oficio 2-2016-014938, esta Dirección manifestó la siguiente posición, a partir de la jurisprudencia del Consejo de Estado:

“De acuerdo con lo anterior, una vez ocurridos los hechos que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria de los impuestos al consumo, esto es los señalados en los artículos 188, 204 y 209 de la Ley 223 de 1995, la posterior destrucción del producto no implica la devolución del impuesto. Es decir, en el caso de los productos nacionales, a partir del momento en que el productor hace la 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, surge el impuesto a favor del departamento, o del Distrito Capital, al cual se introduzcan tales productos, sin que se requiera acreditar que efectivamente se produjo su consumo, pues el impuesto se causa “independiente de las circunstancias individuales de quien ejecute el acto gravado.”¹

¹ El oficio se sustenta específicamente en la sentencia 17273 del 4 de febrero de 2010.

La posición del Consejo de Estado que sirvió de sustento a la anterior conclusión fue objeto de revisión por la Sala, en la Sentencia 20978 del 22 de febrero de 2018, donde manifestó:

“Por lo antes expuesto, la Sala rectifica la jurisprudencia que, en asuntos anteriores, había considerado que «[l]a 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 (...)»[19]², toda vez que un nuevo análisis de la normatividad que regula el impuesto al consumo, lleva a concluir 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, debe 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.”³

Dentro de las consideraciones que condujeron a esta conclusión se lee en la misma sentencia:

“Si bien la Sala en oportunidades anteriores había expresado que para que se cause el impuesto al consumo[7]⁴, «basta con la entrega del producto en planta o fábrica para los fines previstos en la norma, acto en el que se entiende implícito el consumo»[8]⁵, en esta oportunidad considera necesario analizar la estructura del mencionado tributo, frente a los eventos aquí cuestionados, esto es, las devoluciones y destrucción o productos dados de baja, en los siguientes términos⁶[9]:

(...)

De acuerdo con lo anterior, aunque el consumidor final es sobre quien repercute económicamente el impuesto, en él no recae la calidad de contribuyente o responsable del tributo. Los sujetos pasivos a quienes el legislador identificó como contribuyentes de derecho, esto es, a los productores, importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores, trasladan su carga económica al consumidor final del producto vía precio de venta.

Así pues, las situaciones que impiden la comercialización y el consumo del producto por parte de los sujetos pasivos o responsables del tributo, bien sea por razones de salubridad o por ser usual en la práctica comercial, deben verse reflejadas en la carga impositiva que asumen, pues el impuesto pagado no podrá ser recuperado con su venta frente a mercancías que obligatoriamente no estuvieron en el mercado. En esas condiciones no puede ser exigible el pago del impuesto.

Por ello, aunque en principio la inexistencia del consumo no afecta la realización del hecho generador del impuesto, la Sala considera que 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.

² [19] Sentencia del 4 de febrero de 2010, Exp. 17273.

³ Sentencia del 22 de febrero de 2018, radicación 15001-23-33-000-2012-00254-01(20978), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto;

⁴ [7] Bien sea para el caso de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas; de licores, vinos aperitivos y similares y al impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco, regulados en los artículos 185 a 223 de la Ley 223 de 1995.

⁵ [8] Sentencia de 3 de diciembre de 2009, Exp. 16527, reiterada en la sentencia de 28 de junio de 2010, Exp. 14858, entre muchas otras.

⁶ [9] Exp. 19350, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

En esa medida, para la Sala resulta válido que en dichas situaciones y siempre y cuando estén plenamente demostradas, no sea exigible el pago del tributo al contribuyente.”

La anterior rectificación de la posición jurisprudencial del Consejo de Estado ha sido reiterada en las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 20 de septiembre de 2018, radicación 41001-23-31-000-2010-00126-01(23408), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 23 de noviembre de 2018, radicación 08001-23-33-000-2012-00407-01(21357), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; y del 25 de junio de 2020, Radicación número: 08001-23-33-000-2014-00668-01 (22771) Consejero ponente: Julio Roberto Piza Rodríguez. En esta última sentencia se indicó:

“En ese orden de ideas, para esta judicatura, a pesar de que el artículo 188 ibidem supedita la causación del impuesto a un hecho anterior al consumo –como es la «entrega» de los bienes en fábrica o en planta para su distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo, cuando se trata de productos nacionales–, el referido artículo 186 habilita al obligado tributario a efectuar ajustes a la base gravable. De ahí que las situaciones que impiden la comercialización del producto y su correlativo consumo, bien sea por razones de salubridad –como lo alega la parte actora en el caso que se enjuicia– o por ser usual en la práctica comercial, deben verse reflejadas en la determinación del impuesto, pues, de lo contrario, el gravamen pagado por el contribuyente no podría ser repercutido al consumidor, en la medida en que los productos sometidos a tributación no fueron enajenados en el mercado.

Así, para la Sección resultan procedentes los ajustes a las autoliquidaciones de impuestos selectivos al consumo efectuadas por los sujetos pasivos por devoluciones o por destrucción de productos, siempre que tales situaciones estén plenamente demostradas.”

El análisis realizado en las referidas sentencias resulta aplicable a los impuestos al consumo regulados en la Ley 223 de 1995: de cervezas, sifones, refajos y mezclas; de licores, vinos aperitivos y similares y al impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado. De manera que, conforme lo expresado por la actual jurisprudencia del Consejo de Estado, en los impuestos selectivos al consumo resulta válido que no sea exigible el pago del tributo al contribuyente en relación con los productos que han sido objeto de destrucción, siempre que tal situación esté plenamente demostrada, caso en el cual, de resultar necesario, se deberá surtir el procedimiento de devolución previsto en el estatuto tributario.

En consecuencia, se modifica lo expresado por esta Dirección en los oficios 026883 de 2010 y 2-2016-014938,

Cordialmente,

NESTOR MARIO URREA DUQUE

Director

Dirección General de Apoyo Fiscal

ELABORÓ: Daniel Antonio Espitia Hernández

Firmado digitalmente por: NESTOR MARIO URREA DUQUE

Subdirector De Apoyo Al Saneamiento Fiscal Y Territorial

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Código Postal 111711

PBX: (571) 381 1700

Atención al ciudadano (571) 6021270 - Línea Nacional: 01 8000 910071

atencioncliente@minhacienda.gov.co

Carrera 8 No. 6C- 38 Bogotá D.C.

www.minhacienda.gov.co