

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

**CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

**ACLARACIÓN DE VOTO**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2015-00532-02 (23529)  
**Demandante:** REPRESENTACIONES CONTINENTAL S.A.  
**Demandado:** DISTRITO DE BOGOTÁ – SECRETARÍA DE HACIENDA

**Temas: ICA. EL IMPUESTO AL CONSUMO NO HACE PARTE DE LA BASE GRAVABLE DEL ICA. REITERACIÓN JURISPRUDENCIAL.**

Con el debido respeto, y compartiendo la decisión adoptada por la Sala, estimo pertinente hacer algunas aclaraciones jurídicas respecto de ella.

La sentencia afirma que el hecho generador del impuesto al consumo lo constituye el consumo mismo, y que el importador, productor o distribuidor lo asume con la posibilidad legal, que denomina traslación, de que le sea restituido vía precio. Más aún, se asevera que el recaudo por impuesto al consumo corresponde a la recuperación de “pagos hechos a nombre de un tercero”. Así, concluye el fallo que el valor del impuesto al consumo recaudado no califica como ingreso, en tanto que no se trata de un flujo de entrada de recursos que incremente los activos en los términos del art. 38 del Decreto 2649 de 1993.

Aun cuando comparto el sentido de la sentencia por existir un precedente en la materia (sentencia de 28 de agosto de 2014, exp. 19350, MP. Carmen Teresa Ortiz), debo aclarar mi posición por lo siguiente:

1. El art. 202 de la Ley 223 de 1995 señala que el hecho generador del impuesto es el consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, en la jurisdicción de los departamentos. Sin embargo, el consumo mismo no es el presupuesto de hecho previsto en la ley que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria sustancial, en tanto que no contiene los elementos gramaticales necesarios para dar certeza sobre su realización<sup>1</sup>. Lo propio puede decirse de otros impuestos departamentales al consumo como el de cigarrillos y tabaco elaborado.

2. Una lectura acorde con la estructura dogmática del del derecho tributario permite advertir que el consumo como tal es una abstracción de la capacidad económica que se pretende gravar, que corresponde al denominado objeto del tributo, también llamado materia u objeto imponible. Es por ello que lo que el artículo 204 *ibidem* llama causación, es el verdadero hecho generador.

2.1. De tal forma, en el caso de productos nacionales, el impuesto tiene como sujeto pasivo contribuyente al productor, y el elemento material del hecho generador es la entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo. En el caso de productos extranjeros, el sujeto pasivo es el importador y el aspecto material corresponde a la introducción de los productos al territorio nacional.

2.2. Los distribuidores no son contribuyentes del impuesto al consumo por su misma condición. Sobre ese punto será necesario evaluar la regulación que los Departamentos o el Distrito Capital hayan hecho del sujeto pasivo, pues es posible que el distribuidor sea considerado como sustituto del impuesto al consumo, relevando al productor de su obligación. Así mismo, habrá que analizar si opera el supuesto de responsabilidad tributaria solidaria cuando el productor o importador no hubiese pagado el impuesto (vid. artículo 52 de la Ley 788 de 2002); o de responsabilidad subsidiaria<sup>2</sup> cuando el distribuidor modifica unilateralmente el destino de los productos sin informar al productor o importador (art. 220 Ley 223 de 1995).

---

<sup>1</sup> Nótese que los artículos 1 y 2 del ET señalan que la obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto, y que será contribuyente quien realiza el hecho generador y por tanto es responsable directo del pago.

<sup>2</sup> De acuerdo con la Sentencia de 28 de agosto de 2014, exp. 19350, MP. Carmen Teresa Ortiz.

2.3. En tanto que el sujeto pasivo contribuyente del impuesto es el productor o importador, la obligación jurídico tributaria sustancial sólo le es exigible a este y no al consumidor. Por ello, el contribuyente paga una deuda propia y no en nombre de un tercero consumidor, aunque el legislador ha previsto que el productor o importador repercuta el valor del impuesto en el precio. El distribuidor cuando es considerado sustituto también paga una deuda propia y tiene el mecanismo de la repercusión para recuperar las sumas pagadas.

2.4. En ese sentido, debe aclararse que la traslación, termino utilizado en la sentencia, implica que un tercero asume la carga del impuesto, bien sea porque económicamente el contribuyente defina que debe subir el precio, o porque jurídicamente la Ley exija al contribuyente o sustituto adicionar el impuesto al valor de los bienes que venda. Así, la traslación es un término impreciso que podría dar lugar a equívocos sobre los impuestos que no se tienen en cuenta a la hora determinar la base gravable del ICA.

2.5. De allí que en el impuesto al consumo opera realmente el fenómeno de la repercusión, que siempre es jurídica, y que implica un derecho y una obligación para el contribuyente o sustituto, consistente en trasladar el impuesto a un tercero, en este caso, al consumidor.

2.6. De forma contraria a lo que ocurre en los casos donde es sustituto, cuando se trata de un supuesto responsabilidad tributaria, el distribuidor si paga una obligación de un tercero, que en el impuesto al consumo es el contribuyente importador o productor. Por lo tanto, sólo en estos casos serían aplicables los razonamientos de la sentencia de última instancia que afirman que los impuestos al consumo cobrados por el distribuidor al momento de la venta son “pagos hechos a nombre de un tercero”.

Con lo anterior, el distribuidor que enajene bienes que soportan el impuesto al consumo causado al momento de la entrega en fábrica o en planta, o del ingreso al territorio nacional, no es sujeto pasivo (contribuyente o sustituto), ni responsable del impuesto, salvo las excepciones descritas atrás. Por ello, resulta controvertido si para el distribuidor la parte del precio del producto correspondiente al impuesto al consumo es un ingreso gravado con ICA. Tanto así, que la Ley 1559 de 2012 debió señalar expresamente que en la base gravable del ICA no se tiene en cuenta “el valor de los impuestos al consumo que les sean facturados directamente por los productores o por los importadores correspondientes a la facturación del distribuidor en el mismo período”.

En conclusión, entiendo y comparto el sentido de este fallo en tanto que sobre este asunto existe el citado precedente del año 2014, aun cuando difiero de las razones de la decisión, porque el impuesto al consumo pagado por el distribuidor al importador o productor, no es un pago a nombre de un tercero - el consumidor-.

En los anteriores términos aclaro mi posición sobre la decisión adoptada dentro del proceso de la referencia.

Atentamente,

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**