

IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES - Causación. Tanto para licores nacionales como extranjeros, la causación se da con miras a que sean enajenados y consumidos, y no en el momento del consumo efectivo, de modo que no se presenta diferencia alguna en desmedro de los licores extranjeros, porque en ambos casos los hechos se concretan antes de que se consuman efectivamente los productos / **PRINCIPIO DE TRATO NACIONAL -** No se vulnera al establecer un momento de causación distinto para los licores nacionales y extranjeros y al fijar una tarifa diferente, según el grado alcoholímetro, con independencia del origen del producto / **IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES - Tarifa.** Se fija teniendo en cuenta el grado de alcohol, no el origen del producto ni la clase de bebida alcohólica / **PRINCIPIO DE TRATO NACIONAL - Alcance.** Se aplica una vez los productos están en el país, esto es, cuando se encuentren en condiciones similares a los nacionales para ejercer la libre competencia

Conforme con el artículo 204 de la Ley 223 de 1995, antes citado, tratándose de licores, vinos, aperitivos y similares procedentes del extranjero, la obligación tributaria nace al momento en que los productos entran legalmente a Colombia con fines de consumo, esto es, con la nacionalización. El mismo legislador excluyó los que están en tránsito hacia otro país, pues no son para la venta o consumo interno. Al respecto, la Sala, a partir del criterio que adoptó frente al momento de causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado en la sentencia del 3 de diciembre de 2009, consideró, para efectos de la causación del impuesto al consumo de licores, que el momento en que surge la obligación para el pago del impuesto no es el consumo en sí mismo, sino la entrega del producto en fábrica o en planta con miras a que sea posteriormente consumido, tratándose de nacionales, y para el caso de los productos extranjeros, la introducción al territorio nacional. En ambos casos, los hechos se concretan antes de que se consuman efectivamente los productos, ya que no es necesario que se consolide la distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo para que surja la obligación tributaria. De tal manera que, tanto en el caso de licores nacionales como en el de extranjeros, la causación se da con miras a ser enajenados y consumidos, y no en el momento del consumo efectivo, por lo que no se presenta diferencia alguna en desmedro de los licores extranjeros. En lo que atañe a la tarifa del impuesto, el artículo 206 de la Ley 223 de 1995 fija las tarifas del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares en cuatro rangos, fijados según el número de grados alcoholimétricos, con independencia del origen y de la clase de bebida alcohólica. La tarifa del 40 x 100 para los licores con contenido de alcohol superior a 35 grados, cuestionada por la demandante, debe aplicarse a los productos importados y a los nacionales, sin distingo alguno, pues la ley fijó tarifas progresivas para todas las bebidas alcohólicas con rangos de porcentajes de acuerdo al grado de alcohol, independientemente de la procedencia o tipo de producto. La Ley no protege la producción nacional ni impone condiciones de competencia superiores a los productos importados, como lo sugirió la parte actora. No se advierte entonces la aducida violación del principio de *trato nacional*, pues las disposiciones acusadas no establecen condiciones desfavorables para los licores de origen extranjero o protegen la producción nacional. Por el contrario, se evidencia la igualdad de trato para los productos nacionales y los importados, *“el hecho de que en el país existan o no bebidas alcohólicas con un grado superior (a 35°) es un argumento circunstancial que no afecta la legalidad de la tarifa del 40% (...)”*. El principio de *trato nacional* se aplica una vez los productos están en el país, es decir, una vez se encuentren en condiciones similares a los nacionales para ejercer la libre competencia. En este entendido, la norma es clara y no admite interpretación alguna, la tarifa porcentual se fija de acuerdo al grado de contenido alcohólico del

producto, sin hacer diferencia alguna entre licores nacionales y extranjeros, por lo que puede resultar con tarifa superior un licor nacional que uno extranjero, ya que ni todos los extranjeros tienen más de 35 grados, ni todos los nacionales tienen grados inferiores.

FUENTE FORMAL: LEY 170 DE 1994 / LEY 223 DE 1995 - ARTICULO 204 / LEY 223 DE 1995 - ARTICULO 206

NORMA DEMANDADA: ORDENANZA 33 DE 1997 (10 de diciembre) ASAMBLEA DE CORDOBA - ARTÍCULO 70 (Parcial) No Anulado / ORDENANZA 33 DE 1997 (10 de diciembre) ASAMBLEA DE CORDOBA - ARTÍCULO 72 (Parcial) No Anulado

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: se estudió la legalidad de apartes de los artículos 70 y 72 de la Ordenanza 33 de 2007, de la Asamblea de Córdoba, que establecieron, en su orden: el primero, que el impuesto al consumo de licores extranjeros se causa con su introducción al país y, el segundo, que fijó una tarifa del 40x100 para los licores de más de 35 grados de contenido alcohólico. La Sala confirmó el fallo del Tribunal Administrativo de Córdoba que negó la nulidad de dichas normas, para lo cual reiteró que, tanto en el caso de licores nacionales como extranjeros, la causación se da con miras a su enajenación y consumo, y no en el momento del consumo efectivo, por lo que estimó que no se presentó diferencia alguna en desmedro de los licores extranjeros. En cuanto a la tarifa del impuesto, precisó que el artículo 206 de la Ley 223 de 1995 las fija en cuatro rangos, según los grados alcoholimétricos, con independencia del origen y de la clase de bebida alcohólica.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., veintidós (22) de marzo de dos mil trece (2013)

Radicación número: 23001-23-31-000-2000-03659-01(18633)

Actor: GUINNESS UDV COLOMBIA S.A.

Demandado: DEPARTAMENTO DE CORDOBA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la parte actora contra la sentencia del 29 de octubre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Córdoba, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

La sociedad Guinness UDV Colombia S.A., mediante apoderado judicial, pidió la nulidad de los apartes que se resaltan, de los artículos 70 y 72 de la Ordenanza 33 del 10 de diciembre de 1997, expedida por la Asamblea del Departamento de Córdoba:

“ARTÍCULO 70. CAUSACIÓN. En el caso de productos nacionales, el impuesto se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta con destino al Departamento para su distribución, venta o permuta, para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo.

En el caso de 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.

Para efectos del impuesto al consumo, los licores, vinos, aperitivos y similares importados a granel para ser envasados en el país y que se destinen al Departamento, recibirán el tratamiento de productos nacionales, por lo tanto el impuesto se causa en el momento en que se entreguen con destino al Departamento para su distribución, venta o permuta, para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina al autoconsumo.”

“ARTÍCULO 72. TARIFAS. Las tarifas del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, fijadas de acuerdo con el grado de contenido alcohólico, son las siguientes:

<i>De 2.5 grados hasta 15 grados</i>	<i>20 x 100</i>
<i>De más de 15 grados hasta 20 grados</i>	<i>25 x 100</i>
<i>De más de 20 grados hasta 35 grados</i>	<i>35 x 100</i>
<u>De más de 35 grados</u>	<u>40 x 100</u>

El grado de contenido alcohólico debe expresarse en el envase y estará sujeto a verificación técnica por el Ministerio de Salud, de oficio o por solicitud del Departamento, Dicho Ministerio podrá delegar esta competencia en entidades públicas especializadas o podrá solicitar la obtención de peritazgo técnico de particulares.

En ningún caso el impuesto al consumo sobre licores nacionales superiores a treinta y cinco grados de contenido alcoholométrico será inferior al promedio del impuesto al consumo correspondiente de los aguardientes de las licoreras oficiales, según la certificación que para el efecto semestralmente expida el DANE.”

El demandante citó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 4º y 287 de la Constitución Política
- Ley 170 de 1994, Anexo 1 A, parte segunda, artículo III

Concepto de la violación

Violación directa por falta de aplicación de los numerales 1º y 2º del artículo III del Anexo 1 A de la Ley 170 de 1994, y de los artículos 4º y 287 de la Constitución Política

Precisó que el texto de los numerales 1º y 2º del artículo III del Anexo 1 A, incorporado por la Ley 170 de 1994, mediante el cual se establece el principio de trato nacional en materia de tributación nacional, forma parte de la legislación colombiana. Que, por esta razón, las ordenanzas expedidas por las asambleas departamentales deben acatarla, conforme con los artículos 287 y 300, ordinal 4º, de la Constitución Política.

Dijo que al ser Colombia parte integrante de la Organización Mundial de Comercio, cada departamento está obligado a cumplir el principio de “trato nacional”, que se aplica imperativamente a todos los productos nacionales y extranjeros que sean similares, competitivos o sustituibles.

Adujo que deben aplicarse, como instrumento doctrinal, los criterios definidos sobre el alcance del principio de “trato nacional” en materia de bebidas alcohólicas, en los casos previamente discutidos en el GATT sobre tributación discriminatoria de

bebidas alcohólicas, nacionales y extranjeras, y en particular los casos de Chile, Corea y Japón.

Indico que el régimen aplicable en el Departamento de Córdoba, para licores extranjeros y nacionales, es discriminatorio en aspectos tales como la causación del tributo o la participación y el impuesto mínimo a cargo de los licores importados.

Precisó que las disposiciones acusadas establecen una discriminación en cuanto al momento de causación del impuesto al consumo de licores nacionales y extranjeros, pues mientras que en el caso de los licores 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 caso de los extranjeros se causa en el momento en que los mismos se introducen al país.

Dijo que los licores nacionales y los licores extranjeros, siendo productos similares, están sujetos a cargas internas diferentes, que se causan en momentos diferentes. Que de acuerdo con el Decreto 365 de 1994, todas las bebidas alcohólicas con un contenido superior a 20 grados hacen parte de un mismo grupo de productos denominados licores. Que dentro del grupo de "licores" se encuentran en forma específica aquellos que se clasifican como "aguardientes", dentro de los que se incluyen el aguardiente, el ron, el tequila, el whisky, el brandy, el vodka y la ginebra.

En consecuencia, añadió, todos los "aguardientes" son productos similares para efectos de la aplicación del principio de trato nacional.

Precisó que los artículos demandados establecieron una causación diferente para los productos nacionales y extranjeros, sin consideración a la similitud de los productos, lo que, a la vez, presenta una clara discriminación de los aguardientes importados frente a los nacionales.

Citó los casos de Chile, Corea y Japón, revisados por los órganos competentes de decisión de la OMC, en los que se concluyó que los sistemas tributarios aplicados a las bebidas alcohólicas nacionales y a las importadas, por ser discriminatorios, infringían el principio de “trato nacional”. Citó además algunos apartes de doctrina judicial de la Corte Constitucional y del Tribunal Andino de Justicia.

Sostuvo que no es apropiado afirmar que las normas acusadas están conforme con el artículo 204 de la Ley 223 de 1995, porque las ordenanzas departamentales deben someterse a la totalidad de la legislación colombiana.

Dijo que los licores nacionales son objeto de impuestos menores que los que le corresponden a productos similares extranjeros.

LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Departamento de Córdoba guardó silencio.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Córdoba negó las pretensiones de la demanda, porque consideró que los artículos 70 y 72 de la Ordenanza 33 de 1997 eran el “*fiel reflejo*” de lo dispuesto en los artículos 204 y 206 de la Ley 223 de 1995.

Después de confrontar el artículo 70 demandado con la Ley 170 de 1994, artículo III, relacionado con el principio de trato nacional, concluyó que no existió la alegada discriminación en la causación del impuesto.

Para el Tribunal, la distinción que hizo el legislador de los momentos de causación de los licores nacionales frente a los de los licores extranjeros, es coherente, “*pues es claro que un producto extranjero se fabrica fuera del territorio nacional, a contrario del producto nacional cuya fabricación se produce en Colombia*”. Para el Tribunal, la causación no puede ser semejante, pero sí proporcional y razonable, y

de allí que el artículo 70 demandado no contenga discriminación alguna, pues en ambos casos (licores nacionales y extranjeros) el proceso de distribución se inicia de forma diferente.

Frente a las tarifas que fija el artículo 72 demandado, el Tribunal, a partir de cierta sentencia del Consejo de Estado, concluyó que ese artículo no violó el principio de trato nacional, pues su contenido es claro, y no diferencia si el producto es nacional o extranjero, *"puesto que al determinar que el costo del impuesto sea determinable por su nivel de alcohol, sugiere por sí mismo que no hay desigualdad."*

Finalmente, consideró que no era necesario pronunciarse sobre la calidad de similar que tienen algunos tipos de licor, pues el artículo 72 demandado no hace distinción alguna de clases de licores, y sólo reguló las tarifas a partir del nivel alcoholimétrico de las bebidas.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte actora apeló la decisión del Tribunal. Las razones de su inconformidad fueron las siguientes:

Dijo que el Tribunal eludió el análisis de la discriminación de los productos extranjeros frente a los nacionales.

Insistió en que los apartes demandados de los artículos 70 y 72 de la Ordenanza 33 de 1997 establecen una discriminación a los licores extranjeros frente a los licores nacionales, que resulta violatoria de la Ley 170 de 1994. Que el artículo 70 establece un trato discriminatorio en cuanto al momento de causación, para los licores extranjeros en relación con los licores nacionales. Que este trato discriminatorio conlleva que frente a los licores extranjeros se anticipe el impuesto, mientras que en los licores nacionales el momento de causación del impuesto y el momento en que dicho impuesto se genera, coinciden, lo que genera un sobre costo financiero en el caso de los licores extranjeros.

En cuanto a la tarifa del impuesto señalada en el artículo 72 demandado, reiteró que existe una discriminación indirecta para el caso de los licores de producción extranjera. Aludió a cierta sentencia del Consejo de Estado del año 2007, en la

que, a su parecer, se pasó por alto que el límite tarifario basado en los 35° de contenido alcohólico se estableció única y exclusivamente porque es el límite del contenido alcohólico de los aguardientes y ron nacionales que constituyen entre el 90% y 95% del mercado nacional de licores (excluida la cerveza). Que mientras que los aguardientes y ron nacionales no exceden ese límite, o se detienen justo en él, los licores extranjeros que mayormente ingresan al mercado nacional (como es el caso de whiskys, vodkas, tequilas y ginebras) exceden dicho porcentaje.

La demandante cuestionó el por qué no se fijó un límite de 20 o 40 grados. Y respondió: *“Porque justo en el punto de los 35 grados es en el que se logra el efecto discriminatorio contra los licores extranjeros o más exactamente, el acto proteccionista a los productos nacionales en contra de los ya invocados preceptos de la Organización Mundial del Comercio.”*

Finalmente, sostuvo que *“no existe, ni se probó en el proceso, razón objetiva alguna de política fiscal ni fin social alguno en tal diferenciación por cuanto en todos los casos se trata de licores destilados (...) y no parece razonable una política fiscal (...) cuando está orientada a aumentar la tributación con respecto a productos cuya participación en el mercado es inferior al 5%, favoreciendo con menor tarifa, a productos que cubren el 95% del mercado de licores (...)”*

LOS ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte actora** reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación

El **Departamento de Córdoba** guardó silencio.

El representante del **Ministerio Público** pidió confirmar la sentencia apelada, porque estimó que no se violó la Ley 170 de 1994.

Indicó que la interpretación de la demandante se sustentó en decisiones tomadas por la OMC, en casos diferentes al presente. Que las decisiones de la OMC cuestionan que no existe una coherencia o establecimiento de una base progresiva con el sistema lineal tributario de las tarifas en dichos países, lo que no se predica del sistema tarifario establecido en la Ley 223 de 1995. Que dichas

decisiones tienen el carácter de recomendación y no afectan la legalidad de las normas, ni imponen la prevalencia de las mismas.

Compartió lo expuesto por el Tribunal en cuanto a que la transcripción de los elementos del tributo y de tarifas de la ley, no implica ilegalidad, exceso o abuso de las facultades de la Asamblea, y que la determinación de los mismos es ejercicio pleno de la autonomía nacional.

En relación con la tarifa del impuesto fijada en el artículo 72 demandado, dijo que es improcedente el cargo referido a la tarifa del 40%, impuesta para las bebidas con contenido alcohólico mayor de 35 grados, con fundamento en una sentencia del Consejo de Estado.

En cuanto al supuesto trato discriminatorio en el momento de causación de los licores importados, dijo que lo fijado en el artículo 70 acusado obedece a los parámetros señalados en el artículo 204 de la Ley 223 de 1995, norma ésta última declarada exequible por la Corte Constitucional, mediante la sentencia C-281 de 1997. Citó apartes de la sentencia.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De acuerdo con el recurso de apelación interpuesto por la sociedad demandante, la Sala decidirá sobre la petición de nulidad parcial de los artículos 70 y 72 de la Ordenanza 33 del 10 de diciembre de 1997, expedida por Asamblea Departamental de Córdoba.

Para resolver, la Sala reiterará la posición que ha tomado en casos similares al presente.¹

El artículo 121 del Decreto 1222 de 1986, por el cual se expide el Código de Régimen Departamental, señala:

“ARTICULO 121. De conformidad con la Ley 14 de 1983, la producción, introducción y venta de licores destilados constituyen monopolios de los Departamentos como arbitrio rentístico en los términos del artículo 31 de la Constitución Política de Colombia. En consecuencia, las

¹ Sentencias del 30 de septiembre de 2010, expediente 200012331000200200028-01 (16742), Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 16 de septiembre de 2010, expediente 250002327000200100123-01 (17499), Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia; del 28 de junio de 2010, expediente 190012331000200104311-01 (14858), Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia y, del 11 de octubre de 2012, expediente 500012331000200140523-01 (18778), Consejera ponente Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Asambleas Departamentales regularán el monopolio o gravarán esas industrias y actividades, si el monopolio no conviene, conforme a lo dispuesto en los artículos siguientes.

Las Intendencias y Comisarías cobrarán el impuesto de consumo que determina esta ley para los licores, vinos espumosos o espumantes, aperitivos y similares, nacionales y extranjeros.”

Conforme con la anterior disposición, las asambleas pueden, si conviene al departamento, constituir el monopolio por la producción, introducción y venta de **licores destilados**. Y, si ese monopolio no conviene, pueden gravar dichas actividades con el impuesto al consumo. En consecuencia, respecto de tales actividades existiría libertad de ejercicio en la respectiva jurisdicción departamental para gravarlos con el impuesto al consumo o para constituir monopolio rentístico.

Se insiste en que lo que no pueden hacer los departamentos, respecto de las actividades mencionadas, es ejercer el monopolio de las mismas y, a la vez, gravarlos con el impuesto al consumo, pues, según la norma, la opción es excluyente.

El artículo 121 ibídem no establece trato diferencial alguno. Es decir, su aplicabilidad recae tanto para licores destilados de origen nacional como de origen extranjero.

El artículo 336 de la Constitución Política² señala que ningún monopolio podrá establecerse sino como arbitrio rentístico y con una finalidad de interés público o social,

² **ARTICULO 336.** Ningún monopolio podrá establecerse sino como arbitrio rentístico, con una finalidad de interés público o social y en virtud de la ley.

La ley que establezca un monopolio no podrá aplicarse antes de que hayan sido plenamente indemnizados los individuos que en virtud de ella deban quedar privados del ejercicio de una actividad económica lícita.

La organización, administración, control y explotación de los monopolios rentísticos estarán sometidos a un régimen propio, fijado por la ley de iniciativa gubernamental.

Las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar estarán destinadas exclusivamente a los servicios de salud.

Las rentas obtenidas en el ejercicio del monopolio de licores, estarán destinadas preferentemente a los servicios de salud y educación.

La evasión fiscal en materia de rentas provenientes de monopolios rentísticos será sancionada penalmente en los términos que establezca la ley.

cuya organización, administración, control y explotación estará sometido a un régimen propio fijado por la ley.

Por su parte, el artículo 362 de la Carta³ señala que las rentas provenientes de la explotación de monopolios de las entidades territoriales serán de su propiedad, y para el caso de las derivadas o percibidas por concepto del ejercicio del monopolio de licores, de acuerdo con el artículo 336 ibídem, serán destinadas preferentemente a la prestación de servicios de salud y educación.

Adicionalmente, el artículo 123 del Decreto 1222 de 1986⁴ dispuso que, en desarrollo del monopolio sobre la producción, introducción y venta de licores destilados, los departamentos pueden celebrar contratos de intercambio con personas de derecho público o de derecho privado y todo tipo de convenio que, dentro de las normas de contratación vigentes, permita agilizar el comercio de estos productos.

En cuanto al impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, los artículos 202 a 206 de la Ley 223 de 1995 establecen su regulación. Ahí figuran los elementos del tributo.

El Gobierno enajenará o liquidará las empresas monopolísticas del Estado y otorgará a terceros el desarrollo de su actividad cuando no cumplan los requisitos de eficiencia, en los términos que determine la ley.

En cualquier caso se respetarán los derechos adquiridos por los trabajadores.

³ **ARTICULO 362.** Los bienes y rentas tributarias o no tributarias o provenientes de la explotación de monopolios de las entidades territoriales, son de su propiedad exclusiva y gozan de las mismas garantías que la propiedad y renta de los particulares.

Los impuestos departamentales y municipales gozan de protección constitucional y en consecuencia la ley no podrá trasladarlos a la Nación, salvo temporalmente en caso de guerra exterior.

⁴ **ARTICULO 123.**-En desarrollo del monopolio sobre la producción, introducción y venta de licores destilados, los departamentos podrán celebrar contratos de intercambio con personas de derecho público o de derecho privado y todo tipo de convenio que, dentro de las normas de contratación vigentes, permita agilizar el comercio de estos productos.

Para la introducción y venta de licores destilados, nacionales o extranjeros, sobre los cuales el departamento ejerza el monopolio, será necesario obtener previamente su permiso, que sólo lo otorgará una vez se celebren los convenios económicos con las firmas productoras, introductoras o importadoras en los cuales se establezca la participación porcentual del departamento en el precio de venta del producto, sin sujeción a los límites tarifarios aquí establecidos.

El artículo 202 dispuso que el hecho generador del impuesto está constituido por el consumo de licores, vinos, aperitivos y similares en la jurisdicción de los departamentos.⁵

Luego, según el artículo 208, son sujetos pasivos o responsables del impuesto los productores, los importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores de esos productos. Dispuso también que son responsables directos los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden.⁶

Concordante con la anterior disposición, el artículo 204 reguló la causación del impuesto, tanto para el caso de productos nacionales como para los productos extranjeros.⁷

Respecto de los productos nacionales, y frente a la causación del impuesto, la norma dispuso que *“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”*.

Para los productos extranjeros, señaló que *“el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen en el país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país”*.

⁵ **ARTÍCULO 202. HECHO GENERADOR.** Está constituido por el consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, en la jurisdicción de los departamentos.

⁶ **ARTÍCULO 208. SUJETOS PASIVOS.** 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.

⁷ **ARTÍCULO 204. CAUSACIÓN.** 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 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.

Para efectos del impuesto al consumo de que trata este capítulo, los licores, vinos, aperitivos y similares importados a granel para ser envasados en el país recibirán el tratamiento de productos nacionales. Al momento de su importación al territorio aduanero nacional, estos productos sólo pagarán los impuestos o derechos nacionales a que haya lugar.

El artículo 189⁸ estableció que la base gravable está constituida por el “*precio de venta al detallista*”, para los productos de graduación alcoholimétrica de 2.5° a 20° y de más de 35°. Ahora bien, dependiendo de si el producto es nacional o extranjero, el precio de venta al detallista varía, por cuanto, conforme con el literal a) del artículo 210⁹, para los productos nacionales, el precio de venta al detallista se define como “*el precio facturado a los expendedores en la capital del departamento donde está situada la fábrica, excluido el impuesto al consumo*”.

En cambio, para los productos extranjeros, el precio de venta al detallista se determina como “*el valor en aduana de la mercancía, incluyendo los gravámenes arancelarios, adicionado con un margen de comercialización del 30%*” [Literal b]

Para los productos de graduación alcoholimétrica de más de 20° y hasta 35°, la base gravable está constituida, para productos nacionales y extranjeros, por el

⁸ **ARTÍCULO 189. BASE GRAVABLE.** La base gravable de este impuesto está constituida por el precio de venta al detallista.

En el caso de la producción nacional, los productores deberán señalar precios para la venta de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas a los vendedores al detal, de acuerdo con la calidad y contenido de la mismas, para cada una de las capitales de Departamento donde se hallen ubicadas fábricas productoras. Dichos precios serán el resultado de sumar los siguiente factores:

a) El precio de venta al detallista, el cual se define como el precio facturado a los expendedores en la capital del Departamento donde está situada la fábrica, excluido el impuesto al consumo;

b) El valor del impuesto al consumo.

En el caso de los productos extranjeros, el precio de venta al detallista se determina como el valor en aduana de la mercancía, incluyendo los gravámenes arancelarios, adicionado con un margen de comercialización equivalente al 30%.

PARÁGRAFO 1o. No formará parte de la base gravable el valor de los empaques y envases, sean retornables o no retornables.

PARÁGRAFO 2o. En ningún caso el impuesto pagado por los productos extranjeros será inferior al promedio del impuesto que se cause por el consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, según el caso, producidos en Colombia.

⁹ **ARTÍCULO 210.** La base gravable de este impuesto está constituida por el precio de venta al detallista, en la siguiente forma:

a) Para los productos nacionales, el precio de venta al detallista se define como el precio facturado a los expendedores en la capital del departamento donde está situada la fábrica, excluido el impuesto al consumo y,

b) Para los productos extranjeros, el precio de venta al detallista se determina como el valor en aduana de la mercancía, incluyendo los gravámenes arancelarios, adicionado con un margen de comercialización equivalente al 30%. (Texto del artículo antes de ser modificado por la Ley 1111 de 2006.)

precio de venta al detal, según promedio por tipo de productos determinados semestralmente por el DANE.¹⁰

La tarifa para los productos tanto nacionales como extranjeros, se fijó de manera gradual así¹¹:

De 2.5 grados hasta 15 grados, el 20%

De más de 15 grados hasta 20 grados, el 25%

De más de 20 grados hasta 35 grados, el 35%

De más de 35 grados, el 40%.

Previó, además, que el grado de contenido alcohólico debe expresarse en el envase y estará sujeto a verificación técnica por el Ministerio de Salud, de oficio o por solicitud de

¹⁰ **ARTÍCULO 205. BASE GRAVABLE.** Para los productos de graduación alcoholimétrica de 2.5° a 20° y de más de 35°, la base gravable está constituida por el precio de venta al detallista, en la siguiente forma:

a) Para los productos nacionales, el precio de venta al detallista se define como el precio facturado a los expendedores en la capital del departamento donde está situada la fábrica, excluido el impuesto al consumo.

b) Para los productos extranjeros, el precio de venta al detallista se determina como el valor en aduana de la mercancía, incluyendo los gravámenes arancelarios, adicionado con un margen de comercialización equivalente al 30%.

Para los productos de graduación alcoholimétrica de más de 20° y hasta 35°, la base gravable está constituida, para productos nacionales y extranjeros, por el precio de venta al detal, según promedios por tipo de productos determinados semestralmente por el DANE.

PARÁGRAFO. En ningún caso el impuesto pagado por los productos extranjeros será inferior al promedio del impuesto que se cause por el consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, según el caso, producidos en Colombia.

¹¹ **ARTÍCULO 206. TARIFAS.** Las tarifas del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, fijadas de acuerdo con el grado de contenido alcohólico, son las siguientes:

De 2.5 grados hasta 15 grados, el 20%

De más de 15 grados hasta 20 grados, el 25%

De más de 20 grados hasta 35 grados, el 35%

De más de 35 grados, el 40%.

El grado de contenido alcohólico debe expresarse en el envase y estará sujeto a verificación técnica por el Ministerio de Salud, de oficio o por solicitud de los departamentos. Dicho Ministerio podrá delegar esta competencia en entidades públicas especializadas o podrá solicitar la obtención de peritazgo técnico de particulares.

los departamentos. Dicho Ministerio podrá delegar esta competencia en entidades públicas especializadas o podrá solicitar dictamen técnico de particulares.

De la violación directa por falta de aplicación de los numerales 1 y 2 del artículo III del Anexo 1A de la Ley 170 de 1994

La parte actora alegó que los artículos acusados desconocieron el principio de trato nacional adoptado en la legislación colombiana por la Ley 170 de 1994. Estimó que los artículos dan un trato desfavorable a los licores extranjeros, porque para éstos el impuesto se causa aunque no se verifique el consumo, en tanto para los nacionales si se realiza el consumo.

Conforme con el artículo 204 de la Ley 223 de 1995, antes citado, tratándose de licores, vinos, aperitivos y similares procedentes del extranjero, la obligación tributaria nace al momento en que los productos entran legalmente a Colombia con fines de consumo, esto es, con la nacionalización. El mismo legislador excluyó los que están en tránsito hacia otro país, pues no son para la venta o consumo interno.

Al respecto, la Sala, a partir del criterio que adoptó frente al momento de causación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado en la sentencia del 3 de diciembre de 2009¹², consideró, para efectos de la causación del impuesto al consumo de licores, que el momento en que surge la obligación para el pago del impuesto no es el consumo en sí mismo, sino la entrega del producto en fábrica o en planta con miras a que sea posteriormente consumido, tratándose de nacionales, y para el caso de los productos extranjeros, la introducción al territorio nacional. En ambos casos, los hechos se concretan antes de que se consuman efectivamente los productos, ya que no es necesario que se consolide la distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo para que surja la obligación tributaria.¹³

De tal manera que, tanto en el caso de licores nacionales como en el de extranjeros, la causación se da con miras a ser enajenados y consumidos, y no en el momento del consumo efectivo, por lo que no se presenta diferencia alguna en desmedro de los licores extranjeros.

¹² Expediente 16527, Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹³ Sentencia del 28 de junio de 2010, expediente 14858, Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

En lo que atañe a la tarifa del impuesto, el artículo 206 de la Ley 223 de 1995 fija las tarifas del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares en cuatro rangos, fijados según el número de grados alcoholimétricos, con independencia del origen y de la clase de bebida alcohólica.

La tarifa del 40 x 100 para los licores con contenido de alcohol superior a 35 grados, cuestionada por la demandante, debe aplicarse a los productos importados y a los nacionales, sin distinción alguno, pues la ley fijó tarifas progresivas para todas las bebidas alcohólicas con rangos de porcentajes de acuerdo al grado de alcohol, independientemente de la procedencia o tipo de producto. La Ley no protege la producción nacional ni impone condiciones de competencia superiores a los productos importados, como lo sugirió la parte actora.

No se advierte entonces la aducida violación del principio de *trato nacional*, pues las disposiciones acusadas no establecen condiciones desfavorables para los licores de origen extranjero o protegen la producción nacional. Por el contrario, se evidencia la igualdad de trato para los productos nacionales y los importados, “*el hecho de que en el país existan o no bebidas alcohólicas con un grado superior (a 35°) es un argumento circunstancial que no afecta la legalidad de la tarifa del 40% (...)*”¹⁴

El principio de *trato nacional* se aplica una vez los productos están en el país, es decir, una vez se encuentren en condiciones similares a los nacionales para ejercer la libre competencia. En este entendido, la norma es clara y no admite interpretación alguna, la tarifa porcentual se fija de acuerdo al grado de contenido alcohólico del producto, sin hacer diferencia alguna entre licores nacionales y extranjeros, por lo que puede resultar con tarifa superior un licor nacional que uno extranjero, ya que ni todos los extranjeros tienen más de 35 grados, ni todos los nacionales tienen grados inferiores.

Finalmente, se precisa que las decisiones que allegó la demandante en esta instancia [de la Organización Mundial de Comercio], en las que el Órgano de Apelación recomienda al Órgano de Solución de Diferencias, que solicite a Japón, Chile y Corea que pongan *la Ley*

¹⁴ Sentencia de 2 de agosto de 2007, Exp. 15259, C.P. Dra. Ligia López Díaz. En esta oportunidad en la que se resolvió un caso similar la Sala sostuvo que no se viola el principio de *trato nacional*, toda vez que la Ley 223/95 fija pautas de carácter general para todas las bebidas alcohólicas, estableciendo diferencias que no se basan en su origen, sino en el contenido alcoholimétrico con lo cual no se persigue proteger la producción nacional, toda vez que se aplica tanto a las bebidas espirituosas nacionales como extranjeras que tengan el mismo alto grado de alcohol, el cual por ser tan elevado permite tarifas que en últimas contribuyen a la salubridad pública y al control del consumo.

del Impuesto sobre las Bebidas Alcohólicas en conformidad con las obligaciones contenidas en el GATT 1994, corresponden a casos particulares en los que, examinados determinados productos a la luz del sistema tributario de cada país y la interpretación del texto del Artículo III, titulado, trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores, se concluyó que este principio había sido infringido.

Por lo anterior, la Sala estima que carece de fundamento la aducida violación de la Ley 170 de 1994¹⁵. No prospera el recurso de apelación interpuesto por la demandante.

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

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Presidente de la Sala

¹⁵ Ley por medio de la cual se aprobó el Acuerdo que estableció la Organización Mundial del Comercio, OMC, y que incluye el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT 1994).

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA