



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., diecisiete (17) de febrero de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 08001-23-33-000-2012-00349-01 (21009)
Demandante: British American Tobacco South America Ltd.
Demandado: Departamento del Atlántico

Temas: Impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado. Impuesto al deporte. Destrucción de inventarios. Devolución.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 03 de febrero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que negó las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas (f. 321).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Resolución nro. 2-1400-0066P-11, del 27 de mayo de 2011, la demandada negó la solicitud de devolución por pago de lo no debido presentada por la actora el 28 de abril de ese año, correspondiente a parte de los impuestos al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado y al deporte pagados en 2008 y 2009 (ff. 37 a 43). El acto fue confirmado en la Resolución nro. 7-0885-0066P-11, del 26 de junio de 2012 (ff. 45 a 54).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 1 a 2):

A. Que se declare la nulidad total de la actuación administrativa integrada por los siguientes actos administrativos:

1. La Resolución no. 2-1400-0066P-11 del 27 de mayo de 2011, proferida por la subsecretaría de rentas de la secretaría de hacienda del Departamento del Atlántico, por medio de la cual se niega a la compañía la solicitud de devolución del impuesto al consumo e impuesto al deporte de cigarrillos de procedencia extranjera, pagado indebidamente por mi representada.

2. La Resolución no. 7-0885-0066P-11 del 26 de junio de 2012, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto administrativo determinado en el numeral



anterior.

Dichas disposiciones integran la actuación administrativa por medio de la cual el Departamento del Atlántico negó a mi representada la solicitud de devolución del impuesto al consumo e impuesto al deporte de cigarrillos de procedencia extranjera, por el periodo 2009-2010.

(...)

B. Que como consecuencia de lo anterior se restablezca el derecho de BAT en los siguientes términos:

1. Declarando que es procedente la solicitud de devolución presentada por la compañía en la suma de \$104.657.891 correspondiente (i) al valor total liquidado y pagado por concepto de impuesto al consumo en relación con los cartones destruidos por valor de \$87.915.552 y (ii) el valor total liquidado y pagado por concepto de impuesto al deporte sobre estos mismos cartones por la suma de \$16.742.339.

2. Ordenando al Departamento del Atlántico efectuar a favor de BAT la devolución por concepto de pago de lo no debido de \$104.657.891, por los años 2009 y 2010, junto con los intereses corrientes calculados de la siguiente manera:

Se causan desde el 27 de mayo de 2011, fecha en la cual el departamento expidió la Resolución no. 2-1400-0066P-11 del 27 de mayo de 2011 negando la solicitud de devolución, hasta la fecha en que se notifique la sentencia definitiva que resuelva este proceso. Los intereses moratorios se causarán desde el día siguiente a la ejecutoria de la providencia que confirme total o parcialmente el pago de lo no debido.

Esta solicitud se hace en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 863 del Estatuto Tributario (en adelante ET), aplicable por expresa remisión de la Ley 788 de 2002. Al amparo de esta norma, es procedente, como se pretende en este proceso, que el Departamento del Atlántico sea condenado al pago de los intereses corrientes y moratorios que se generen sobre la suma de dinero que constituye la acreencia de mi representada.

Tanto los intereses corrientes como los moratorios deben ser liquidados a la máxima tasa que certifique la Superintendencia Financiera de Colombia o quien haga de sus veces, como lo indican los artículos 864 y 635 del ET.

3. Declarando que no son de cargo de la compañía las costas en que hubieren incurrido las autoridades del Departamento del Atlántico con relación a la actuación administrativa demandada, ni a las de este proceso.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 95.9, 209 y 363 de la Constitución; 683 y 746 del ET (Estatuto Tributario); 207 y 209 de la Ley 223 de 1995; 3.º, ordinales 1.º, 4.º, 11, 12 y 13 del CPACA; 1.º, letra h, 2.º y 23 del Decreto 3466 de 1982; 30 del Decreto 2141 de 1996; y 490 de la Resolución DIAN nro. 4240 de 2000, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 4 a 24):

Sostuvo que la demandada interpretó indebidamente el hecho generador de los impuestos debatidos al negarle la devolución del valor que pagó en relación con los cigarrillos que importó al país, pero que posteriormente destruyó por no reunir las condiciones de salubridad necesarias para ser comercializados. Precisó que, pese a que los tributos se causaron con la introducción de aquella mercancía al territorio nacional, los hechos que sobrevinieron impidieron que los bienes gravados se consumieran o estuvieran en condiciones de ser adquiridos, siendo estas situaciones las que, a su juicio, configuran el hecho generador de los referidos impuestos. Por ello, cuestionó que los actos demandados se fundamentaran en la sentencia del 04 de febrero de 2010 (exp. 17273, CP: William Giraldo Giraldo), pues señaló que esta solo aborda la cuestión de la causación y no la de la configuración del hecho generador.

Agregó que se encontraba legalmente obligada a destruir la mercancía no apta para el



consumo, por lo que no debía asumir una carga tributaria que no le correspondía al no poder repercutir los tributos al consumidor final, a quien señaló de ser el verdadero sujeto pasivo de los impuestos. Finalmente, argumentó que la Administración se enriqueció sin justa causa al negar la mencionada solicitud de devolución.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 274 a 279), para lo cual argumentó que la causa legal de los pagos en discusión fue la introducción de la mercancía al territorio nacional y que, según el criterio de esta Sección expuesto en la sentencia del 04 de febrero de 2010 (exp. 17273, CP: William Giraldo Giraldo), hechos sobrevenidos a la causación, como la destrucción de inventarios, no inciden en el pago de los tributos. Así, defendió la legalidad de los actos y negó haberse enriquecido sin causa.

Sentencia apelada

El *a quo* negó las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas (ff. 311 a 321). Explicó que, acorde con la jurisprudencia de esta Sección¹, los tributos debatidos están diseñados para facilitar su control, por lo que el consumo se presume desde el momento en que el impuesto se causa, a pesar de que dicha circunstancia se materialice posteriormente. Por lo anterior, concluyó que la parte actora no tenía derecho a la devolución de los impuestos en discusión porque la baja del inventario no afectó su causación y, por tanto, los pagos realizados eran debidos.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión de primer grado (ff. 323 a 330). Al efecto, insistió en que, aunque se causaron los impuestos debatidos, su hecho generador no se materializó debido a que tuvo que destruir parte de la mercancía importada por razones sanitarias. Además, reiteró que procedía la devolución al no haber podido repercutir los tributos pagados en los consumidores finales.

Alegatos de conclusión

Ambas partes reiteraron los argumentos planteados en las anteriores instancias procesales (ff. 345 a 355). El ministerio público solicitó confirmar la sentencia apelada, para lo cual expresó que los impuestos se causaron al momento en que los productos extranjeros fueron introducidos al territorio nacional, sin que tuviera alguna incidencia la posterior destrucción de la mercancía. Además, argumentó que el importador es el sujeto pasivo y no los consumidores finales aun cuando a aquellos se les repercutan los tributos vía costo del bien (ff. 356 a 360).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo los cargos de apelación formulados por la parte actora, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primer grado que negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas. Así, se debe

¹ Citó las sentencias del 26 de noviembre de 1999 (exp. 9552, CP: Daniel Manrique Guzmán); del 24 de marzo de 2000 (exp. 9607, CP: Delio Gómez Leyva); del 03 de diciembre de 2009 (exp. 16527, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas); y del 04 de febrero de 2010 (exp. 17273, CP: William Giraldo Giraldo).



establecer si procede la devolución de los impuestos al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado y al deporte pagados por la demandante respecto de bienes gravados que con posterioridad fueron destruidos en cumplimiento de disposiciones sanitarias.

1.1- Sostiene la apelante que tiene derecho a obtener la devolución de los impuestos discutidos porque, aunque se causaron, no llegó a realizar el aspecto material del hecho generador porque en últimas los bienes gravados no fueron consumidos, lo cual le impidió repercutir los tributos a los consumidores finales, a quienes estima como los verdaderos sujetos pasivos. En contraposición, la demandada y considera que la causación de los impuestos es la causa legal del pago y que circunstancias sobrevinientes que impidan el consumo no afectan esa situación, tesis que avaló la sentencia del *a quo*.

1.2- Al tenor de esas alegaciones, se pone de presente que en el *sub lite* no se encuentra en discusión que la solicitud de devolución presentada por la actora fue oportuna (según lo dispuesto en los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997 que invocó), ni las partes debaten el valor de los impuestos al consumo selectivo y al deporte reclamado en devolución. La litis trabada entre las partes se circunscribe en determinar si procede la devolución de los impuestos que la parte actora pagó respecto de bienes gravados que fueron destruidos luego de haber sido introducidos al territorio nacional y de haberse causado los tributos solicitados en devolución.

2- Sobre la materia objeto de controversia, esta Sala ya se pronunció en las sentencias del 22 de febrero de 2018 (exp. 20978, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 07 y 14 de mayo de 2020 (exp. 22112 y 21280, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), y del 25 de junio de 2020 (exp. 22771, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez (E), motivo por el cual se reiterará, en lo pertinente, el análisis efectuado en esos precedentes.

2.1- De acuerdo con lo precisado en esa jurisprudencia, las reglas de cuantificación de la base gravable del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, contenidas en los artículos 215, letra b, de la Ley 223 de 1995 y 23 del Decreto 2142 de 1996, disponen que los sujetos pasivos del impuesto están obligados a llevar un sistema contable que permita verificar los factores necesarios para establecer su base de liquidación, de modo que su cuantificación represente en verdadera medida la intensidad en que se realizó el hecho imponible. Así, con fundamento en las mencionadas normas, se ha aceptado que los «retiros» –noción contable que se configura en los casos en que el contribuyente da de baja inventarios– son un factor que se involucra en el cálculo de la determinación del impuesto, por lo que en los casos en los que la destrucción de inventarios origine el retiro de estos en cumplimiento de disposiciones regulatorias de orden sanitario, el contribuyente tendrá derecho a ajustar la cuota tributaria en medida semejante, siempre que tales situaciones estén plenamente demostradas.

Así, para la Sala resultan procedentes los ajustes a las autoliquidaciones de impuestos selectivos al consumo efectuadas por los sujetos pasivos por destrucción de productos, para lo cual debe estar acreditado en el plenario que los bienes gravados fueron dados de baja en cumplimiento de un mandato legal, *v.gr.* disposiciones sanitarias.

2.2- Por otra parte, respecto del impuesto al deporte creado mediante el artículo 2.º de la Ley 30 de 1971, esta Sección ha señalado en diferentes oportunidades² que dicho tributo se causa simultáneamente con el impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco elaborado (parágrafo 1.º del artículo 211 de la Ley 223 de 1995), de modo que los razonamientos expuestos aplicables al impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado son

² Sentencias del 27 de marzo de 2014 (exp. 19068, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia) y del 23 de noviembre de 2018 (exp. 21357, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).



aplicables también a aquel.

3- Visto el derecho aplicable y con miras a determinar si, de conformidad con el precedente sentado por la Sala, le asiste a la apelante el derecho de aminorar la base imponible con el valor de los productos destruidos, en el plenario consta que durante los periodos en discusión la declaró y pago el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado por la importación de mercancía gravada (ff. 83 a 214) y que los días 08 de septiembre de 2009 y 18 de marzo de 2010 destruyó 1.255 y 20.423 cartones de cigarrillos, respectivamente, sobre los cuales liquidó y pagó la suma de \$87.915.552, por concepto de impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado y \$16.742.339 por concepto de impuesto al deporte, para un total de \$104.657.891.

A efectos de probar la baja de inventarios, la actora aportó las Actas de Destrucción de «*productos fuera de pauta*» de las fechas mencionadas, en las que se detalla el código y la marca, así como la cantidad de productos destruidos (ff. 216 a 219). Además, consta el Acta de Incineración nro. 04-10, del 18 de marzo de 2010 (f. 221), suscrita por el jefe de planta, salud y ambiente de la compañía SAE S.A. ESP y un representante de la demandante, en la que se describe el procedimiento que se empleó para incinerar 2.656 kilos de cigarrillos. Además, con ocasión de la resolución que resolvió en recurso de reconsideración interpuesto, la demandada aceptó la ocurrencia de la destrucción del inventario al señalar que «*en el caso en estudio, si bien se dio una posterior destrucción de cartones de cigarrillos cuyo impuesto había sido pagado, para la Administración Tributaria se realizó la causación y el hecho generador del impuesto al consumo y al deporte*» (f. 53).

4- Bajo las premisas jurídicas descritas y los hechos probados, la Sala evidencia que como la demandada no discute que la mercancía gravada fue destruida por motivos sanitarios ni el valor de los impuestos asociados a ella, resultaba procedente que la actora detrajera dicha suma de la cuota tributaria debida y, por tanto, no se ajustó a derecho la fundamentación jurídica de los actos administrativos demandados al rechazar la solicitud de devolución presentada por la demandante. Por los anteriores motivos, la Sala juzga que le asiste la razón a la parte actora y procede la devolución de \$104.657.891 que pagó por concepto de los impuestos al consumo de cigarrillo y tabaco elaborado y al deporte. Prospera el cargo de apelación.

5- De conformidad con el artículo 508 de la Ordenanza nro. 000823 de 2003 (Estatuto Tributario del departamento del Atlántico) vigente para la época de los hechos, se deberán reconocer intereses corrientes desde la fecha en que se notificó el acto que negó la devolución hasta la fecha de ejecutoria de la presente providencia e intereses moratorios a partir del vencimiento del término para devolver hasta la fecha en que la Administración efectúe el pago.

6- En definitiva, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, anulará los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho, ordenará la devolución de \$104.657.891, por concepto de impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado e impuesto al deporte más los intereses corrientes y moratorios a que haya lugar.

7- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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



FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar,

*Primero. **Declarar** la nulidad de los actos administrativos demandados.*

*Segundo. A título de restablecimiento del derecho, **ordenar** la devolución de la suma de \$104.657.891, más los intereses corrientes y moratorios a que haya lugar, en los términos establecidos en la parte considerativa de la sentencia de segunda instancia.*

2. Sin condena en costas en ninguna de las instancias.

3. Reconocer personería a Jorge Andrés Torres Velandia como apoderado de la parte actora (f. 364).

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

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente
Aclaro voto

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO