



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

Magistrado ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá D.C, treinta (30) de agosto de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 05001 23 31 000 2001 00751 01
Número interno: 19905
Asunto: Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: Olinto Luna, Luis Horacio Osorio y Oscar Quintero Isaza.
Demandado: Departamento de Antioquia

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por los apoderados judiciales de las partes contra la sentencia del 2 de agosto de 2012, dictada por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que decidió:

“PRIMERO.- DECLARAR la nulidad de las Resoluciones Nos. 10260 de noviembre de 1999, 5211 de junio del 2000 y 8683 de octubre del mismo año, expedidas por el DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA, por medio de las cuales se les negó la solicitud de dejarse de cobrar el impuesto al consumo del tabaco tipo chicote.



SEGUNDO.- como consecuencia de la anterior declaración y a título de restablecimiento del derecho se ordenará a la entidad demandada abstenerse de cobrar el impuesto al consumo del tabaco tipo chicote que comercializan los actores, siempre y cuando la producción del mismo siga siendo de tipo artesanal.

TERCERO.- No se condena en costas como lo prevé el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo por cuanto no aparecen causadas, de conformidad con el numeral 9º del artículo 392 del Código de Procedimiento Civil.

CUARTO.- En firme este proveído, archívese el expediente.”

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- Mediante la Resolución No. 10260 de noviembre 19 de 1999, el Departamento de Antioquia negó la solicitud presentada por los actores, para que se les dejara de cobrar el impuesto al consumo al tabaco que comercializaban, por considerarlo de producción artesanal.
- Inconformes, los demandantes presentaron recurso de reposición y, en subsidio de apelación. El primero fue negado mediante la Resolución No. 5211 del 21 de junio de 1999, proferida por la Secretaría de Hacienda Departamental de Antioquia, que, además concedió el recurso de apelación.
- Posteriormente, mediante la Resolución No. 8683 del 30 de octubre de 2000, el Gobernador de Antioquia resolvió el recurso de apelación, también en forma negativa.

2. ANTECEDENTES PROCESALES



2.1. LA DEMANDA

La apoderada judicial de los señores Olinto Luna, Luis Horacio Osorio y Óscar Quintero Isaza formuló las siguientes pretensiones:

“3.1. Que se declare la nulidad de los siguientes actos:

3.1.1. Resolución 10260, de noviembre 19 de 1999, dictada por el Secretario de Hacienda Departamental, mediante la cual se resuelve no acceder a la petición de (sic) presentada por los señores OLINTO LUNA C., LUIS HORACIO OSORIO R. y OSCAR QUINTERO, quienes solicitaban que se les dejara de cobrar el impuesto al consumo al tabaco tipo chicote que ellos comercializan, específicamente el de las siguientes marcas: SIBONEY, GAMO, EL BARÓN, BREVAS, MAGARA, GAMITO, EXCELENTE, BUQUET, ESTRELLA ROJA, GÓMEZ LEGÍTIMOS, HUMOSED, SANTANDER Y GONZÁLEZ.

3.1.2. Resolución 5211, de junio 21 de 2000, emitida por el Secretario de Hacienda Departamental mediante la cual se resuelve el recurso de reposición interpuesto contra la Resolución 10260 de 1999 y se concede el recurso de apelación.

3.1.3. Resolución 8683, de octubre 30 de 2000, expedida por el Gobernador de Antioquia, mediante la cual se decide el recurso de apelación interpuesto contra la Recurso (sic) de 10260 de 1999, para lo cual decide confirma (sic) el mencionado acto administrativo.

3.2. Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se le ordene al Departamento de Antioquia lo siguiente:

3.2.1. Abstenerse de cobrarle a mis poderdantes el impuesto al consumo de tabaco por el tabaco tipo chicote de las siguientes marcas: SIBONEY, GAMO, EL BARÓN, BREVAS, MAGARA, GAMITO, EXCELENTE, BUQUET, ESTRELLA ROJA, GÓMEZ LEGÍTIMOS, HUMOSED, SANTANDER Y GONZÁLEZ.

3.2.2. Que se le ordene al Departamento de Antioquia a devolverle a mis poderdantes los valores pagados por concepto de impuesto al consumo por el tabaco tipo chicote de las siguientes marcas: SIBONEY, GAMO, EL BARÓN, BREVAS, MAGARA, GAMITO, EXCELENTE, BUQUET, ESTRELLA ROJA, GÓMEZ LEGÍTIMOS, HUMOSED, SANTANDER Y GONZÁLEZ, desde el 17 de agosto de 1999 y según los montos pagados por ellos de conformidad con lo que se pruebe en el proceso.



3.2.3. Que se le ordene al Departamento de Antioquia a pagarle a mis poderdantes los intereses moratorios, tasados a 1.5. veces los intereses corrientes según certificación que expida la Superintendencia Bancaria, desde la fecha en el cual realizaron pagos del impuesto al consumo al Departamento y de la devolución efectiva.

SUBSIDIARIAMENTE

Que se le ordene al Departamento de Antioquia a pagarle a mis poderdantes el 6% anual por concepto de intereses, desde la fecha en el cual realizaron los pagos del impuesto al consumo al Departamento y la de la devolución efectiva.

Que se le ordene al Departamento de Antioquia a pagarle a mis poderdantes la actualización monetaria de lo indebidamente pagado, desde la fecha en el cual realizaron los pagos del impuesto al consumo, al Departamento y la de la devolución efectiva.

3.3. Que se condene en costas al Departamento de Antioquia.”

2.1.1. NORMAS VIOLADAS

Los demandantes invocaron como violadas las siguientes disposiciones:

- Artículos 1º, 25, 150 [numerales 10 y 12] y 333 de la Constitución Política.
- Artículo 132 de la Ley 488 de 1998.

2.1.2. CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

La parte demandante presentó cuatro cargos contra los actos administrativos demandados, que la Sala resume de la siguiente manera.

a. Violación del artículo 132 de la Ley 488 de 1998



Adujo que de conformidad con el artículo 132 de la Ley 488 de 1998, el chicote al tabaco de producción artesanal está excluido del impuesto al consumo. Que esa norma no da lugar a lagunas o vacíos que dificulten su entendimiento y comprensión.

Que los actores comercializan tabaco tipo chicote de producción artesanal en el Departamento de Antioquia. En concreto, las marcas *Siboney, Gamo, El Barón, Brevas, Magara, Gamito, Excelente, Buquet, Estrella Roja, Gómez Legítimos, Humoseda, Santander Y González.*

Sostuvo que el proceso de elaboración del chicote de tabaco de las marcas mencionadas es eminentemente artesanal, tal como lo manifestaron los expertos que fueron consultados y como se pudo comprobar por parte de los funcionarios de rentas departamentales.

Indicó que no existe la menor duda de que los supuestos de hecho contenidos en la norma se dan en la realidad, esto es, que el tabaco tipo chicote de las marcas mencionadas es de producción artesanal, lo que indica que la norma es perfectamente aplicable al caso.

Que no obstante existir claridad en el contenido de la norma, el Departamento de Antioquia ha cobrado a la parte demandante el impuesto al consumo al tabaco que comercializan. Que esa determinación implica que se debe pagar al departamento el 55% del valor de venta del tabaco, sin que exista una causa legal para el pago de ese impuesto.



Que, por lo anterior, como el departamento ha cobrado a los actores el impuesto al consumo por la comercialización del tabaco artesanal tipo chicote, pese a que el producto está excluido, se debe declarar la nulidad de las resoluciones acusadas.

b. Violación a las normas impositivas, monopolio del legislador.

Dijo que el monopolio fiscal radica en el Congreso de la República y ni siquiera este puede autorizar al gobierno para que decrete impuestos (artículo 150 numerales 10 y 12 de la C.P.). Que ese monopolio en materia de impuestos implica que las entidades territoriales puedan decretar impuestos solamente dentro de los parámetros establecidos por el legislador, sin gozar de autonomía para regular la materia, conforme con la estructura de estado unitario adoptada por la Constitución de 1991.

Que no es admisible que en un estado unitario como el nuestro, en el que el Congreso de la República tiene el monopolio fiscal, una autoridad departamental se vaya en contra de lo establecido por el legislador. Que es por esa razón que la demanda está llamada a prosperar.

c. Limitación del derecho al trabajo

Adujo que los actores se ganan la vida comercializando tabaco tipo chicote de producción artesanal. Que gravar con impuestos no autorizados legalmente limita el derecho al trabajo de la parte demandante.



d. Limitación a la libertad económica

A juicio de la parte demandante el cobro del impuesto al consumo a la producción artesanal vulnera la libertad económica y la iniciativa privada de los actores, en los términos del artículo 333 de la C.P., pues no es legítimo que el departamento grave una actividad económica contra expresa prohibición legal.

Que, por lo anterior, deben prosperar las pretensiones de la demanda.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La apoderada judicial del Departamento de Antioquia contestó la demanda en los siguientes términos:

Dijo que la producción de tabaco tipo chicote se desarrolla en varias etapas, a saber: la picadura, que es el contenido del tabaco; la envoltura que se hace de la hoja del mismo y sirve como presentación y el anillado que forma parte de la identificación del producto final.

Que de acuerdo con la inspección realizada en las instalaciones de la demandante, se advirtió que la picadura es comprada a una Cooperativa, según lo informó la representante legal de la Cooperativa Industrial de Tabacaleros de Santander. Que la Compañía Colombiana de Tabaco les vende lo que les sobra y que ellos compran tabaco no sólo en Girón, sino en



el Carmen de Bolívar y el Tayrona, para luego procesarlo en las máquinas de *ebra y pica pasto* para ser vendidas a los pequeños tabacaleros y/o fabriquines.

Que lo anterior desnaturaliza la realización del tabaco tipo chicote en forma artesanal, por cuanto existe la intervención de máquinas en su elaboración.

Que si bien es cierto que en los inmuebles visitados el trabajo realizado es en algunos de ellos artesanal, no debe dejarse de lado que el proceso inicia con la compra a la Cooperativa Agroindustrial Tabacalera de Santander, que, a su vez, compra la picadura a la Compañía Colombiana de Tabaco S.A. y a otras tabacaleras de la Costa Atlántica. Esto es, que la hoja de tabaco la compran y sobre ella trabajan. Que, en consecuencia, no es un proceso íntegramente artesanal.

Por todo lo anterior, pidió que se negaran las pretensiones de la demanda.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

Las razones que adujo el Tribunal Administrativo de Antioquia para acceder a la pretensión de nulidad de los actos demandados, fueron las siguientes:

Luego de un recuento de las pruebas practicadas en el proceso y de la definición de las materias primas para la elaboración del tabaco chicote, el tribunal consideró que el tabaco producido por los actores es de tipo artesanal. La decisión se apoyó en el proceso de producción descrito por el perito en el dictamen que aparece en los folios 140 a 153 y el proceso



descrito en las inspecciones oculares realizadas por la Secretaría de Hacienda de Antioquia en los inmuebles en los que se fabrican los tabacos comercializados por los demandantes.

Sostuvo que si bien es cierto el Departamento de Antioquia determinó que en el proceso de producción del tabaco se implementaron algunas máquinas, también lo es que se acreditó que algunos de los lugares en los que se fabrica son inmuebles de uso familiar, se encontraron empleados que arman el tabaco con herramientas manuales y que todo el proceso de alimentación de la materia prima torcida, empackado y terminado del cigarrillo se realiza de forma manual. Que el número de empleados no superaba los 30.

Que, de igual forma, se determinó que cada persona que intervenía en el producto elaboraba entre 500 y 1000 tabacos diarios aproximadamente, suma significativamente baja frente a los 335.000.000 de cigarrillos producidos en un día por 220 trabajadores de la fábrica de la Compañía Colombiana de Tabaco S.A., empresa en la que se utiliza la mano de obra únicamente para hacer funcionar la maquinaria y para el proceso de control, ya que el resto del proceso es mecánico.

Adujo que de las fotografías tomadas en la inspección realizada, se advierte que en el proceso de producción participan desde niños hasta ancianos, lo que denota la informalidad del empleo y la participación de los grupos familiares, características propias de la producción del tabaco tipo chicote, de acuerdo con el dictamen pericial. Que, además, en el proceso de producción se observó que la mano de obra se ejecuta en su mayoría con herramientas



de tipo manual, de lo que se infiere que el proceso de fabricación es artesanal.

Indicó que el solo hecho de que se utilicen algunas máquinas en el proceso de elaboración del tabaco no implica necesariamente que se trate de una producción de tipo industrial, pues como lo señaló el perito, las máquinas son parte de la materia prima, que se toma en las condiciones que se compra o suministra y no hacen parte del proceso de fabricación del tabaco o chicote, por ser un elemento que se toma en las condiciones y con las propiedades físicas en que es suministrado, sin recibir un tratamiento especial en el proceso de fabricación.

Concluyó, entonces, que la elaboración del tabaco tipo chicote comercializado por los demandantes es netamente artesanal.

Por lo anterior, declaró la nulidad de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, ordenó al Departamento de Antioquia que se abstuviera de realizar el cobro del impuesto al consumo del tabaco tipo chicote que comercializan los actores, siempre que la producción continúe de forma artesanal, pues de lo contrario, no se configuraría la exclusión de que trata el artículo 132 de la Ley 488 de 1998.

En cuanto a la devolución de los valores pagados por concepto del impuesto al consumo desde el 17 de agosto de 1999 con los correspondientes intereses moratorios, consideró que esa pretensión no fue discutida en sede gubernativa, razón por la que no procedía el reconocimiento. Que, además, con los elementos probatorios que aparecían en el expediente no era posible



establecer las condiciones de la producción del tabaco para las fechas anteriores a las inspecciones oculares y no existía constancia de que se hubiera pagado el impuesto del que solicita la devolución.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión, las partes presentaron el recurso de apelación.

El **Departamento de Antioquia** adujo que las pruebas aportadas fueron valoradas de manera sesgada. Dijo que mediante memorial radicado el 26 de octubre de 2004, ante el Tribunal Administrativo de Antioquia se pidieron cinco aclaraciones al informe pericial. Que de las aclaraciones pedidas, se dejaron de responder dos, con las que se pretendió dilucidar:

(i) ¿Cuál es la función de la Cooperativa Tabacalera en el proceso de producción del tabaco? ¿cómo está conformado el tabaco chicote? Esto con el fin de demostrar que al comprarse la picadura a la Cooperativa Tabacalera se desvirtúa el proceso artesanal.

(ii) Se aclare si se observó directamente la molienda de la hoja y en caso afirmativo se indique cómo se realiza.

En cuanto a la última de las aclaraciones solicitada, adujo que el perito no tuvo acceso a lo que se preguntó. Esto es, que no tuvo conocimiento directo sobre la molienda de la hoja de tabaco.



Sobre el particular, indicó que la inspección realizada por la entidad a las instalaciones de la demandante dieron cuenta que la hoja del tabaco era comprada y que sobre ella trabajaban. Que, además, la picadura la hacen con una máquina eléctrica, que es manejada por una sola persona.

Que en las aclaraciones del peritaje, el informe indicó que para la elaboración del producto final no se utilizaban máquinas. Sin embargo, el mismo perito concluye que sí las hay, razón por la que, insistió en que la producción no es artesanal.

Sostuvo que el perito no tuvo todos los elementos necesarios a su alcance para rendir el peritaje, pues el dictamen no cobijó todas las direcciones requeridas y, por tanto, no se entiende cómo concluyó que la producción era artesanal.

Que, por lo anterior, en el presente caso sí se configuró el hecho generador del impuesto al consumo de tabaco elaborado, razón por la que pidió que se revocara la decisión de primera instancia y que, en su lugar, se denegaran las pretensiones de la demanda.

La **parte demandante** dijo que para la fecha en que se agotó la vía gubernativa no se podía solicitar la devolución de ningún impuesto al tabaco, pues como se advirtió en los recursos y en la demanda, es a raíz de la expedición de la Ley 488 de 1998 que se establece la exclusión del cobro del impuesto al consumo del tabaco artesanal. Que, en consecuencia, sólo a



partir de 1999 debe excluirse el impuesto al consumo de tabaco chicote de producción artesanal y no antes.

Que tal como consta en el hecho 1.4. de la petición presentada el 17 de agosto de 1999, así como en el hecho 1.4. de la demanda, el cobro se dio con posterioridad a la expedición de la norma. Que de ahí surge la obligación de pagar el impuesto al consumo de tabaco al chicote de tabaco que es comercializado y que, de no pagar el mencionado impuesto, las autoridades departamentales decomisarían el producto. Que, en consecuencia, es a partir de la petición del 17 de agosto de 1999 que se solicita la devolución de los dineros pagados.

Que es por esa razón que no se podía solicitar en el agotamiento de la vía gubernativa una circunstancia que no había ocurrido, como es la devolución del impuesto pagado cuando la exclusión de este impuesto sólo ocurrió a partir del 28 de diciembre de 1998, fecha de publicación del mismo, y a partir del 17 de agosto de 1999, fecha en la que se presentó la petición al departamento para que no cobrara el impuesto.

Adujo que en la demanda se pidió al Tribunal que decretara como prueba la certificación de lo pagado al Departamento de Antioquia. Que, si bien la prueba fue solicitada y decretada, no aparece en el expediente que hubiere sido practicada. Que no es culpa de la parte demandante que la prueba no se encuentre dentro del proceso y que por tal motivo la Sala no la hubiera tenido en cuenta al momento del fallo. En consecuencia, pidió que se



practicara la prueba, máxime cuando no sólo son los impuestos pagados hasta el año 2002, sino al momento de proferirse el fallo.

Que, en todo caso, al haberse demostrado la nulidad de los actos administrativos, aunque no se hubiere probado el monto de lo pagado por concepto del impuesto, el Tribunal pudo haber condenado en abstracto, conforme con el artículo 172 del Decreto 01 de 1984.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **Departamento de Antioquia** no alegó de conclusión.

La **parte demandante** pidió que se modificara la decisión de primera instancia, en el sentido de que, a título de restablecimiento del derecho, condenara en abstracto, ante la ausencia de prueba que permitiera demostrar los valores pagados por los demandantes, con la respectiva actualización monetaria. Por demás, reiteró lo expuesto en el escrito de apelación.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El representante del **Ministerio Público** no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA



En los términos del recurso de apelación presentado por las partes, la Sala decidirá sin límite si se ajustan a derecho las resoluciones 10260 del 19 de noviembre de 1999, 5211 del 21 de junio de 2000 y 8683 del 30 de octubre de 2000, dictadas por la Secretaría de Hacienda y la Gobernación de Antioquia, mediante las que se negó la solicitud de exclusión del impuesto al tabaco presentada formulada por los señores Olinto Luna, Luis Horacio Osorio y Oscar Quintero.

3.1. Problema jurídico

Conforme con el alegato de las partes, le corresponde a la Sala decidir si el tabaco comercializado por los actores corresponde a chicote de tabaco de producción artesanal y, por tanto, si está excluido de pago del impuesto al consumo, en los términos del artículo 132 de la Ley 488 de 1998.

Para la Sala, el tabaco comercializado por los actores corresponde a chicote de tabaco de producción artesanal y, por tanto, sí está excluido de pago del impuesto al consumo, en los términos del artículo 132 de la Ley 488 de 1998.

Para fundamentar la conclusión a la que llega la Sala, se parte de precisar el hecho generador del impuesto al consumo de tabaco, para, posteriormente, estudiar los términos y características de la producción artesanal y analizar el caso concreto.



3.2. Del impuesto al consumo del tabaco. Hecho generador. Producción Artesanal. Conceptos. Caso concreto.

3.2.1. Hecho generador del impuesto al consumo de tabaco

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 207 de la Ley 223 de 1995, el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado se genera por el consumo de estos productos en jurisdicción de los departamentos. (Se subraya)

El artículo 208, ibídem, dispone, además, que los sujetos pasivos o responsables del gravamen son los productores, importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. A su vez, son responsables directos los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden.

En consonancia con lo anterior se tiene que la Ley 223 de 1995 grava la producción de tabaco elaborado, mas no artesanal, pues esta última está excluida del impuesto en los términos del artículo 132 de la Ley 488 de 1998, que dispone:

“Artículo 132. Exclúyase del impuesto al consumo de tabaco al chicote de tabaco de producción artesanal.”

3.2.2. La producción artesanal del tabaco. El caso concreto

Como se sostuvo en precedencia, a juicio de los demandantes, el tabaco que comercializan cumple con las características para ser tenido como “*chicote de tabaco de producción artesanal*”, apreciación que no comparte el Departamento de Antioquia, en cuanto sostiene que el tabaco de las marcas *Siboney, Gamo, El Barón, Brevas, Magara, Gamito, Excelente, Buquet, Estrella Roja, Gómez Legítimos, Humoseda, Santander y González* es de producción elaborada.

Para resolver el asunto materia de litigio, la Sala definirá cada uno de los términos propios del proceso de manufactura relacionados con la producción de tabaco de la parte demandante, según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española¹ y luego analizará el dictamen pericial practicado en el proceso y las pruebas recaudadas, con el objeto de determinar qué tipo de tabaco es el que comercializan los demandantes y si está amparado por la exclusión del artículo 132 de la Ley 488 de 1998.

Definiciones:

Chicote:

2. m. coloq. puro (ll cigarro liado sin papel).

Tabaco: 1. M. Planta de la familia de las solanáceas, originaria de América, de raíz fibrosa, tallo de 50 a 120 cm de altura, vellosa y con médula blanca, hojas alternas, grandes, lanceoladas y glutinosas, flores en racimo, con el cáliz tubular y la corola de rojo púrpuro o amarillo pálido, y fruto en cápsula cónica con muchas semillas menudas. Toda la planta tiene olor fuerte y es narcótica.

¹ 23ª Edición.



Artesanal: 1. adj. [artesano](#) (ll perteneciente a la artesanía).

Artesano: *Persona que ejercita un arte u oficio meramente mecánico o moderadamente para referirse a quien hace por su cuenta objetos de uso doméstico imprimiéndoles un sello personal, a diferencia del obrero fabril.*

Ahora bien, en el dictamen pericial rendido por el perito, se relacionaron conceptos que a juicio de este son fundamentales para entender el proceso de producción que ahora se estudia:

Producción: *Consiste en una serie de secuencias de operación que transforma los materiales, haciendo que pasen de una forma dada a otra que se desea obtener. La transformación puede efectuarse mediante una de las siguientes formas, o a través de una o más de sus combinaciones.*

1. *Transformación por desintegración, en que, básicamente, un factor sirve para producir varios productos. Ejemplo el Petróleo.*

2. *Transformación por integración o montaje utilizando varias piezas como factores y obteniendo, básicamente, un solo producto como resultado. Ejemplo el Tabaco o Chicote.*

3. *Transformación por servicios, donde finalmente no se aprecia cambio alguno con el objeto, pero donde, sin embargo, se realizan determinadas operaciones para alterar uno de los parámetros que lo definen. Ejemplo el mantenimiento de un vehículo.*

Herramienta: *Instrumento de hierro o acero con que trabajan los obreros.*

Máquina: *Conjunto de instrumentos combinados que reciben una cierta energía definida para transformarla y restituirla en forma de más apropiada o para producir efectos determinados. Máquina herramienta: máquina que efectúa cualquier trabajo habitualmente manual.*

Artesanal: *De la artesanía.*



Artesanía: *Arte u obra de los artesanos.*

Artésano: *Trabajador manual que ejercita un oficio por su cuenta, sólo o con ayuda de algunos miembros de su familia o compañeros.*

Aspectos generales

*Para el caso que nos ocupa podemos concluir de estas definiciones previas que **producción artesanal** es una serie de pasos o secuencias mediante las cuales los que intervienen en ella mediante la aplicación de su destreza manual transforma los materiales (materias primas) de la hoja de tabaco a un producto final llamado tabaco o chicote sin uso de maquinaria y en la que la participación familiar se da en alto grado.”*

Valoración de las pruebas:

De las pruebas que aparecen en el expediente, se tiene que el 6 de abril de 2000 la Secretaría de Hacienda de Antioquia efectuó una inspección ocular en las instalaciones en las que se produce el tabaco comercializado por los actores, ubicados en los municipios de Bucaramanga y Piedecuesta – Santander.

Dos de los testimonios recogidos en dicha inspección, dan cuenta de lo siguiente²:

*“Carrera 18 No 46-66, Cigarros Puyana; (...) Nos atendió la señora **AMPARO CORREA**, ella afirmó que el procedimiento es artesanal, que el negocio o actividad viene de su padre, que adquirió la empresa hace más de veinticinco (25) años, que actualmente distribuye sus productos en Bogotá y*

² Folios 12 y 13.



*Cartagena, entre otras ciudades, que no se les cobra impuesto alguno, igualmente afirma que no hay trabajo industrial. Encontramos que manualmente las personas hacen el proceso de torcida, que cuenta con una máquina que ellos denominan de **EBRA**, más conocida como pica pastos y que la utilizan para adquirir la picadura, el motor de la máquina es de tres caballos de fuerza. Se pudo también observar unas máquinas cernidoras para sacar de allí la picadura; se afirma que la picadura es de una calidad diferente a la de otras empresas y que su proceso comienza desde la selección de la hoja por tamaño y/o calidad de la misma; la capacidad de la empresa es para treinta (30) trabajadores y en la actualidad solo hay diez (10), las máquinas que se encontraron estaban apagadas; se halló también que tenían recintos especiales para el curado de la hoja y el secado del tabaco donde era importante la temperatura y el tiempo a que son sometidos dichos elementos; de igual manera se encontró el proceso de empaclado y terminado del cigarro, todo ello **sí** de forma manual. En este establecimiento se destaca la excelente presentación del producto. (Negrillas del texto original).*

(...)

***Calle 4 No 3-84**, Aquí se fabrican los tabacos de las marcas Mulata y La Hormiga, con aproximadamente doce (12) personas dedicadas a los procesos manuales; comunes a todas las fábricas y fabriquines visitados, allí el administrador de dicho fabriquín no se halló presente. A la salida de dicho establecimiento nos vimos con la señora **ESTHER TARAZONA**, quien dijo ser la representante Legal de la Cooperativa Agroindustrial de Tabacaleros de Santander, invitándonos a la sede de dicha empresa del sector solidario, **ubicada en la carrera 6ª No 10-88**, donde se observó gran cantidad de materia prima para la elaboración del tabaco y hoja dispuesta para ser picada y cernida. Dicha señora dijo que ella es la encargada de venderle a pequeños fabricantes de tabaco que en el momento pasan por una dura situación económica y que además, el Departamento de Antioquia es el único que cobra impuesto al consumo actualmente. Hay aquí una máquina laminadora destinada para la vena de la hoja del tabaco. La citada señora dice que la Compañía Colombiana de Tabaco les vende lo que le sobra y que ellos compran tabaco no solo en el Municipio de Girón, sino también en el Carmen de Bolívar y en el Tayrona, región de la Costa Atlántica Colombiana, para luego procesarlo en las máquinas antes dichas de ebra y pica pasto y venderlo a los pequeños tabacaleros y/o fabriquines.”*



Dicha inspección concluyó de la siguiente manera³:

“En todos los establecimientos visitados se encontraron personas que afirmaron llevar más de diez (10) años en el oficio; que el Departamento de Antioquia es el único que cobra el impuesto al consumo; que el proceso ellos lo estiman netamente artesanal, que no existen máquinas para hacer tabacos o cigarros y que el proceso de tabaco se compone de las siguientes partes:

- 1. Torcida del tabaco, donde sale el tabaco Romo.*
- 2. Prensada, allí al producto se le quiere dar cierta uniformidad.*
- 3. Terminado, se pasa a lo que se denomina tabaco en bola.*
- 4. Anillada del producto, se le coloca el distintivo en el cual va impresa la marca.*
- 5. Embalaje, empacado y presentación final.*

Es de anotar que la picadura se obtiene de pasar la hoja por la máquina cernidora y la máquina pica pastos.

Cada persona que interviene en el proceso del producto, elabora entre quinientos (500) y mil (1000) tabacos diarios, aproximadamente, excepción hecha con quienes proceden al anillado y embalaje.

El peticionario dejó documento fílmico de cada una de las fábricas visitadas, advirtiéndose que no aparecen en éste, fotografías de algunas de las máquinas vistas por la visita y utilizada para moler la hoja del tabaco.”

En contraste con la inspección ocular efectuada en las instalaciones de la demandante, el 7 de abril de 2000 se efectuó una inspección similar en la Compañía Colombiana de Tabaco S.A., en la que se describe el proceso de producción industrial, en las siguientes condiciones⁴:

“Se comienza por el primer nivel de la planta de producción, sitio donde está ubicada la maquinaria, así: Una máquina que se encarga de preparar el papel donde se empacará el cigarrillo, el cual lo hace en una tirilla de seis (6) metros de largo, terminada esta tirilla, pasa a otra donde se empaca la picadura, elaborando 9.000 unidades por minuto. Una tercera que es más lenta produce 4.000 cigarrillos por minuto. Posteriormente continúa la cadena

³ Folios 11 – 14. La conclusión transcrita aparece en el folio 14.

⁴ Folios 15 – 16.



en una cuarta máquina que está equipada con todos los accesorios técnicos; incluido el proceso de control de calidad, y otra que fabrica el filtro, esta última en forma continua hace las tirillas para el filtro de cigarrillo. Hay otra máquina que es la empaquetadora, esta empaca 360 paquetes de cigarrillo por minuto. Se utiliza mano de obra únicamente para hacer funcionar dicha maquinaria y para el proceso de control, de resto todo es mecánico.

En otro nivel se encuentran unos bultos con hojas seleccionadas de tabaco en añejamiento, organizados de acuerdo al tipo de cigarrillo que se vaya a producir, estas hojas son secadas en hornos o al aire, previamente desvenadas. Después se hace un riego con agua y se calientan para poderlas manejar y fácilmente aromatizar, todo este proceso se hace de manera mecánica.”

El 14 de abril de 2000, la Secretaría de Hacienda de Antioquia aclaró que en la inspección ocular realizada el 7 de abril de 2000 en las instalaciones de Coltabaco se encontraron con el señor **ALFONSO GÓMEZ**, funcionario de la Compañía, quien dijo ser Director del Departamento de Hoja. El señor Gómez manifestó⁵:

*“1. No hay máquinas para hacer tabacos.
2. La producción en Piedecuesta y Bucaramanga en materia de tabaco es artesanal.*

Dicha manifestación la hizo cuando se le presentó un tabaco de tipo chicote. Y afirmó que conoce el tema desde hace cuarenta (40) años.

A su vez en dicho oficio se hizo referencia en su penúltimo inciso que la producción era de 335.000.000 y es de 35.000.000 de cigarrillos diarios.

En el oficio referente a la inspección ocular del Departamento de Santander oficio 0872, es pertinente aclarar que la Cooperativa Agroindustrial de Tabacaleros de Santander compra ebra a la Compañía Colombiana de Tabaco S.A. y que la hoja la compran en Girón, Carmen de Bolívar y

⁵ Folios 17 – 18.



Tayrona, siendo estos elementos los que ellos pican en la máquina pica pasto, lo que constituye la picadura para el tabaco tipo chicote o cigarro.

El proceso del tabaco lo constituyen:

- 1. El cultivo*
- 2. La recolección de la hoja*
- 3. La selección de la hoja y el secado*
- 4. La clasificación de la hoja, para convertir en picadura o envoltura*
- 5. El enrollado: colocar la hoja, echarle picadura y enrollado*
- 6. La torcida: Del revisado del enrollado se envuelve el rollo en capa (hoja de tabaco para tal fin); para obtener mejor presentación. A este producto se le llama tabaco romo o en bola.*
- 7. El prensado: Prensa se extiende el tabaco en Bola en tablas por cincuenta (50) se arma un arrume que puede oscilar entre 25 y 30 tablas, las cuales se prensan para dar uniformidad al producto.”*

En el expediente también aparece dictamen pericial practicado en el proceso, en el que se indicó la materia prima utilizada en la producción del tabaco, las herramientas y máquinas y se explicó el proceso de fabricación del chicote de tabaco de producción artesanal. El dictamen fue acompañado de fotografías que muestran cada una de las herramientas utilizadas y etapas desarrolladas en el proceso de producción⁶:

“Materias primas:

- a. La capa:*** que es la hoja de trabajo de primera calidad y más grande que sirve de cubierta final al tabaco o chicote.
- b. Capote:*** Hoja de tabaco de segunda calidad y se usa para hacer el primer rollo de tabaco.
- c. Picadura:*** Desperdicio de la capa y el capote así como las venas de la hoja de tabaco y hojas de tabaco de tercera calidad, que se pican manualmente o por medio de un anejo o a través de una máquina picadora la cual puede ser manual o eléctrica.
- d. Almidón de bore:*** sirve para pegar la capa al rollo.
- e. Papel de empacar:*** Normalmente es papel celofán transparente.

⁶ Folios 140 – 153.

- f. **Marquillas:** Anillos de papel impreso con la marca del cigarro.

Herramientas y Máquinas

- g. **Mesa de trabajo:** construida en madera generalmente de uno o dos puestos de trabajo. En donde se realiza la mayoría de las operaciones de fabricación, pueden tener diferentes alturas para trabajo sentado o de pie.
- h. **Pacora:** Cuchillo de forma especial para cortar la capa.
- i. **Cortador:** Guillotina manual para cortar el rollo de tabaco, su labor básica es hacer despuntes del rollo de tabaco, de tan forma que quede con medidas estándar.
- j. **Rollera:** Herramienta manual que permite hacer el primer rollo envolviendo la picadura de tabaco con el capote.
- k. **Aparato:** 'caja metálica' que permite cuadrar y encarrar los chicotes para poderlos amarrar en paquetes de 50 unidades.

También se utilizan dos herramientas más en el proceso de empaque.

- l. **Tabla conformadora:** la cual permite la colocación de los chicotes o tabacos para ser prensados y darles una mejor forma a su presentación. Esta tabla en algunos fabriquines ha sido reemplazada por una formaleta en aluminio que cumple la misma función (sic) de la tabla.
- m. **Prensa:** fabricada en madera con un tornillo sin fin que puede ser de hierro o madera.”

A continuación explica el proceso de fabricación del chicote de tabaco de la siguiente manera:

“Aquí es importante anotar que el 99 de la producción o fabricación del chicote o tabaco lo hacen los fabriquines. Las mal llamadas fábricas son en realidad empresas comercializadoras, cada una de ellas con varias marcas registradas que utilizan según la región del país para la cual despachen la mercancía. Estas empresas comercializadoras pueden comprar el tabaco o pueden contratar la maquila con los fabriquines suministrándole la materia prima necesaria y pagando por unidades producidas.

El fabriquin recibe las materias primas de la fábrica o la compra, e inicia un proceso de clasificación, alisamiento de la hoja y quitada la nervadura, operación que realiza manualmente como se observa en la foto.



El siguiente paso es entregar la picadura y el capote, a un operario, para que efectúe la operación de enrollamiento de la hoja de capote con picadura dentro de la hoja y forme el primer rollo del tabaco o chicote, operación manual que se hace con la herramienta denominada rollera.

Posteriormente se entrega estos rollos a otros operarios que ejecutan manualmente la operación de pegado de la capa exterior de tabaco y sellado del tabaco con almidón de bore. Además corta una de las puntas para la determinación del tamaño de chicote o tabaco, mediante el uso de la guillotina.

Posteriormente se coloca el 'aparato' para su encarramiento y primer empaque.

Efectuado este primer empaque se coloca en cajones de madera y se entrega a la fábrica. Terminado aquí la labor, y de la fabricación del tabaco en sí.

El fabricante puede darle su 'toque personal' mediante el uso de aromas cuyas recetas son propias de cada fabricante y para ello se impregna de este líquido el paquete de chicotes con una brocha y los deja secar al aire para posteriormente proceder a darle una mejor forma al tabaco mediante el prensado o 'cajada' que ellos llaman.

Terminado el proceso se procede a anillar el tabaco (colocarle el anillo de papel con la publicidad de la marca) y a empacarlo definitivamente."

El dictamen da cuenta, además, de la realización de una inspección en las instalaciones de la demandante en el municipio de Piedecuesta, en la que estuvieron presentes el magistrado, la secretaria y la abogada litigante⁷. De dicha inspección se tiene registro fotográfico que da cuenta de la maquinaria rústica que se utiliza para el proceso de producción del chicote de tabaco, considerada por el perito como "máquinas muy viejas", manejadas por un operario.

⁷ El dictamen no individualiza a las personas que estuvieron presentes en la visita de inspección.



De todo el material probatorio aportado al proceso y con apoyo en el dictamen pericial y en las mismas inspecciones oculares practicadas por la entidad demandada, la Sala llega a la conclusión de que el tabaco comercializado por la parte demandante encaja en la definición de *chicote de tabaco de producción artesanal* de que trata el artículo 132 de la Ley 488 de 1998, por las siguientes razones:

- El proceso de producción se realiza en su mayoría de forma manual, apoyado en herramientas como mesas, cuchillos, tablas, cortadores y rolleras.
- El secado de la hoja se produce a temperatura ambiente, sin maquinaria especializada para el efecto.
- Cuando el fabriquín recibe o compra la materia prima, alisa la hoja y retira la nervadura, operación que es completamente manual.
- La picadura de la hoja del tabaco, de la que se obtiene el relleno, se efectúa en algunos casos de forma manual, con cortadores o guillotinas y en otros con máquinas rústicas, manejadas por un operario que suministra el tabaco a la máquina, como se vio en el dictamen. Se reitera que las máquinas picadoras son bastante rústicas.
- Luego la picadura es entregada a los operarios para ser selladas y envueltas en la hoja del tabaco y pegadas con almidón de bore. Así puede verse en las fotografías aportadas con el dictamen pericial.
- Una vez enrollados, la punta de los tabacos es cortada con la guillotina. Los tabacos son amarrados y guardados en cajones de madera para ser aromatizados con el sello del fabricante.



- Terminado el proceso, se anilla el tabaco, esto es, se pone un anillo de papel con la publicidad de la marca. Según se advierte en las fotografías aportadas al expediente, este proceso también es hecho manualmente.

Conclusión

En consonancia con lo anterior, queda claro que el proceso de fabricación de los tabacos que comercializan los actores es meramente artesanal, pues, como se advirtió, la torcida, terminado y empackado se hacen manualmente. El hecho de que utilicen una máquina picadora para apoyar el proceso no convierte el producto en elaborado, toda vez que, como se advirtió en precedencia, las máquinas utilizadas son rústicas, forman parte de la materia prima que *“se toma en las condiciones y con las propiedades físicas en que es suministrado, no recibiendo dentro del proceso de fabricación del chicote ningún tratamiento especial, que cambie su condición inicial de materia prima.”*⁸

En efecto, de acuerdo con el dictamen pericial el proceso de fabricación del tabaco o chicote *“es totalmente artesanal, efectuado con la misma técnica desde hace más de 200 años, utilizando las mismas herramientas y sin ningún proceso industrializado como tal. Y en donde es destacable la gran participación de la obra de mano artesanal en este proceso.”*⁹

⁸ Ver folio 149.

⁹ *Ibíd.*



A lo anterior se suma que la producción de tabaco de la parte demandante oscila entre 500 y 1000 tabacos diarios por persona, monto significativamente bajo comparado con la producción de la Fábrica de la Compañía de Tabaco S.A. asciende a 335.000.000 de cigarros por día y en la que se determinó por parte del mismo Departamento de Antioquia, con la inspección ocular realizada el 7 de abril de 2000, que la mano de obra sólo se utiliza para el manejo de máquinas especializadas y para el proceso de control.

Por lo anterior, la Sala confirma la nulidad declarada en la sentencia de la primera instancia.

3.3. Del restablecimiento del derecho

Sea lo primero precisar que los actos administrativos demandados se expidieron con ocasión de la petición formulada por los actores, que solicitaron al Gobernador de Antioquia *“que le dé cumplimiento al artículo 132 de la Ley 488 de 1998 y, en consecuencia, el Departamento de Antioquia deje de cobrar el impuesto al consumo de tabaco al chicote del tabaco...”*

Mediante la Resolución 10260 del 19 de noviembre de 1999, el Secretario de Hacienda Departamental de Antioquia decidió *“Negar la solicitud presentada por los señores Olinto Luna C, Luis Horacio Osorio R, y Oscar Quintero por considerar que las marcas: (...), comercializados por los peticionarios, son de producción industrial o elaborado y no artesanal y por lo tanto, su consumo genera el impuesto determinado en la ley”*. Este acto fue confirmado por la



Resolución 5211 del 21 de junio de 2000, que resolvió el recurso de reposición, y por la Resolución 8683 del 30 de octubre de 2000, que resolvió el recurso de apelación.

Las resoluciones demandadas se fundamentaron en que los demandantes comercializaban tabaco elaborado industrialmente.

En esta sentencia, conforme con las pruebas valoradas, se concluyó que el tabaco comercializado por los demandantes era elaborado artesanalmente, por lo tanto, no se causa el impuesto al consumo. En consecuencia, corresponde precisar el restablecimiento del derecho que se deriva de la nulidad de los actos que, finalmente, se limitaron a decidir que los bienes comercializados por los demandantes, por ser de fabricación industrial, son pasibles del impuesto al consumo de tabaco.

Los demandantes propusieron el siguiente restablecimiento del derecho:

1. Que se ordene al Departamento de Antioquia que se abstenga de cobrar el impuesto
2. Que se condene al Departamento de Antioquia a devolver a los demandantes los valores pagados por concepto de impuesto al consumo y al pago de indexación e intereses corrientes desde la fecha en que se hicieron los pagos hasta la devolución efectiva, o, subsidiariamente, el interés del 6%.



Pues bien, la Sala considera que el restablecimiento *in natura* que procede es declarar que el chicote de tabaco de producción artesanal comercializado por los actores está excluido del impuesto al consumo.

Para la Sala, no es procedente restablecer el derecho ordenando una devolución, puesto que, tal como se precisó, en la actuación administrativa no se controvertió el derecho a la devolución, sino la calidad de excluido del chicote de tabaco de producción artesanal. Tampoco es procedente ordenar al Departamento de Antioquia que se abstenga de cobrar el impuesto, pues en la actuación administrativa no se controvertieron actos que cobraran el impuesto.

Y, en cuanto a la posibilidad de ordenar una condena en abstracto, tampoco es procedente puesto que, se reitera, en la actuación administrativa no se pretendió la devolución del impuesto.

En consecuencia, se confirmará el numeral primero y se modificará el numeral segundo de la sentencia apelada, para, a título de restablecimiento del derecho, declarar que el chicote de tabaco de producción artesanal comercializado por los actores está excluido del impuesto al consumo. Se negarán las demás pretensiones de la demanda.

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



F A L L A:

PRIMERO. CONFÍRMASE el numeral **PRIMERO** de la sentencia del 2 de agosto de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por Olinto Luna, Luis Horacio Osorio y Óscar Quintero contra el Departamento de Antioquia.

SEGUNDO. MODIFÍCASE el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que quedará así:

“**SEGUNDO: DECLÁRASE** que el chicote de tabaco de producción artesanal comercializado por los actores está excluido del impuesto al consumo. **DENIÉGANSE** las demás pretensiones de la demanda.

En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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



MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sala

**HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ**