
EL HECHO GENERADOR Y LA CAUSACIÓN EN EL IMPUESTO AL CONSUMO EN COLOMBIA PARA PRODUCTOS DE ORIGEN EXTRANJERO: PROBLEMAS PRÁCTICOS

FREDY ALEXANDER BAUTISTA RUEDA¹

Resumen

Uno de los temas que más generan interés dentro de los denominados impuestos territoriales en Colombia es el de la relación entre uno de sus principales elementos y su mecanismo de exigibilidad en el caso específico de los impuestos al consumo para productos de origen extranjero: El hecho generador y la causación. Es un tema relativamente nuevo que ha venido siendo abordado por los altos tribunales en Colombia por las implicaciones financieras que tiene en la práctica. Los responsables de estos impuestos indirectos han pretendido defender sus intereses en situaciones en las cuales el tributo se causa y paga en el momento de la nacionalización pero que posteriormente se ven en imposibilidad de recuperar vía venta; dado que en la mayoría de las veces dichos productos deben ser destruidos por problemas de calidad, sin que se haya concretado efectivamente el hecho generador, es decir, el consumo de los productos gravados, presentándose un caso de pago anticipado del impuesto.

Palabras clave

Hecho generador, causación, Impuesto al Consumo, Impuesto Territorial, pago anticipado, armonización impuestos selectivos al consumo, impuesto indirecto.

Abstract

One of the topics that generate more interest within the so-called territorial taxes in Colombia is the relationship between one of its main elements and the liability mechanism in the specific case of consumption taxes for foreign products: The trigger point and the causation. It is a relatively new issue that has been being addressed by the highest courts in Colombia because of the financial implications that has in the practice. Taxpayers of these indirect taxes have tried to defend its interests in situations in which the tax is due and has been paid at the time of nationalization but later are unable to recover through its sale, because in most of the cases those products must be destroyed for quality problems, without having experienced the trigger point materialized in the consumption of the taxed products arising a case of advance payment for the tax.

¹ Contador público de la Pontificia Universidad Javeriana. Especialista en gerencia y administración tributaria de la Universidad Externado de Colombia. Se desempeñó como jefe de impuestos de Diageo Colombia S.A. y gerente de impuestos de Coltabaco S.A. Asesor tributario miembro de la firma BRAT SAS. falyab@hotmail.com.

Key words

Trigger point, causation, consumption tax, territorial tax; advance payment, harmonization of excise taxes, indirect tax.

Sumario: 1. Introducción; 2. Desarrollo jurisprudencial; 3. Conclusiones; Bibliografía.

1. Introducción

En Colombia existe una amplia gama de impuestos en los órdenes nacional, municipal y departamental, al ser catalogados por las divisiones administrativas en que se ha distribuido el país y al tipo de entidad que ejerce potestades de fiscalización.

Dentro de los denominados impuestos territoriales o rentas departamentales, una de las principales fuentes de ingreso para los sujetos activos llamados departamentos son los impuestos al consumo (cervezas, sifones y refajos; licores, vinos, aperitivos y similares y de cigarrillos y tabaco elaborado). Estos son impuestos indirectos que gravan la venta y/o comercialización, producción y distribución de ciertos bienes que son considerados suntuarios.

La principal norma en Colombia que contiene los cinco elementos de dicho tributo es la Ley 223 del 22 de diciembre de 1995, la cual ha sido modificada en varias oportunidades en los últimos años para cada una de las tres categorías de productos (cigarrillos, licores y cervezas) sujetas a gravamen, especialmente en relación a su tarifa y base gravable.¹

La ley ha definido de forma puntual y escueta el hecho gravable y el momento de su causación para cada una de las categorías existentes, caracterizando de forma independiente el momento de causación para los productos nacionales de origen extranjero² sin considerar condiciones o situaciones especiales como devoluciones o destrucciones, que son normales e inherentes a la operación habitual de los responsables de estos tributos.

En términos generales el hecho generador para cada uno de estos tipos de productos, cervezas, licores y cigarrillos; es el consumo de cada uno de ellos en jurisdicción de los entes territoriales denominados departamentos.³

No se encuentra en la norma una referencia clara sobre que se debe entender como consumo en el contexto de estos impuestos por lo cual si se quiere una aproximación al concepto debe recurrirse a un punto de referencia semántico válido. Según la definición extractada del diccionario de la lengua española⁴ en su vigésima segunda edición, el consumo viene del verbo consumir y representa la “acción y efecto de consumir, verbo transitivo que significa a su vez “destruir, extinguir” o “utilizar comestibles u otros bienes para satisfacer necesidades o deseos”.

1 Ley 1111 de 2006, Ley 863 de 2003, Ley 788 de 2002 al mencionar las principales reformas.

2 Ley 223 de 1995, artículos 188, 204 y 209 de causación.

3 Ley 223 de 1995, artículos 186, 202 y 207.

4 www.rae.es.

Es así que se infiere que el consumo en el contexto de este impuesto indirecto⁵ podría entenderse como el utilizar los bienes gravados para satisfacer las necesidades de los consumidores bien sean habituales u ocasionales, haciendo uso de ellos en los diferentes momentos en que pueden tener una experiencia de consumo.

Respecto a la causación o criterio de nacimiento de la obligación tributaria de este impuesto, las normas vigentes lo definen de forma similar para las tres categorías tratándose de productos de origen extranjero, siendo el momento de su introducción o ingreso al país el criterio preponderante.

Es así como en la actualidad surge la necesidad de declarar y pagar el impuesto en el momento previo de la nacionalización de los productos y antes de que se lleve a cabo el levante de la mercancía en la respectiva declaración de importación⁶ presentando la respectiva declaración ante el Fondo Cuenta de productos extranjeros.⁷

Este Fondo Cuenta es el mecanismo que permite de forma adecuada controlar y recaudar los dineros del Impuesto al Consumo de productos de origen foráneo, el cual hace parte del presupuesto de la Federación Nacional de Departamentos.

Si bien es cierto que las normas han sido demasiado precisas en la definición del elemento hecho generador y del concepto de causación, en el día a día de los responsables del Impuesto al Consumo se presentan diversas situaciones que hacen complejo el manejo de este impuesto y generan consecuencias negativas desde el punto de vista financiero.

Esto toda vez que el momento exigible o causación quedó supeditado al proceso de importación en el ingreso de la mercancía al país, debiéndose pagar antes del

5 Impuesto indirecto: "los pagados por otra persona u otras personas distintas de la gravada con ellos". BONILLA SUÁREZ, Jorge Isaac. Elementos de tributación. 2 ed. Editorial Assim Bonillas y Cía.

6 Decreto 2141 de 1996, artículo 6°.

7 Ley 223 de 1995, artículo 224.

levante de la mercancía, mucho antes de que la mercancía sea vendida, comercializada o entregada para publicidad, promoción o propaganda y en general consumida; generando la necesidad de controlar estos montos en la contabilidad de los responsables y congelando estos recursos en el balance de las compañías hasta tanto sean recuperados en su respectiva venta, al momento de su facturación al cliente final.

Quiere decir lo anterior que los responsables deben pagar anticipadamente el impuesto poniendo los recursos a buen recaudo del Fondo Cuenta a la espera de la decisión comercial de colocarlos en el mercado en la zona geográfica en donde se considere pertinente de acuerdo con las proyecciones de ventas y necesidades específicas del mercado. Estos dineros pagados por los productos importados son recuperados como se anotó anteriormente de manera subsecuente por el importador vía cobro al distribuidor, mayorista, minorista o consumidor final dependiendo del esquema de distribución empleado por quien declaró y pago el impuesto.⁸

Como las normas de Impuesto al Consumo en Colombia no consideran eventos de fuerza mayor ni particulares en los cuales sea posible recuperar los dineros pagados ante el Fondo Cuenta por situaciones en las cuales se haga necesario destruir el producto por diversas razones, entre ellas problemas de calidad o incluso por los cambios en los gustos de los consumidores, se hace compleja la administración y recuperación de estos dineros cancelados de forma anticipada para los bienes importados.

Se presentan así diversas posiciones y decisiones por parte de los responsables del tributo que no encuentran soporte en las normas generales.

Muchas compañías deciden registrar los montos pagados por anticipado como gastos extraordinarios una vez validan que los productos sobre los cuales se liquidaron y declararon dichos dineros no son aptos para la venta y deben ser dados de baja del balance general, valores que en la mayoría de los casos y sin entrar en el análisis de fondo, no pueden ser considerados como gastos deducibles en el Impuesto sobre la Renta, en los términos de los artículos 107,

⁸ Se sugiere revisar el Concepto 028 del 10 de diciembre de 2008 emitido por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública respecto al manejo del Impuesto al Consumo para intermediarios.

115 y demás normas relacionadas del Estatuto Tributario Nacional, lo cual afecta financieramente los resultados de dichas compañías en forma negativa.

Lo anterior no implica que puedan existir casos en los cuales se soporte la deducibilidad de estos valores de impuestos pagados en términos de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad y demás requisitos existentes; para no perder impositivamente estos valores en el Impuesto sobre la Renta, lo cual de por sí requiere de un estudio separado de las consecuencias de seguir dicha alternativa.

Otras compañías deciden solicitar la devolución de los dineros pagados por anticipado ante las autoridades tributarias, para lo cual deben adelantar un proceso largo que en la mayoría de los casos termina en discusiones con los sujetos activos territoriales, lo cual debe decidirse o por el Consejo de Estado o por los tribunales administrativos en procesos de doble instancia, según corresponda, considerando que superan los montos para gozar de dicha opción.

Muchas de las situaciones en las cuales los productos son destruidos se deben a problemas de calidad, otras por los cambios en los gustos de los consumidores, otras por cuanto los productos han perdido sus características organolépticas convirtiéndose en no aptas para el consumo de las personas. Como se puede observar son razones de negocio que tienen consecuencias no solo de mercado sino también tributarias y financieras.

En un mundo en donde el cliente es el centro de atención de las empresas se hace necesario tomar decisiones que propendan por satisfacer sus requerimientos y garantizar sus derechos como consumidor, siendo cada vez más frecuente la existencia de este tipo de hechos en donde los productos deben ser retirados del mercado y destruidos para salvaguardar la integridad de las personas, evitar la pérdida de los clientes actuales o potenciales y evitar la pérdida de imagen y prestigio de las marcas y las compañías.

En productos tan controversiales e industrias tan reguladas como las de los licores, cervezas y cigarrillos por los efectos y las consecuencias que pueden

generar por su abuso o simple consumo, el tema se torna más sensible y más relevante.

Finalmente para poner en contexto al lector las solicitudes de devolución que han realizado los responsables que han pagado los impuestos al momento de su nacionalización han basado sus argumentos en que no se ha concretado el hecho generador y han utilizado la figura del pago de lo no debido⁹ como punto de partida para obtener la recuperación de los valores.

A continuación se hace un análisis jurisprudencial sobre la materia resaltando los elementos más importantes para mostrar la relevancia de este asunto, para luego y a manera de resumen plantear algunas recomendaciones para solucionar este problema que se da en la práctica.

2. Desarrollo jurisprudencial

Como se mencionó en la introducción algunos de los responsables del Impuesto al Consumo han pretendido obtener la devolución de las sumas pagadas por anticipado por aquellos productos importados y nacionalizados que no han sido aptos para consumo y han tenido que ser destruidos para evitar riesgos a los consumidores finales.

Este proceso generalmente se ha iniciado con una solicitud de devolución de pago de lo no debido ante los departamentos, por las sumas pagadas ante el Fondo Cuenta. Algunos de estos casos tuvieron que ser discutidos en primera o segunda instancia, bien sea ante los tribunales administrativos o el Consejo de Estado, según corresponda para los casos de doble instancia.

9 El artículo 2313 del Código Civil en su capítulo II destaca sobre el pago de lo no debido (primer inciso): "Si el que por error ha hecho un pago, prueba que no lo debía, tiene derecho para repetir lo pagado".

Los casos de estudio que quiero traer como referencia corresponden coincidentalmente al mismo responsable y se encajan dentro de la categoría de cigarrillos importados, que al parecer ha sido la industria o sector que más ha tomado la decisión hasta el momento de controvertir los actos proferidos por los departamentos ante otras instancias. Una de las sentencias fue proferida por el Consejo de Estado y la otra por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Es de resaltar que muchos responsables se han abstenido de iniciar una solicitud de devolución no solo por lo desgastante del proceso sino también por mantener una relación armónica con las autoridades tributarias por lo cual han decidido asumir financieramente la carga de estos impuestos pagados por anticipado.

La primera de las sentencias relativamente más recientes y que considero pertinentes para el caso de análisis, registrada bajo el Expediente 1723 del 4 de febrero de 2010, contiene la discusión entre British American Tobacco (BAT) y la Secretaria de Hacienda Distrital de Bogotá por la solicitud hecha por dicha compañía para que se le devolviera el Impuesto al Consumo de cigarrillos de procedencia extranjera junto con el Impuesto al Deporte¹⁰ por ciertos productos en cuya fabricación se verificaron errores que no los hacían aptos para consumo humano.

En primer lugar la Secretaria de Hacienda negó la solicitud formal del contribuyente a lo cual se interpuso el respectivo recurso de reconsideración. La Subdirección Jurídico Tributaria del distrito reconfirma la negativa.

La demanda entablada ante el tribunal solicita la nulidad de las resoluciones expedidas por el distrito argumentando el derecho que le asiste al importador por cuanto el hecho generador no se ha presentado, esto es, su consumo; por lo cual al no existir este elemento no existe obligación tributaria; al haber sido destruidos los productos sujetos a tributación.

La compañía en mención aportó pruebas que demuestran la destrucción de los productos y el hecho de la inexistencia de la obligación tributaria generando un

10 Ley 30 de 1971, artículo 2°.

supuesto “enriquecimiento sin causa por parte del Distrito Capital” que dan lugar a la devolución de los dineros pagados como anticipo y al pago de ciertos intereses desde la fecha del vencimiento del término para devolver.

Como consta en la sentencia, la Secretaria de Hacienda Distrital reconocía en cierta medida la posibilidad de que el contribuyente obtuviera la devolución, pero para ello solicitaba la corrección por menor valor de las declaraciones tributarias implicadas, para obtener un menor valor a pagar según las normas distritales¹¹ vigentes.

Dado que el contribuyente no procedió dentro del plazo legal otorgado para la corrección no podía obtener de otra forma el impuesto pagado de forma anticipada al hecho generador.

La Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca profirió sentencia declarando nulos los actos administrativos emitidos por el distrito mencionando que los valores fueron indebidamente pagados por cuanto no existió uno de los elementos esenciales del tributo, generando la inexistencia del impuesto.

Para el tribunal el Distrito Capital no podía solicitar la presentación de una declaración de corrección toda vez que de lo que se trataba era de una situación de pago de lo no debido fundamentado en la destrucción de los productos sujetos a dicho gravamen.

En el recurso de apelación el distrito argumentó que el solo hecho de introducir los productos al mercado con fines de consumo soportaba el hecho generador sin ser preponderante la comercialización efectiva de los productos.

También mencionó la necesidad de corregir la declaración para reflejar la situación presentada y que la causación del tributo se había llevado a cabo.

¹¹ Decreto Distrital 807 de 1993, artículo 20.

Para orientar al lector en el entendimiento del elemento hecho imponible es importante traer a colación una de las interpretaciones de la Sección Cuarta del Consejo de Estado¹² respecto al hecho generador de los tributos de forma general y que no hace parte de la sentencia que define el tema de los cigarrillos destruidos:

“Así pues, por hecho generador se entiende la descripción legal, hipotética, de un hecho o conjunto de circunstancias a las cuales la ley les asigne la capacidad potencial de dar nacimiento a una obligación frente al Estado, de suerte que es la norma legal la que enuncia en forma abstracta, los hechos cuyo acontecimiento producen efectos jurídicos entre quien los realiza -contribuyente- y el Estado”.

Ha de entenderse que en el caso que nos corresponde el término contribuyente se refiere a responsable.

En esta misma sentencia la causación del tributo la define como el “momento de su exigibilidad”.

Es así que la Sección Cuarta del Consejo de Estado centra su análisis en si se configuró el hecho generador para el caso de los cigarrillos destruidos por BAT y si existe un pago de lo no debido. Dentro de su estudio describe la posibilidad de que en un impuesto indirecto se delegue la responsabilidad del tributo en un tercero, quien se vuelve responsable ante el sujeto activo de su debido recaudo, diferenciándose del verdadero contribuyente, que para el caso en cuestión es el mismo consumidor final.

Según se desprende de la sentencia del Consejo de Estado, el legislador confundió el hecho generador con el hecho imponible del tributo, esto es, el consumo de cigarrillos en territorio de los departamentos. Allí también se describe la obligación de los responsables de presentar dos declaraciones. La declaración de Fondo Cuenta en donde se paga el impuesto antes de la nacionalización y la departamentalización, como declaración tributaria

12 COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sentencia (14, julio, 2000). Expediente 9822.

que manifiesta al sujeto activo las cantidades y valores de los productos introducidos para consumo en sus respectivos territorios.

Precisa que la distribución de los recursos consignados en el Fondo Cuenta se hace con base en las declaraciones presentadas ante dichos entes territoriales (departamentalizaciones).

Según el análisis del Consejo de Estado el hecho generador del impuesto se llevó a cabo por lo cual existió obligación tributaria y el hecho de que los productos fueron destruidos no afectó la causación ya que los productos habían sido introducidos al país. Por esto no existía error en las declaraciones que obligaran a su corrección y tampoco se presentaba un pago de lo no debido. En este orden de ideas revocó la sentencia apelada y negó las suplicas de la demandada.

A nuestro modo de ver el Consejo de Estado no profundizó en la sentencia en si realmente el consumo como origen del elemento imponible se concretó, simplemente aceptando que se había causado el tributo sin revisar la inexistencia de uno de los elementos del impuesto.

Un segundo punto de referencia que traemos a colación es la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca bajo el Expediente 11001333104220080017301 del 24 de febrero del 2010, la cual decide el recurso de apelación interpuesto por el distrito contra la sentencia proferida por el Juzgado Cuarenta y Dos Administrativo del Circuito de Bogotá, en donde se anulan los actos administrativos que resolvieron la solicitud de devolución de British American Tobacco.

En líneas generales BAT (British American Tobacco) solicitó devolución de pago de lo no debido de un Impuesto al Consumo de origen extranjero y de su Impuesto al Deporte (nótese que el hecho generador de este tributo es diferente al del consumo, siendo el expendio de cigarrillos nacionales e importados el origen del último) esgrimiendo los mismos argumentos mencionados en la sentencia anterior del Consejo de Estado;

ratificando la no ocurrencia del hecho generador y la carencia de soporte jurídico del pago del tributo, pidiendo igualmente que se le pagaran intereses moratorios desde el momento de la negación de la solicitud hasta la fecha de pago.

Como argumento novedoso menciona la violación de la Decisión 600 de 2004 de la Comunidad Andina de Naciones¹³ ya que los productos no se podían comercializar, debiendo destruirse el producto, lo cual supone daba origen a la devolución del impuesto, ya que el mismo no existía.

La Secretaria de Hacienda argumenta que así no se haya dado el hecho generador la causación del impuesto se concretó, por lo cual existe la obligación tributaria, no presentándose un posible pago de lo no debido; debiéndose haber presentado una corrección de la declaración dentro del año siguiente a su presentación, según las normas distritales vigentes a la fecha de los hechos, para generar un menor saldo a pagar susceptible de devolución.

Se ratifica en que la simple introducción al país hace exigible el impuesto así no se haya dado su comercialización efectiva.

El Juzgado en primera instancia anuló los actos administrativos emitidos (negación de la solicitud de devolución y rechazo del recurso de reconsideración) y decreto a título de restablecimiento del derecho la devolución de las sumas solicitadas y el pago de los intereses moratorios pedidos por BAT.

Basa su decisión en jurisprudencia del Consejo de Estado respecto al enriquecimiento sin causa, manifestando que el distrito aumentó su patrimonio de forma injustificada presentando empobrecimiento del responsable, dado que

13 Artículo 5: "Con motivo del retiro de bienes por parte del sujeto pasivo de los ISC, para un fin distinto a la actividad gravada, se generará el impuesto sobre una base gravable constituida por el valor comercial del bien. El retiro de bienes no utilizables o no susceptibles de comercialización por cualquier causa justificada según la legislación interna de cada país, no estará gravado".

al no existir hecho generador no había obligación tributaria que soportara el pago que se hizo.

Se resalta que el juzgado mencionó la comercialización como paso previo al consumo y al no darse la venta de los productos sino su destrucción no existía hecho generador soporte del tributo. Accedió a la existencia de pruebas que soportaban la destrucción de los cigarrillos y al hecho de que el distrito nunca controvertió dichas pruebas.

En su intervención el Ministerio Público considera que la posición del juzgado es la procedente por cuanto al no haber hecho generador no existe uno de los elementos del tributo, no siendo dable el cobro del mismo.

Respecto a la causación la considera para este caso particular como la anticipación de la ocurrencia del hecho generador para facilitar el cobro del tributo, soportando como mecanismo idóneo de la devolución la figura del pago de lo no debido con su consecuente plazo de cinco años de acuerdo con el Código Civil vigente a la fecha.

El análisis del tribunal se centra en si es correcto el uso del mecanismo de la devolución del pago de lo no debido por efectos de la no causación del impuesto y si el procedimiento se ajustó a la legalidad. En nuestra opinión el tribunal se refería a la no existencia del hecho generador y no a la causación.

En primer lugar el tribunal hace una referencia o descripción de los orígenes del Impuesto al Consumo de cigarrillos de procedencia extranjera en Colombia desde la Ley 97 de 1913, transcribiendo las normas relativas vigentes a la fecha respecto a los elementos de dicho tributo; para entrar a revisar el concepto de hecho generador y contemplar las pruebas de la destrucción de los cigarrillos aportadas por BAT.

En el estudio realizado la Sala del tribunal llega a la conclusión de que los productos fueron destruidos por lo cual no se dio el hecho generador, es decir, hubo ausencia de dicho elemento, y por lo tanto no existía obligación de pagar el tributo sobre dichos cigarrillos.

Hace referencia a algunas sentencias del Consejo de Estado en donde se posibilita al responsable en este caso a no corregir las declaraciones como lo solicitaba la administración, pudiendo emplear el mecanismo de solicitud del pago de lo no debido.

Luego analiza la oportunidad de solicitar la devolución encontrando que se presentó dentro del tiempo para solicitar la devolución antes de la prescripción de la acción ejecutiva vigente, que era de cinco años.

Entonces confirma la sentencia emitida por el juzgado anulando las resoluciones emitidas por el distrito y validando el pago de los intereses a favor de BAT desde el momento del vencimiento del término para devolver hasta el giro de la devolución. No se observa ningún análisis adicional respecto a la decisión mencionada de la CAN.

A nuestro modo de ver el análisis más claro y consistente lo ha hecho el tribunal al afirmar la inexistencia de uno de los elementos del tributo y por ende la imposibilidad de hacer obligatorio el pago del impuesto.

El Consejo de Estado en la primera sentencia estudiada no profundiza en la existencia o no del hecho generador.

Son dos posiciones diferentes con consecuencias para cada uno de los responsables del tributo, en un caso positiva (devolución con pago de intereses) y en el otro negativa por la improcedencia de la devolución.

3. Conclusiones

Como se puede observar este tema es relativamente nuevo y está empezando a concretarse en pronunciamientos del Consejo de Estado y de los tribunales, acogiendo diversas posturas y decisiones en ocasiones disímiles.

Por el amplio tiempo que toman estas discusiones muchos responsables del impuesto deciden no continuar con los procesos una vez le son notificadas las resoluciones de negativa de la solicitud de devolución o simplemente desisten desde el comienzo y no solicitan la devolución formal a los entes territoriales.

Las aproximaciones de lo Contencioso Administrativo han sido interesantes al abordar el tema del hecho generador en el Impuesto al Consumo y al relacionarlo con la causación de dicho tributo. El más claro exponente de la inexistencia del elemento hecho generador al destruir los productos que han pagado el impuesto por causas de defectos para su consumo ha sido el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

También se observa que la causación fue establecida de forma anticipada al hecho generador con el fin de garantizar y facilitar el recaudo de estos impuestos, convirtiéndose en nuestra opinión en un pago anticipado hasta tanto no se haya concretado el hecho imponible.

Es fundamental aclarar más ampliamente en las normas referentes al Impuesto al Consumo en Colombia los conceptos de hecho generador y/o hecho imponible y de ser posible precisar que se entiende por consumo, y relacionarlos adecuadamente con la causación del tributo que como se pudo observar se da antes del consumo de los bienes, incorporando situaciones como las planteadas de destrucción de productos por errores de producción, baja calidad o sin cumplir con las expectativas de los consumidores.

En línea con la firma de convenios de doble tributación y armonización de

normas comunitarias con la normatividad local, en especial con los impuestos selectivos al consumo se sugiere analizar la incorporación de un artículo que contemple el no pago de los impuestos al consumo cuando los bienes se retiren o no comercialicen por cualquier razón justificada, como puede ser la destrucción de productos que no cumplan características de calidad adecuada o que puedan afectar la salud de su consumidor como se mencionó en el punto anterior.

Establecer un proceso claro para lograr obtener la devolución de los dineros que bien puede ser el del pago de lo no debido.

La normatividad vigente sobre el Impuesto al Consumo ha sido modificada en términos de tarifas y otros situaciones con el fin de mejorar el recaudo por parte de los departamentos pero no ha sido revisada en su integridad para actualizarla y ponerla a tono con la situación presente, por lo cual puede ser el momento para que todas las partes intervinientes, responsables, departamentos, Federación Nacional de Departamentos, etc., lleven a cabo este proceso para el bien de todos los actores.

Finalmente, es conveniente precisar que el análisis de las sentencias se efectuó con fines académicos con el fin de llamar la atención a los interesados respecto a los problemas prácticos que se dan por este tipo de situaciones, máxime si se presentan en la realidad diversas posturas conceptuales respecto a la no obligación del tributo cuando no existe uno de los elementos fundamentales como es el hecho generador y no pretende defender ninguna de las posturas de las partes que intervienen.

En nuestra opinión la falta de claridad respecto a qué se entiende por consumo y la no precisión de factores que eviten que se lleve a cabo el hecho imponible por razones claramente justificables facilitan este tipo de complicaciones.

El hecho de que la causación se dé en el momento del proceso de importación de los productos extranjeros es simplemente un factor de control que facilita en cierta forma el proceso y de ninguna manera aumenta el patrimonio de los

departamentos solo hasta que le son declarados los productos para consumo en su jurisdicción a través de la respectiva departamentalización, por lo cual puede ser una medida adecuada para el estricto control y recaudo de este tipo de productos.

BIBLIOGRAFÍA

BONILLA SUÁREZ, Jorge Isaac. Elementos de tributación. 2 ed. Editorial Assim Bonillas y Cía., 1966.

JARACH, Dino. El hecho imponible. 3 ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1971.

OBREGÓN, Manuel de Jesús. Apuntes sobre la devolución del pago de lo no debido en materia tributaria. En: Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario Número 63, noviembre de 2010.

PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto (Coordinador). Régimen impositivo de las entidades territoriales en Colombia. Bogotá: Editorial Universidad Externado de Colombia, 2008.

JURISPRUDENCIA

COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sentencia (14, julio, 2000). Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 9822.

COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sentencia (4, febrero, 2010). Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 1723.

COLOMBIA. TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA. Sentencia (24, febrero, 2010). Sección Cuarta. Subsección A. Expediente 11001333104220080017301.