

**EL IMPUESTO AL CONSUMO ES UN IMPUESTO INDIRECTO QUE NO PUEDE SER
CONVERTIDO EN COSTO POR VÍA CONCEPTUAL**



**Autor
JOSE LUIS GÓMEZ ZAPATA**

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO
BOGOTÁ
2011**

**EL IMPUESTO AL CONSUMO ES UN IMPUESTO INDIRECTO QUE NO PUEDE SER
CONVERTIDO EN COSTO POR VÍA CONCEPTUAL**

JOSE LUIS GÓMEZ ZAPATA

**Director
Dr. JOSE ANDRÉS ROMERO TARAZONA
Abogado**

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO
BOGOTÁ
2011**

Tabla de Contenido

ANEXO 2 – LICENCIA DE USO	
ANEXO 3 - DESCRIPCIÓN DEL TRABAJO.....	
RESUMEN	
ABSTRACT	
AUTOR.....	
DIRECTOR.....	
CONTENIDO.....	
EL IMPUESTO AL CONSUMO ES UN IMPUESTO INDIRECTO QUE NO PUEDE SER CONVERTIDO EN COSTO POR VÍA CONCEPTUAL	4
I. INTRODUCCION	4
II. IMPUESTO AL CONSUMO VS IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	5
III. ARGUMENTOS DE LA SECRETARIA DE HACIENDA FRENTE AL PROBLEMA JURIDICO PLANTEADO	7
IV. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA NULIDAD DEL CONCEPTO.	8
A. CONCEPTO DEL CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURIA.....	9
B. EL IMPUESTO AL CONSUMO ES UN IMPUESTO INDIRECTO QUE DEBE SER TRASLABLE EN TODAS LAS ETAPAS DE LA CADENA DE COMERCIALIZACIÓN	10
C. EL IMPUESTO AL CONSUMO LIQUIDADADO NO FORMA PARTE DE LA BASE GRAVABLE DEL ICA EN CUANTO NO CONSTITUYE INGRESO PARA EL PRODUCTOR O IMPORTADOR.....	12
V. COMENTARIOS FINALES. INICIATIVA LEGISLATIVA	13
VI. BIBLIOGRAFIA Y REFERENCIAS	15

EL IMPUESTO AL CONSUMO ES UN IMPUESTO INDIRECTO QUE NO PUEDE SER CONVERTIDO EN COSTO POR VÍA CONCEPTUAL

Por José Luis Gómez Zapata

El presente escrito se realiza con ocasión del Concepto expedido el 12 de abril de 2010, por la Subdirección Jurídico – Tributaria de la Secretaria de Hacienda de Bogotá, por medio del cual se dio respuesta a una consulta radicada bajo el número 2010ER39566 del 9 de abril del mismo año. Siendo así, la finalidad de este documento será poner en tela juicio la legalidad del concepto en mención, toda vez que, como se verá en las próximas líneas, en él la Secretaria de Hacienda de Bogotá excede sus funciones como entidad recaudadora de impuestos¹, para vía interpretación, proceder a modificar elementos de la estructura de los tributos distritales, competencia que por mandato constitucionales está reservada a la ley y sólo puede ser ejercida por los Concejos Municipales y las Asambleas Departamentales, respetando el marco constitucional y legal de referencia.

Como se expondrá en este trabajo, en el caso que se estudia la Secretaria de Hacienda de Bogotá, propone vía concepto, una interpretación errada en relación con la base gravable del impuesto de industria y comercio y los ingresos que la integran, excediendo con ello las competencias asignadas y el principio de reserva de ley tributaria.

I. INTRODUCCION

El concepto del 12 de abril de 2010 expedido por la Secretaria de Hacienda de Bogotá analizó un problema jurídico planteado en una consulta formulada por la Secretaria General de la Alcaldía Mayor de Bogotá, en relación con el impuesto de industria y comercio - ICA, y más específicamente con los conceptos que integran la base gravable de este impuesto distrital.

El problema jurídico que motivó la consulta de la Alcaldía Mayor de Bogotá, consistió en si las sumas pagadas por concepto del impuesto al consumo de licores en la producción o importación de los mismos, debe considerarse como un valor deducible de la base gravable del impuesto de industria y comercio, o si por el contrario, deberá integrarla.

Bajo ese entendido y en virtud de este móvil, la Subdirección Jurídico – Tributaria de la Secretaria de Hacienda desarrolló una argumentación que, a partir del análisis conjunto de los impuestos al consumo e industria y comercio y sus elementos estructurales, le permitió concluir que la base gravable sobre la cual el contribuyente deberá calcular su impuesto de industria y comercio, incluye inequívocamente el monto pagado por concepto de impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares.

Dicho esto, las potestades administrativas de la Secretaria de Hacienda son claramente excedidas, pues no solo la argumentación utilizada no es válida fiscal ni contablemente, sino que por medio de un concepto expedido por la autoridad tributaria Distrital que carece de valor normativo en el sistema de fuentes. Se hace una interpretación de la ley aplicable, por la cual se regula la base gravable del impuesto de industria y comercio, al calificar como costo el valor pagado por concepto de impuesto al consumo e incluirlo en la base del primero.

¹ Las Secretarías de Hacienda que en virtud de la potestad tributaria que ejerce el Distrito, ejercen las competencias de aplicación de las normas fiscales, fiscalización, liquidación, recaudo y control de los tributos.

En consecuencia, el concepto en mención acarrea una nulidad manifiesta desde su creación y debe ser declarado nulo por las autoridades jurisdiccionales en materia contencioso administrativa, pues de lo contrario, se estaría permitiendo que los tributos, entre ellos el impuesto de industria y comercio, sean alterados en sus elementos conforme a las necesidades propias de cada jurisdicción, atentando contra los principios de reserva de ley y determinación de los tributos consagrados en el artículo 338 de la Carta Política.

Sin el ánimo de extendernos aun más en introducciones, a continuación dedicaremos importantes líneas a desarrollar la naturaleza y elementos más relevantes de los dos impuestos que en esta ocasión se encuentran interrelacionados, para así pasar a explicar al lector las razones por las cuales la Secretaria de Hacienda llega a la conclusión arriba enunciada. Posteriormente, haremos algunas precisiones y consideraciones respecto al tratamiento contable que según el Consejo Técnico de la Contaduría debe otorgarse a las sumas pagadas por concepto del impuesto al consumo.

Los anteriores capítulos serán de gran utilidad para efectos de llegar a la conclusión que soporta la nulidad o ilegalidad del concepto del 12 de abril de 2010 proferido por la Subdirección Jurídico – Tributaria de la Secretaria de Hacienda de Bogotá, de tal suerte que no haya duda del exceso de carga fiscal que se está imponiendo a los productores, importadores y distribuidores, quienes de acuerdo con lo manifestado en este concepto, no podrán detraer de la base gravable del impuesto de industria y comercio, el monto pagado por concepto de impuesto al consumo de cualquiera de los productos que se encuentran sometidos al pago de este último tributo.

II. IMPUESTO AL CONSUMO VS IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

En relación con el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, la Ley 223 del 20 de diciembre de 1995 y la Ley 788 de 2002 establecen los elementos estructurales del impuesto. Por su parte, es la Ley 14 de 1983 la encargada de establecer y definir los elementos esenciales del impuesto de industria y comercio.

Como es sabido, el impuesto al consumo es un impuesto nacional cedido a las entidades territoriales del orden departamental, mientras el impuesto de industria y comercio es un impuesto eminentemente territorial. Con base en las anteriores precisiones, la siguiente tabla ilustrará de manera palmaria los elementos estructurales de cada uno de los impuestos a que hacemos referencia:

<i>Impuesto al consumo</i>	<i>Impuesto de industria y comercio</i>
Hecho generador	
Está constituido por el consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, en la jurisdicción de los departamentos ² .	El ejercicio o realización de actividades comerciales, industriales y de servicio en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos ³ .

² Artículo 202 de la Ley 223 del 20 de diciembre de 1995.

³ Artículo 32 de la Ley 14 del 6 de julio de 1983.

Sujeto activo	
Departamento en el cual se realice el hecho generador del impuesto.	Jurisdicciones municipales en las cuales se ejerzan o realicen actividades comerciales, industriales o de servicios.
Sujeto pasivo	
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 ⁴ .	La persona natural, jurídica o sociedad de hecho que realice actividades comerciales, industriales o de servicios en determinada jurisdicción, de manera directa o indirecta, permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos.
Base gravable	
Está constituida por el número de grados alcoholimétricos que contenga el producto.	Se liquida sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, con exclusión de: Devoluciones, ingresos provenientes de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios ⁵ .
Tarifa	
Las tarifas del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, por cada unidad de 750 centímetros cúbicos o su equivalente, serán las siguientes: Para productos hasta 35° grados de contenido alcoholimétrico, doscientos sesenta y cuatro pesos (\$264) por cada grado alcoholimétrico. Para productos de más de 35° grados de contenido alcoholimétrico, cuatrocientos treinta y tres pesos (\$433) por cada grado alcoholimétrico. En el Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, la tarifa aplicable a todos los licores, vinos, aperitivos y similares, de producción nacional, será de veinticuatro pesos (\$24) por cada grado alcoholimétrico ⁶ .	De conformidad con el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, la tarifa es del 2 al 7 por mil para actividades industriales y del 2 al 10 por mil para actividades comerciales y de servicios. Para Bogotá, el numeral 6 del artículo 155 del Decreto No. 1421 de 1993, establece los límites tarifarios entre el 2% y el 30%.

⁴ Artículo 203 de la Ley 223 del 20 de diciembre de 1995.

⁵ Artículo 49 de la Ley 788 del 27 de diciembre de 2002.

⁶ Certificación No. 4 del 17 de diciembre de 2010, expedida por la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Visto lo anterior, no puede perderse de vista que si bien los artículos 192 y 214 de la Ley 223 de 1995 autorizan a los departamentos a gravar con el impuesto de industria y comercio la producción, importación, distribución y venta de los productos gravados con el impuesto al consumo, tal facultad no puede ejecutarse excediendo los límites que la Constitución Política y la ley establecen. En ese sentido, aunque los artículos precitados consagren una prohibición general que solamente permite que el impuesto de industria y comercio grave productos ya gravados con impuesto al consumo, no puede entenderse que la potestad resulta absoluta y podrá sobreponerse a los principios propios y rectores del sistema tributario.

III. ARGUMENTOS DE LA SECRETARIA DE HACIENDA FRENTE AL PROBLEMA JURIDICO PLANTEADO

Como se ha venido mencionando a lo largo del presente escrito, en el Concepto del 12 de abril de 2010, la Secretaria de Hacienda de Bogotá expuso la tesis consistente en que las sumas pagadas por concepto de impuesto al consumo, por parte de los productores, importadores y distribuidores de licores, vinos, aperitivos y similares, hacen parte de los ingresos brutos que integran la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Con el propósito de sustentar la tesis planteada en el concepto en comento, la Secretaria de Hacienda manifiesta que el impuesto al consumo es un impuesto de naturaleza monofásica, que se registra únicamente en el momento en que el productor entrega al distribuidor los productos que serán destinados al consumo.

Con base en lo anterior, señala esta entidad que es un impuesto no trasladable en calidad de impuesto descontable dentro de las etapas sucesivas del proceso o cadena de comercialización del producto. En ese orden de ideas, cuando un impuesto no es trasladable a las etapas o instancias subsiguientes del proceso de comercialización, el valor pagado por dicho impuesto constituye un mayor valor del costo del producto adquirido, tal y como sucede eventualmente en el tratamiento otorgado al impuesto sobre las ventas – IVA.

Adicionalmente, anota la Secretaria de Hacienda de Bogotá que el tratamiento contable del impuesto al consumo debe ser el siguiente:

- Tratándose del productor o importador del producto sometido al gravamen, el impuesto deberá manejarse en 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.

- Tratándose de los importadores, distribuidores y demás eslabones de la cadena de comercialización, el impuesto deberá ser registrado como un mayor valor de la compra.

14. Inventarios.

1435. Mercancías no fabricadas por la empresa.

El tratamiento contable otorgado por la Secretaría de Hacienda al caso particular, lleva a la entidad a concluir que el valor pagado por concepto de impuesto al consumo no puede ser deducido de la base gravable para liquidar el impuesto de industria y comercio, expresándose de la siguiente manera:

“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 e 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 pago por el Impoconsumo, entonces es un gasto; así las cosas y teniendo en cuenta que la base de impuesto de industria y comercio son los ingresos, no es posible descontar de la base gravable dicho rubro”.

No obstante lo anterior, en los capítulos siguientes se expondrá los argumentos jurídicos y contables que desvirtúan la tesis planteada por la Secretaría de Hacienda para resolver el problema jurídico que en esta oportunidad nos ocupa. Para ello, analicemos concretamente cual es la opinión profesional esgrimida por el Consejo Técnico de la Contaduría frente al particular⁷.

IV. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA NULIDAD DEL CONCEPTO.

Resulta pertinente anotar como primera precisión, que la tesis expuesta en el Concepto del 12 de abril de 2010, proferido por la Secretaría de Hacienda de Bogotá, no es válida conforme a las normas que regulan la técnica contable en el ordenamiento jurídico colombiano.

Partiendo de esa premisa, me permito aducir que el concepto en mención no desarrolla suficientemente el tema central de la consulta, sino que dedica la mayoría de páginas a explicar particularidades del impuesto al consumo que no son necesarias al momento de extraer la conclusión a la que la Secretaría llega.

Si bien es cierto que la naturaleza del impuesto al consumo y sus elementos pueden ser muy ilustrativos para comprender el contexto del impuesto, no son útiles para dilucidar si dicho impuesto deberá hacer parte de la base gravable de otro impuesto, en este caso el impuesto de industria y comercio. En consecuencia, considero que la argumentación esgrimida por la Secretaría de Hacienda no está dirigida a demostrar que en materia de impuesto de industria y comercio, debe entenderse que un ingreso bruto es el valor pagado por el contribuyente por concepto de impuesto al consumo.

⁷ De conformidad con la Ley 43 de 1990, el Consejo Técnico de la Contaduría es el órgano encargado de la orientación técnico – científica de la profesión de Contador Público y de la investigación de los principios de contabilidad y normas de auditoría. Tiene entre sus funciones la de ser órgano asesor y consultor del Estado y de los particulares en todos los aspectos técnicos relacionados con la profesión, y se pronuncia sobre la legislación relativa a la aplicación de los principios de contabilidad y del ejercicio de la profesión.

Como ya lo expresé, el concepto del 12 de abril de 2010 dedica varias páginas a transcribir apartes jurisprudenciales de la máxima corporación de la jurisdicción contencioso administrativa, los cuales, si bien son recientes y bastante relevantes en materia del impuesto al consumo, no desarrollan en ningún momento una fundamentación si quiera sumaria de por qué este impuesto puede ser catalogado como un mayor valor del costo del producto adquirido, y en consecuencia, parte integrante de la base gravable establecida por la Ley 14 de 1983 para el impuesto de industria y comercio.

Las sentencias del 3 de diciembre de 2009, del 28 de enero de 2010 y del 4 de febrero de 2010, todas proferidas por el Consejo de Estado, no son soporte alguno para concluir que el impuesto al consumo es un impuesto que debe ser incluido en la base gravable del impuesto de industria y comercio por ser un ingreso bruto.

Por el contrario, estos pronunciamientos simplemente establecen cuál es la interpretación que el Consejo de Estado otorga a cada uno de los elementos estructurales del impuesto al consumo, diferenciando entre otras cosas, el hecho generador y la causación de este tributo. Pero insisto, ninguna de las sentencias citadas pueden ser tenidas en cuenta como un fundamento de orden jurisprudencial para efectos de dar fuerza a la tesis adoptada por el concepto del 12 de abril de 2010, expedido por la Secretaria de Hacienda.

A. CONCEPTO DEL CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURIA

Desde el año 2002, de manera reiterada y unánime el Consejo Técnico de la Contaduría, entidad especializada en materia contable, ha manifestado y sostenido que las sumas pagadas por el contribuyente por concepto de impuesto al consumo no son bajo ningún supuesto considerables como un ingreso⁸.

El Consejo ha sido insistente al afirmar que el impuesto al consumo es un impuesto de carácter indirecto y en consecuencia, es trasladable en cada etapa o instancia del proceso de comercialización, para así ser asumido finalmente por el consumidor final. En otras palabras, es un impuesto que recae sobre el consumidor final independientemente de que lo haya pagado el productor o fabricante del bien, pues este último lo cobra al distribuidor, siendo entonces lógico que dicho impuesto no integra la cuenta correspondiente a los costos de producción del bien de que se trate.

Así lo manifiesta el Consejo Técnico en el Concepto No. 009 emitido el 2 de junio del año 2009:

“De otra parte, es importante tener en cuenta que el hecho generador del impuesto al consumo, es como su nombre lo indica el consumo, y por ende, surge una variable en este impuesto que es, que la causación se origina antes del hecho generador del impuesto, pues se debe causar en el momento en que el productor los entrega en fabrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad , promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo. Así las cosas este impuesto se configura en un impuesto indirecto, el cual es trasladable en cada evento de comercialización y finalmente asumido por el consumidor final”. (Subrayado fuera del texto).

⁸ Véase Conceptos 012 de 2002, 259 de 2005, 028 de 2008 y 009 de 2009, proferidos por el Consejo Técnico de la Contaduría.

Aunado a lo anterior, resalta esta institución que de acuerdo a la técnica contable, los ingresos representan flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que a su vez generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas durante un determinado periodo y que no provienen de los aportes de capital⁹.

En este orden de ideas, señala de manera palmaria que en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 11 del Decreto No. 2649 de 1993, los hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de conformidad con su esencia o realidad económica, y no únicamente en su forma legal, que para este caso, involucra el reconocimiento del impuesto al consumo como un verdadero impuesto independiente y no como parte del ingreso.

En observancia de lo anterior, si se tratase el impuesto al consumo como un ingreso bruto integrante de la base gravable del impuesto de industria y comercio, estaríamos ante la presencia de un impuesto sobre otro, lo cual, dentro del ordenamiento jurídico colombiano se encuentra plenamente proscrito desde cualquier óptica.

En conclusión, para el Consejo Técnico de la Contaduría el impuesto al consumo debe ser repercutido, es decir, trasladado en calidad y cantidad al consumidor final. Es por esto que el distribuidor debe trasladar exactamente el mismo valor que fue cobrado por el productor por concepto de impuesto al consumo. En este evento, dicho traslado no representa bajo ningún supuesto un incremento en el patrimonio del distribuidor, sino una cancelación del impuesto pagado por anticipado; impuesto que, claramente, será recuperado cuando la venta al consumidor final sea efectuada.

Por lo anterior, este impuesto debe ser registrado por los distribuidores como un activo en la cuenta 1330, "*anticipos y avances*", subcuenta 95 "*otros*", toda vez que es un tercero y no el Estado, quien recibe el dinero que posteriormente es cobrado también a otro tercero (consumidor final).

Por su parte, para el manejo contable del impuesto al consumo, los productores o fabricantes deben emplear la *Clase 2 – Pasivo, Grupo 24 – Impuestos, gravámenes y Tasas*, concretamente la *Cuenta 2464* correspondiente a "*Licores, Cervezas y Cigarrillos*".

B. EL IMPUESTO AL CONSUMO ES UN IMPUESTO INDIRECTO QUE DEBE SER TRASLABLE EN TODAS LAS ETAPAS DE LA CADENA DE COMERCIALIZACIÓN

Ahora bien, manifiesta la Secretaria de Hacienda, que la condición de impuesto monofásico del impuesto al consumo significa que el impuesto no es trasladable de una etapa a otra dentro de la cadena de comercialización de un producto sometido a este gravamen, dejando a un lado que el hecho de que el impuesto sea, en principio, considerado monofásico, no quiere decir que deje de ser un impuesto indirecto.

⁹ Concepto No. 28 del 10 de diciembre de 2008, proferido por el Consejo Técnico de la Contaduría.

Un impuesto monofásico es que aquel que se causa en una sola de las fases o etapas del proceso de producción o de comercialización del bien¹⁰. Así las cosas, el impuesto al consumo puede ser considerado un impuesto monofásico, pues según el artículo 204 de la Ley 223 de 1995, *“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 los 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 ese sentido, afirma la Secretaría de Hacienda que el impuesto al consumo se causa en una sola de las etapas de producción o comercialización del bien sometido al gravamen.

No obstante lo anterior, considero que no puede afirmarse que el impuesto en mención no sea un impuesto indirecto, pues evidentemente lo es, y en consecuencia, sí debe ser trasladado a lo largo de toda la cadena productiva o de comercialización, pues indudablemente deberá llegar hasta el consumidor final del producto, quien realizará el hecho generador del impuesto al consumirlo.

La doctrina tributaria en nuestro país coincide en que los impuestos indirectos pueden ser definidos de la siguiente manera:

“Desde el punto de vista económico, diferentes personas tienen la condición de contribuyente y responsable. Quien soporta o asume la carga del tributo no es quien lo paga directamente al ente público titular del crédito tributario. Ejemplo: el impuesto de ventas”¹¹.

Claramente el impuesto al consumo es un impuesto indirecto, toda vez que confluyen todos los requisitos exigidos por la definición transcrita previamente. Según el artículo 52 de la Ley 788 de 2002, los productores declaran y pagan el impuesto al consumo en los periodos y dentro de los plazos establecidos en la ley o en las ordenanzas. Adicionalmente, si el producto es de procedencia extranjera, será el importador el encargado de cumplir estas obligaciones formales sustanciales del impuesto.

Empero, este pago que se hace del impuesto es un pago anticipado, pues claramente aun no se ha realizado el hecho generador que dará nacimiento a la obligación tributaria. En estricto sentido, en virtud de la Ley 223 de 1995 el hecho generador del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares es el consumo de los productos, por lo cual, solo hasta cuando el bien llegue a instancias del consumidor final, podrá hablarse de la realización del hecho generador. Por consiguiente, resulta evidente que por mandato de la ley, causación y hecho generador tienen ocurrencia en diferentes etapas del proceso productivo o de comercialización. Lógicamente, un sistema diferente atentaría contra la eficiencia y eficacia del recaudo del tributo.

¹⁰ PLAZAS VEGA, Mauricio. “El IVA en Colombia”. Editorial Temis. Bogotá – Colombia. 1989. Pág. 30.

¹¹ PLAZAS VEGA, Mauricio. “El IVA en Colombia”. Editorial Temis. Bogotá – Colombia. 1989. Pág. 1.

Que el productor o el importador deban pagar el impuesto al consumo en los momentos ya mencionados, conlleva implícitamente a que cuando traslade el bien a otra etapa de la cadena, busque la recuperación del valor pagado por concepto del impuesto. Así, cada eslabón de la cadena productiva o de comercialización trasladará tanto el producto como el impuesto pagado, de tal suerte que la carga económica final repose en cabeza del consumidor efectivo del bien.

Sostener que el impuesto al consumo de licores debe integrar la base gravable del impuesto de industria y comercio es desconocer la estructura misma del tributo, pues este es un impuesto al consumo que se caracteriza por ser repercutido al consumidor final, ya que tiene como hecho generador, el *consumo* de licores, vinos aperitivos y similares, razón por la cual, resulta incoherente que se pretenda catalogar esta obligación tributaria como un ingreso para los productores, importadores o distribuidores.

Desde el punto de vista jurídico, económico y contable, lo recaudado por el impuesto al consumo no constituye un ingreso para la empresa y no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio como lo pretende la Dirección Distrital de Impuestos, ya que corresponde, al igual que el IVA, a gravámenes recaudados por los productores a favor del Departamento y un porcentaje del IVA a favor del Distrito, que constituyen los sujetos activos del tributo, lo cual se refleja incluso en el manejo contable que debe darse a dichos recursos, según lo explicado por el **Consejo Técnico de La Contaduría**.

C. EL IMPUESTO AL CONSUMO LIQUIDADO NO FORMA PARTE DE LA BASE GRAVABLE DEL ICA EN CUANTO NO CONSTITUYE INGRESO PARA EL PRODUCTOR O IMPORTADOR.

Por otra parte, es menester resaltar que el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 establece que *“el Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios”*.

Ahora bien, de acuerdo con la posición esgrimida por el Consejo Técnico de la Contaduría, desde una perspectiva contable (Decreto No. 2649 de 1993), los ingresos representan flujos de entrada de recursos en forma de incrementos del activo o disminución del pasivo, o una combinación de ambos, que a su vez generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades realizadas durante determinado periodo, que no provienen de aportes de capital.

De esta forma, el ingreso del distribuidor de productos que se encuentran sometidos al impuesto al consumo que generan incrementos en el patrimonio, lo constituye exclusivamente lo devengado por la venta del producto más la utilidad correspondiente generada, pues el valor facturado por concepto de impuesto al consumo está implícito dentro de este valor, es solo la recuperación del impuesto que le fue pagado al productor o importador y que este a su vez había cancelado a las autoridades tributarias respectivas como sujetos responsables de su declaración y pago. En ese orden de

ideas, como ocurre en el tratamiento de todos los impuestos indirectos, la mayoría de veces existe un intermediario en la cadena de producción o comercialización, al cual no puede negársele la posibilidad de que recupere el valor pagado por el respectivo impuesto. Por supuesto, menos admisible resulta que al intermediario no solo se le prohíba tal recuperación, sino que además el valor pagado por el impuesto se adicione a la base gravable de otro impuesto, como ocurre en el presente asunto en relación con el impuesto al consumo y el impuesto de industria y comercio.

Por lo anterior, no resulta extraña la postura adoptada por el Consejo Técnico de la Contaduría al aconsejar su contabilización como un impuesto pagado por anticipado, pues como sabemos en este impuesto el hecho generador (el consumo) se presenta en forma posterior a su causación y pago.

De otra parte, para la normatividad tributaria no es extraño un impuesto monofásico que al estar implícito en el valor de comercialización del producto pueda ser objeto de descuento, como puede observarse en el tema referente al impuesto sobre las ventas de derivados del petróleo con régimen monofásico, lo que desvirtúa la tesis del Distrito Capital en el sentido de que todo impuesto monofásico se vuelve un mayor valor del costo del producto en sus posteriores etapas de comercialización¹².

Ahora bien, el hecho de que la comercialización de bienes objeto del gravamen al consumo pueda ser gravado con el impuesto de industria y comercio, no implica que lo pagado por impuesto al consumo deba ser parte integrante de la base gravable del ICA.

Además, según se expuso, en opinión del Consejo Técnico de la Contaduría, este impuesto no constituye un costo, pues estos se definen según lo previsto en el artículo 39 del Decreto 2649 de 1993 como las “*erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición y producción de bienes o la prestación de servicios*”, es decir, el costo del producto son los insumos, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación para el productor, sin que esto incluya el impuesto al consumo.

En mérito de lo expuesto, es forzoso concluir que el impuesto al consumo no hace parte de los ingresos netos que puede percibir un productor o distribuidor, y tampoco puede ser calificado como costo, ya que no constituye un flujo de recursos que incrementen el activo o disminuyan su pasivo o una combinación de ambos, pues se trata de *obligaciones a transferir al Departamento que no dan lugar a contraprestación directa alguna*, lo cual explica que deba ser contabilizado por separado y que sea discriminado en las facturas como un valor aparte del precio del producto.

V. COMENTARIOS FINALES. INICIATIVA LEGISLATIVA

Para concluir, el estudio y análisis del concepto del 12 de abril de 2010, proferido por la Secretaria de Hacienda de Bogotá reviste tal importancia, que recientemente la preocupación por él generada llegó a instancia de la Cámara de Representantes. En efecto, el 13 de octubre del año 2010, el Senador de la República JUAN CARLOS RESTREPO ESCOBAR, radicó ante la Cámara de Representantes el Proyecto de Ley No. 122, solicitando al Congreso de la República que, por medio de una ley, interpretara con autoridad los artículos 192 y 214 de la Ley 223 de 1995 (referidos a la prohibición a los departamentos para gravar con

¹² Con la salvedad que este descuento está autorizado en el Decreto No. 3050 de 1997.

cualquier impuestos los productos gravados con impuesto al consumo, con excepción del impuesto de industria y comercio).

En términos generales y muy acordes a los argumentos presentados en este escrito en contra de la tesis de la Secretaria de Hacienda, el proyecto resalta que para convertir un impuesto indirecto en costo o gasto tiene mediar norma legal, no interpretación ni ninguna otra consideración. Dicho esto, considero pertinente traer a colación un aparte de suma relevancia contenido dentro de la exposición de motivos del proyecto de ley en mención:

“Siempre fue esa la intención del legislador y continúa siéndolo, el que la carga económica del impuesto al consumo sea a cargo del consumidor y no de los productores, ni los importadores ni los distribuidores; pero por eficiencia de recaudo, la causación y consecuentemente el pago por cuenta de un futuro consumo que se dé de los productos, se traslade ese impuesto hasta el consumidor, cuando se cumpla el hecho generador; y así lo recoge el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en sus cuatro conceptos, de los años 2002, 2005, 2008 y 2009; razón por la cual se propone introducir una norma de naturaleza aclaratoria sobre los artículos 192 y 214 que son los que prohíben a los departamentos y distritos y otros entes territoriales que se grave la producción, importación, distribución y venta de los productos gravados con los impuestos al consumo con otros impuestos, tasas, sobretasas o contribuciones con excepción del impuesto de industria y comercio (sobre el ingreso mas no sobre el impuesto al consumo)”. (Negrillas propias del texto y subrayado fuera del texto).

Es clara entonces la preocupación plasmada en el proyecto de ley en mención, pues el impacto que económico que tiene la tesis de la Secretaria de Hacienda en los agentes de la economía es colosal. Para las compañías que circunscriben su objeto social a la producción, importación o distribución de licores, vinos, aperitivos y similares, las sumas pagadas por concepto de impuesto al consumo de la totalidad de sus inventarios sumamente cuantiosas, por lo cual, incluirlas además en la base gravable del impuesto de industria y comercio resultaría aun más gravoso.

Es menester anotar que, con base en la información suministrada por la Oficina de Atención Ciudadana del Congreso de la República, el proyecto de ley en comentario fue recientemente archivado. Sin embargo, la razón de esta situación radica única y exclusivamente en que no se le asignó en tiempo ponente al proyecto y en general, no se inició el trámite correspondiente de manera acuciosa.

Sin embargo, aunque el proyecto ya no será tramitado, es muy interesante hacer notar cómo la preocupación es inminente y la tesis de la Secretaria de Hacienda seguirá siendo controvertida hasta que se logre aclarar el asunto o se obtenga la declaratoria de nulidad del concepto del 12 de abril de 2010. Sin embargo, aunque el deber ser jurídico de esta situación debería ser que la Secretaría de Hacienda cese la aplicación del concepto sometido a estudio en esta oportunidad, mientras no lo haga será necesario la iniciativa de otro u otros proyectos de ley que persigan la interpretación del Congreso de la República frente al particular, pues esta ausencia de claridad en la norma permite que se vulneren disposiciones de índole constitucional y legal, además de poner en riesgo la seguridad jurídica que debe cobijar a la totalidad de los administrados.

En conclusión, con base en la totalidad de los argumentos esgrimidos en el presente escrito, la tesis adoptada por la Secretaria de Hacienda en el concepto que sirvió de fuente para este artículo, resulta a todas luces contraria a las disposiciones establecidas en materia de impuestos por la Constitución Política y las leyes.

VI. BIBLIOGRAFIA Y REFERENCIAS

Concepto expedido el 12 de abril de 2010, por la Subdirección Jurídico – Tributaria de la Secretaría de Hacienda de Bogotá.

Ley 223 del 20 de diciembre de 1995

Ley 788 de 2002

Ley 14 de 1983

Certificación No. 4 del 17 de diciembre de 2010, expedida por la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Conceptos No. 012 de 2002, 259 de 2005, 028 de 2008 y 009 de 2009, proferidos por el Consejo Técnico de la Contaduría.

PLAZAS VEGA, Mauricio. "El IVA en Colombia". Editorial Temis. Bogotá – Colombia. 1989. Páginas 1 y 30.

Proyecto de Ley No. 122 del 13 de octubre de 2010. Iniciativa del Senador de la República JUAN CARLOS RESTREPO ESCOBAR.