

IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES - Hecho generador. Aunque su descripción no sea idéntica para los licores nacionales y los extranjeros, ello no viola el derecho a la igualdad ni los principios de legalidad, equidad tributaria y trato nacional, dado que se regulan hechos económicos diferentes / IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES - Hecho generador. La descripción efectuada en la Ley 223 de 1995 y en la Ordenanza 158 de 1997 cumple con el objetivo de contemplar el nacimiento de la obligación tributaria en el mismo momento, visto desde la realidad económica y comercial, esto es, cuando el producto entra al mercado nacional para su comercialización / IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES - Aunque sus rentas pertenecen a los departamentos, el hecho generador se puede producir en cualquier parte del territorio nacional

la Sala considera que no existe vulneración, ni del derecho a la igualdad, ni de los principios de legalidad y equidad en materia tributaria, por el hecho de que se hayan previsto, tanto en la Ley 223 de 1995, como en la Ordenanza 158 de 1997, hechos generadores del impuesto cuya descripción no es idéntica para los licores nacionales y para los licores de origen extranjero. En primer lugar, debe decirse que se trata de una regulación que contempla dos hechos económicos que no son idénticos. En un caso se trata de licores producidos dentro del territorio nacional, mientras que en el segundo caso se trata de licores producidos en el extranjero y que luego son objeto de importación hacia Colombia. De esa primera diferencia fáctica surge la necesidad de regular el hecho generador con un matiz diferente, pero que, como se verá más adelante, no genera una diferencia injustificada de trato. En efecto, mientras que en el caso del producto fabricado en el territorio nacional es posible determinar el momento en que el productor lo pone a disposición del mercado, por el hecho constatable de la entrega del mismo en fábrica o en planta, para los licores extranjeros esa introducción al mercado nacional se da en el momento en que el mismo ingresa al país. Por obvias razones, no es posible replicar la situación del productor nacional con la del productor extranjero, ya que en el momento en que el productor de licores que se encuentra establecido en otro país, saca al mercado su producto de la fábrica o planta respectiva, aún no se encuentra, ni desde el punto de vista jurídico, ni desde el punto de vista económico, disponible para el mercado colombiano. En consecuencia, no puede aplicarse la misma solución ni preverse el hecho generador en idénticos términos cuando se trata de productos nacionales que cuando se trata de productos importados. De todas maneras, lo cierto es que el hecho generador, tal como se encuentra descrito para las dos hipótesis, cumple con el objetivo de contemplar el nacimiento de la obligación tributaria en el mismo momento, visto desde la óptica de la realidad económica y comercial, esto es, en el instante en que el producto respectivo ingresa al mercado nacional para su comercialización. La afirmación hecha en la demanda en el sentido de que los productos extranjeros deben liquidar y pagar el impuesto antes de realizar una operación de distribución, venta o permuta no alcanza a configurar motivo de nulidad, ya que, como ya se dijo, esa diferencia en cuanto a uno de los matices del hecho gravable, según se trate de productos importados o nacionales, aparte de que se encuentra plenamente justificada, no causa un efecto de discriminación en perjuicio de los productos extranjeros. De hecho, el mismo riesgo de que los productos importados terminen no vendiéndose, lo asume el productor que luego de sacar el producto de la fábrica y ponerlo en las redes de distribución, no logra comercializarlo. Finalmente, debe decirse que el artículo 51 de la Ordenanza 158 de 1997 no hizo más que reproducir el texto de la Ley 223 de 1995. Por ende, no puede predicarse su ilegalidad. El argumento expuesto por las demandantes, relativo a la violación del principio de legalidad tributaria no guarda relación con los hechos en que se fundamenta. Dicho principio tiene que ver con la competencia

del Congreso de la República para establecer los elementos esenciales de los tributos, y en el presente caso es claro que la Ley 223 de 1995 estableció dichos elementos. También adujeron las demandantes que como el hecho generador del impuesto es el consumo de licores en la jurisdicción del Departamento del Meta, con la disposición acusada ocurriría que los licores extranjeros estarían causando el impuesto antes de su introducción a dicho departamento, mientras que los licores nacionales sí lo causarían en la medida en que se hagan los despachos para venta o consumo en la jurisdicción del Departamento del Meta. Al respecto la Sala reitera que el hecho generador no es, en estricto sentido, el consumo, sino su entrega en planta o fábrica (licores nacionales) o su ingreso al territorio nacional (licores extranjeros). Pero aún si se admitiera que el hecho generador es el consumo, ocurre que el impuesto al consumo de licores es un impuesto cuyas rentas pertenecen a los departamentos, pero cuyo hecho generador se puede producir en cualquier parte del territorio nacional. De hecho, históricamente, el impuesto al consumo de licores fue en sus inicios un impuesto de carácter nacional y lo que cedió la Nación a los departamentos no fue el impuesto mismo sino sus rentas, es decir el producto del impuesto. En todo caso, no existe obstáculo para que el impuesto se cause con anterioridad al momento en que los productos ingresen efectivamente al territorio del departamento respectivo, lo que ocurre de igual manera tanto para los productos nacionales como para los importados, ya que en ambos casos el impuesto se causa antes de que ese hecho ocurra. Por último, la Sala reitera que no hay en las normas demandadas un trato discriminatorio respecto de los licores extranjeros que ingresen al territorio nacional para su comercialización y venta. Por ende, no se demostró que se hubiera desconocido el principio del trato nacional a que aluden los acuerdos de comercio aprobados por la Ley 170 de 1994.

FUENTE FORMAL: LEY 223 DE 1995 - ARTICULO 202 / LEY 223 DE 1995 - ARTICULO 204

NORMA DEMANDADA: ORDENANZA 158 DE 1997 (5 de febrero) ASAMBLEA DEL META - ARTICULO 51 No Anulado / ORDENANZA 158 DE 1997 (5 de febrero) ASAMBLEA DEL META - ARTICULO 53 No Anulado / ORDENANZA 158 DE 1997 (5 de febrero) ASAMBLEA DEL META - ARTICULO 69 No Anulado

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: Se estudió la legalidad de los arts. 51, 53 y 69 de la Ordenanza 158 de 1997, por la que la Asamblea del Meta expidió el Estatuto de Rentas del Departamento. Entre otros aspectos, tales normas dispusieron: el art. 51 que el impuesto al consumo de licores extranjeros se causa con su introducción al país; el art. 53 las tarifas, entre ellas, una del 40x100 para los licores de más de 35 grados de contenido alcohólico y, el art. 69 que el impuesto pagado por los productos extranjeros gravados no podía ser inferior al promedio del tributo por el consumo de productos nacionales de igual o similar clase. La Sala confirmó el fallo del Tribunal Administrativo del Meta que negó la nulidad de dichas normas, previa precisión en el sentido de que, lo que la ley denomina "causación" (Ley 223 de 1995 art. 204) es en realidad la descripción del hecho generador, es decir, la entrega del producto en fábrica o en planta por parte del productor, cuando se trata de licores nacionales, o la introducción al país, en el de licores extranjeros. Reiteró que aunque la descripción del hecho generador contenida en las normas acusadas no sea idéntica para los licores nacionales y extranjeros, ello no viola el derecho a la igualdad ni los principios de legalidad, equidad tributaria y trato nacional, dado que se regulan hechos económicos diferentes y agregó que la descripción efectuada en la Ley 223 de 1995 y en la Ordenanza 158 de 1997 cumple con el objetivo de contemplar el nacimiento de la obligación tributaria en el mismo momento, visto

desde la realidad económica y comercial, esto es, cuando el producto entra al mercado nacional para su comercialización. En cuanto a la tarifa dijo no se viola el principio de trato nacional al fijar una diferente para los licores nacionales y extranjeros, según el grado alcoholímetro, con independencia del origen del producto. Finalmente, señaló que el art. 69 acusado no viola el principio de trato nacional, pues se debe interpretar en el sentido de que el impuesto pagado respecto de un licor de la misma graduación, sea nacional o extranjero, debe ser igual.

IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES - Hecho generador. No es, en estricto sentido, el consumo, como lo establece el artículo 202 de la Ley 223 de 1995, sino la entrega del producto en fábrica o en planta por el productor, en el caso de los licores nacionales, o la introducción al país, en el de los licores extranjeros, según lo prevé el artículo 204 ib, aunque la ley denomine estas situaciones como la causación del gravamen / CONSUMO - Es el objeto o la materia imponible del impuesto al consumo mas no el hecho generador

El artículo 202 de la Ley 223 de 1995, establece que en el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, el hecho generador está constituido por el consumo de dichos productos en el territorio de los departamentos. Por su parte, el artículo 204 de la Ley 223 de 1995 establece: **“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”.* Como se puede apreciar, la Ley 223 determina como hecho gravado el del **consumo** de licores, y la **causación** la fija como el momento en que nace la obligación de pagar el tributo. En estricto sentido, lo que la Ley 223 de 1995 define como hecho gravado (el consumo), es en realidad lo que la doctrina ha denominado como objeto imponible o materia imponible. Es decir, aquella manifestación económica, que es parte de la realidad y que el legislador toma para establecer el tributo y sus elementos. El consumo no es el hecho gravado porque no es la circunstancia fáctica cuyo acaecimiento genera o da nacimiento a la obligación tributaria ya que, como lo dice el artículo 204 de la Ley 223 de 1995, el tributo nace en el momento en que el productor entrega el producto en fábrica o en planta, para los licores nacionales, o en el momento en que el licor entra al país, cuando se trata de licores extranjeros. Hasta ese momento el consumo no se ha producido y de hecho es posible que se produzca o no, lo que resulta irrelevante para efectos del nacimiento de la obligación fiscal. En consecuencia, lo que la ley denomina “causación” es en realidad la descripción del hecho generador. Es decir, la entrega del producto en fábrica o en planta por parte del productor, cuando se trata de licores nacionales, o la introducción al país, cuando se trata de licores extranjeros.

FUENTE FORMAL: LEY 223 DE 1995 - ARTICULO 202 / LEY 223 DE 1995 - ARTICULO 204

NORMA DEMANDADA: ORDENANZA 158 DE 1997 (5 de febrero) ASAMBLEA

DEL META - ARTICULO 51 No Anulado / ORDENANZA 158 DE 1997 (5 de febrero) ASAMBLEA DEL META - ARTICULO 53 No Anulado / ORDENANZA 158 DE 1997 (5 de febrero) ASAMBLEA DEL META - ARTICULO 69 No Anulado

PRINCIPIO DE TRATO NACIONAL - No se vulnera al fijar una tarifa diferente para los licores nacionales y extranjeros, 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

El cargo planteado en la demanda consiste en que, a pesar de que en apariencia las tarifas contempladas por la Ordenanza acusada son iguales para todos los licores, sean importados o nacionales, en la práctica sí se produce un trato discriminatorio, ya que los aguardientes nacionales están por debajo de los 35 grados de alcohol (tarifa del 35%), mientras que todos los licores importados están por encima de dicho grado (tarifa del 40%). Al respecto, la Sala encuentra que las tarifas del impuesto fueron determinadas en la Ley 223 de 1995 y que lo único que hizo la Asamblea del Departamento del Meta fue repetir el texto de dicha norma. Por ende, el cuestionamiento se dirige, en realidad, contra la Ley. Adicionalmente, ya la Sala se había pronunciado sobre el tema en un caso similar, en los siguientes términos: “De otra parte, y como ya lo ha dicho la Sala, *‘no es cierto que haya trato diferencial en las tarifas para los productos nacionales y los extranjeros, pues anulada la expresión «extranjeros» [en este caso del artículo 67 de la Ordenanza 31 de 1999], es claro que la ley así las fijó [las tarifas]. Las tarifas son progresivas de acuerdo al grado de alcohol, independientemente de la procedencia o tipo de producto’*. “Igualmente, ha concluido que *‘[e]l 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 [Ley 223 de 1995], la tarifa porcentual se fija de acuerdo al grado de contenido alcohólico del producto, sin hacer diferencia alguna entre licores nacionales y extranjeros, de donde igual 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’*. “En el asunto in examine *‘no se evidencia la aducida violación del principio de trato nacional, pues las disposiciones acusadas, en manera alguna, 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 alcohólica con un grado superior a 35 grados es un argumento circunstancial que no afecta la legalidad de la tarifa del 40%’*”. La Sala agrega que nada obsta para que en el país se produzcan licores con graduación superior al 35% en volumen, o a que se importen licores con menos de 35 grados de alcohol. Por ende, tal como se dijo en la sentencia citada, se trata de hechos puramente circunstanciales, que no se derivan ni de la norma legal, ni de la Ordenanza acusada.

FUENTE FORMAL: LEY 223 DE 1995

NORMA DEMANDADA: ORDENANZA 158 DE 1997 (5 de febrero) ASAMBLEA DEL META - ARTICULO 51 No Anulado / ORDENANZA 158 DE 1997 (5 de febrero) ASAMBLEA DEL META - ARTICULO 53 No Anulado / ORDENANZA 158 DE 1997 (5 de febrero) ASAMBLEA DEL META - ARTICULO 69 No Anulado

NOTA DE RELATORIA: Sobre la tarifa del impuesto al consumo de licores se reiteran sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 2 de agosto de 2007, Exp. 15259, M.P. Ligia López Díaz y de 30 de septiembre de 2010, Exp. 16742, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES - Valor mínimo en los productos extranjeros. El artículo 69 de la Ordenanza 158 de 1997 de la Asamblea del Meta no viola el principio de trato nacional, pues se debe interpretar en el sentido de que el impuesto pagado respecto de un licor de la misma graduación, sea nacional o extranjero, debe ser igual / PRINCIPIO DE TRATO NACIONAL - Para su aplicación no se tienen en cuenta los tributos aduaneros, dado que se aplica respecto de la comparación de precios internos de los productos en cada país

El argumento de las demandantes consiste en que el límite contemplado en el artículo 69 de la Ordenanza acusada es violatorio del principio de “trato nacional” establecido por la OMC. Para efectos de resolver el cargo, la Sala se permite transcribir la norma acusada: **“ARTÍCULO 69.-VALOR MÍNIMO DEL IMPUESTO EN LOS PRODUCTOS EXTRANJEROS. En ningún caso el impuesto pagado por los productos extranjeros gravados con impuestos al consumo será inferior al promedio del impuesto que se cause por el consumo de productos de igual o similar clase, según el caso, producidos en Colombia”**. El argumento de las demandantes es que la norma permite que el impuesto pagado por los licores extranjeros sea mayor al pagado por los nacionales, pero no al contrario. Al respecto la Sala considera que la interpretación de la norma acusada no es la que le han dado las demandantes. De hecho, una interpretación sistemática de la misma debe llevar a la conclusión de que, en todo caso, el impuesto pagado respecto de un licor que tenga la misma graduación alcohólica, sea nacional o sea importado, debe ser igual. El artículo 69 debe interpretarse en armonía con el artículo 53, que es el que estableció las tarifas para cada rango de graduación. Y de esa interpretación sistemática se desprende, sin lugar a dudas, que en ambos casos el impuesto será el mismo. El artículo 69 no es más que una norma que busca garantizar que en ningún caso se privilegie tributariamente al producto importado sobre el nacional, lo cual no quiere decir que sí pueda ocurrir lo contrario. Por último, advierte la Sala, que el principio de trato nacional se aplica respecto de la comparación de los precios internos de los productos en cada país, razón por la cual los tributos aduaneros no se tienen en cuenta para efectos de su aplicación.

FUENTE FORMAL: LEY 223 DE 1995

NORMA DEMANDADA: ORDENANZA 158 DE 1997 (5 de febrero) ASAMBLEA DEL META - ARTICULO 51 No Anulado / ORDENANZA 158 DE 1997 (5 de febrero) ASAMBLEA DEL META - ARTICULO 53 No Anulado / ORDENANZA 158 DE 1997 (5 de febrero) ASAMBLEA DEL META - ARTICULO 69 No Anulado

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., once (11) de julio de dos mil trece (2013)

Radicación número: 50001-23-31-000-2001-20012-01(18999)

Actor: GUINNESS UDV COLOMBIA S. A. Y OTROS

Demandado: DEPARTAMENTO DEL META

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por las demandantes contra la sentencia del 26 de abril de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Meta dentro de la acción de nulidad contra los artículos 51, 53 y 69 de la Ordenanza 158 de 1997, expedida por la Asamblea Departamental del Meta. La sentencia apelada negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

La Asamblea Departamental del Meta, mediante la Ordenanza 158 del 5 de febrero de 1997, expidió el Estatuto de Rentas del Departamento.

El capítulo IV de dicha Ordenanza regula el impuesto al consumo de licores vinos, aperitivos y similares.

El texto de los artículos demandados es el siguiente:

“CAPITULO IV IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES

ARTÍCULO 51.-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 al 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 53.-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:

TARIFAS

<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>
<i>De más de 35 grados</i>	<i>40 X 100</i>

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.

PARÁGRAFO 1°. *En ningún caso el impuesto al conjunto (sic) sobre los licores nacionales superiores a treinta y cinco grados de contenido alcohólico será inferior al promedio del impuesto al consumo correspondiente del aguardiente de los aguardientes (sic) de las licoreras oficiales, según la certificación que para el efecto expida semestralmente el DANE.*

PARÁGRAFO 2°. *Para los productos sobre los cuales se ejerza monopolio la tarifa será el porcentaje estipulado para su contenido alcohólico más cuatro puntos porcentuales.*

ARTÍCULO 69.-VALOR MÍNIMO DEL IMPUESTO EN LOS PRODUCTOS EXTRANJEROS

En ningún caso el impuesto pagado por los productos extranjeros gravados con el impuesto al consumo será inferior al promedio del impuesto que se cause por el consumo de productos de igual o similar clase, según el caso, producidos en Colombia”.

DEMANDA

Las sociedades GUINNESS UDV COLOMBIA S. A., UNITED DISTILLERS & VINTNERS (FLORIDA) INC., y UNITED DISTILLERS & VINTNERS (ER) LIMITED, solicitaron la nulidad de los artículos 51, 53 y 69 de la Ordenanza 158 de 1997 expedida por la Asamblea Departamental del Meta.

El concepto de violación se desarrolló con los siguientes argumentos:

1. Violación de los numerales 1 y 2 del artículo III del Anexo 1A de la Ley 170 de 1994

Según las demandantes, la Ley 170 de 1994 incorporó el Acuerdo GATT de 1994. Dicho Acuerdo establece:

“(Artículo III del Anexo 1A):

1. Las partes contratantes reconocen que los impuestos y otras cargas interiores, así como las leyes, reglamentos y prescripciones que afecten a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución o el uso de productos en el mercado interior y las reglamentaciones cuantitativas interiores que prescriban la mezcla, la transformación o el uso de ciertos productos en cantidades o en proporciones determinadas, no deberían aplicarse a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional.

2. Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos, directa ni indirectamente, a impuestos interiores u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, impuestos u otras cargas interiores a los productos importados o nacionales, en forma contraria a los principios enunciados en el párrafo 1.

(...)

Párrafo 2

Un impuesto que se ajuste a las prescripciones de la primera frase del párrafo 2 no deberá ser considerado como incompatible con las disposiciones de la segunda frase sino en caso de que haya competencia entre, por una parte, el producto sujeto al impuesto, y, por otra parte, un producto directamente competidor o que puede sustituirlo directamente y que no esté sujeto a un impuesto similar”¹.

El Acuerdo GATT de 1994, en la parte que se acaba de transcribir, consagra el principio del trato nacional, que prohíbe la discriminación tributaria para los productos importados a Colombia.

En el caso bajo estudio, el trato dado a los licores extranjeros, según el régimen del impuesto al consumo del Departamento del Meta, es discriminatorio en tres aspectos:

- Hecho generador.
- Causación del impuesto.
- Tarifa.

¹ Numerales 1 y 2 del artículo III del Anexo 1^a y párrafo 2, anexo a dicho artículo III, del Acuerdo GATT de 1994.

En cuanto a la causación, porque mientras para los licores producidos en el país el impuesto se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta, para los extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que se introducen al país.

El trato desfavorable consiste en que para los productos extranjeros el tributo se debe liquidar y pagar antes de realizar cualquier operación de distribución, venta o permuta.

En cuanto a la tarifa, dijeron las demandantes que, aunque en principio podría concluirse que la tarifa del impuesto aplicable a los licores, aperitivos, vinos y similares, se encuentra determinada por el grado de alcohol, dicha técnica impositiva no resulta tan clara a la luz de las definiciones técnicas de los términos "licor", "vino" y "aperitivos" según el Decreto 365 de 1994.

De dichas definiciones se deduce que todas las bebidas alcohólicas que tengan 20 grados o más de alcohol, se denominan "licores". Dentro de estos, se clasifican como "aguardientes" el ron, el whisky, el tequila, el brandy, el vodka y la ginebra, todos ellos productos similares. La tarifa prevista en el artículo 53 favorece al aguardiente producido en el país, ya que los licores importados tienen un contenido alcohólico superior a 35 grados y pagan un 40% de impuesto, mientras que los aguardientes nacionales, pagan un 35%.

Las demandantes citaron consideraciones hechas por órganos de decisión de la Organización Mundial de Comercio, en diferentes casos de reclamaciones por trato desigual en la tributación, respecto de productos importados frente a productos nacionales.

Finalmente, dijeron las demandantes que el artículo 69 de la Ordenanza acusada también establece un trato discriminatorio pues de esa norma se deduce que los licores nacionales son objeto de impuestos menores que los correspondientes a los productos similares extranjeros, ya que la norma establece que los impuestos pagados por el producto de origen nacional no puede en ningún caso ser inferior al que se pague por el mismo producto de origen extranjero, pero no estableció la regla contraria.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El **Departamento del Meta** contestó la demanda² y se opuso a las pretensiones con los siguientes argumentos:

Las normas acusadas no dan un trato discriminatorio a los licores extranjeros. Respecto de la causación, dijo el demandado que en el momento en que el licor extranjero ingresa al territorio colombiano, ya ha sido objeto de varias negociaciones, como la venta para su distribución en el territorio nacional. En consecuencia, la situación es similar a la de los licores producidos en Colombia, ya que tanto el licor nacional como el extranjero, quedan sometidos a las vicisitudes del mercadeo, es decir, que se venda pronto, tarde, o que no se venda.

En cuanto a la tarifa, dijo que no pueden asimilarse dos licores como el aguardiente y el whisky, ya que no son productos sustituibles o competitivos.

Y en cuanto a la tarifa mínima del impuesto a que alude el artículo 69 de la Ordenanza acusada, dijo que esa norma solo contempla una forma de establecer el límite del impuesto, pero no establece discriminación alguna respecto de los licores de origen extranjero.

LA SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo del Meta**³ negó las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

Hizo un cuadro comparativo entre lo dispuesto por los artículos 51, 53 y 69 de la Ordenanza 158 de 1997 expedida por la Asamblea Departamental del Meta y los artículos 204, 205 y 206 de la Ley 223 de 1995, respectivamente, para concluir que los textos son idénticos. Es decir, que la Ordenanza no hizo más que reproducir el texto de la Ley.

Respecto del momento de causación del tributo, citó la sentencia 16527 del 3 de diciembre de 2009, según la cual el hecho concreto que permite verificar el momento en que surge la obligación de pago del impuesto no es el consumo en si

² Fls. 211 a 214 c.p.

³ Fls. 913 a 931 c.p.

mismo, sino la entrega del producto en planta o en fábrica, con miras al consumo. El hecho de que el nacimiento de la obligación se dé en el momento de la entrega del producto en planta o en fábrica, para el caso de los licores nacionales, y en el momento de la introducción al territorio nacional, para los licores extranjeros, no implica diferencia en desmedro de estos últimos, ya que en ambos casos la causación se da antes del consumo.

En cuanto a las tarifas contempladas en la Ordenanza acusada, dijo el *a quo* que las mismas fueron fijadas de acuerdo con el grado de alcohol, sin distinción de origen, nacional o extranjero. En consecuencia, no hay discriminación alguna.

RECURSO DE APELACIÓN

Las **demandantes** interpusieron recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, con fundamento en los siguientes argumentos:

Respecto del hecho generador, dijeron que el artículo 51 de la Ordenanza acusada viola los principios de legalidad y equidad consagrados en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política debido a que, en virtud del momento de la causación del impuesto, cuando se trata de licores extranjeros no se está gravando el consumo, sino la importación.

Es decir que, en virtud de la Ordenanza, la importación de licores extranjeros se convierte en una actividad gravada con tres tributos distintos: aranceles de importación, impuesto sobre las ventas e impuesto al consumo, lo que les exige un flujo de caja más gravoso y desconoce el hecho de que en muchas ocasiones el impuesto pagado no es recuperable.

La anterior carga, dicen las demandantes, no deben soportarla los productores nacionales.

Cuando se trata de licores nacionales, el consumo efectivo de los productos es del 100% y coinciden el hecho indicativo del consumo con la obligación de pagar el impuesto y la facturación del producto gravado. En cambio, cuando se trata de licores importados, el consumo efectivo de los productos es incierto, y la

causación y pago del tributo no coinciden ni con la facturación ni con el consumo de los licores.

En todos los demás aspectos, las apelantes reiteraron los argumentos expuestos en la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **departamento demandado** presentó alegatos de conclusión en los que expuso los siguientes argumentos:

Tal como lo señaló el Tribunal Administrativo del Meta, las disposiciones acusadas son del mismo tenor literal que la Ley 223 de 1995 lo que, de entrada, corrobora su legalidad.

Respecto de la causación del impuesto, citó la sentencia 17499 del 16 de septiembre de 2010, según la cual el impuesto no se da por el consumo en sí mismo.

Agregó que lo que en realidad expresaron las demandantes es una inconformidad con la Ley 223 de 1995, que es la que estableció el tributo, y no con la Ordenanza 158 de 1997 y que, en consecuencia, han debido acudir a la acción pertinente.

Las **demandantes** no presentaron alegatos de conclusión.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El agente del **Ministerio Público** solicitó que se nieguen las pretensiones.

Reiteró lo señalado por el *a quo* en el sentido de que los artículos de la Ordenanza, que fueron atacados en la demanda, son una reproducción literal de los artículos 204, 205 y 206 de la Ley 223 de 1995, razón por la cual no es de recibo pretender su declaratoria de ilegalidad.

Añadió que el artículo 213 de la citada Ley dispone que los importadores deben declarar y pagar el impuesto al consumo en el momento de la importación, conjuntamente con los impuestos y derechos nacionales que se causen en la misma. Por ende, la Ordenanza se encuentra ajustada a la ley.

En cuanto a la tarifa, citó la sentencia proferida dentro del expediente 14858, en la que se dijo que no había un trato diferencial para los licores importados, respecto de los nacionales, pues la tarifa era la misma y solo dependía de la graduación alcohólica.

Respecto de las decisiones de la OMC, dijo que las mismas se referían a casos en los que no existía coherencia o una base progresiva con el sistema lineal tributario, lo que no es predicable del caso colombiano. Además, dichas decisiones tienen carácter de meras recomendaciones.

Finalmente, respecto del límite de la tarifa a que alude el artículo 69 de la Ordenanza acusada, esa norma está acorde con lo dispuesto por el artículo 203 de la Ley 223 de 1995.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Provee la Sala sobre la legalidad de los artículos 51, 53 y 69 de la Ordenanza 158 de 1997, mediante la cual la Asamblea del Departamento del Meta adoptó el Estatuto de Rentas de dicho departamento.

En los términos del recurso de apelación, corresponde analizar si al adoptar el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, el Departamento del Meta violó los numerales 1 y 2 del artículo III del Anexo 1A de la Ley 170 de 1994, y los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, específicamente en cuanto a los principios de legalidad y de equidad en materia tributaria.

El cargo formulado en la demanda consiste, en esencia, en que la regulación del impuesto al consumo hecha en la Ordenanza 158 de 1997 es discriminatoria con los licores de origen extranjero, por dos aspectos: a) por el momento de la causación del impuesto, y b) por la tarifa que se debe aplicar a cada producto.

Causación del impuesto y hecho generador

Según las demandantes, el trato discriminatorio consiste en que para los licores producidos en Colombia el impuesto se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta, mientras que para los licores de origen extranjero, el impuesto se causa en el momento en que ingresan al país.

Esa diferencia constituye un trato desigual no justificado, dicen las demandantes, debido a que para el caso de los licores extranjeros el tributo debe liquidarse y pagarse con la sola entrada del producto, antes de realizarse cualquier operación de distribución, venta o permuta respecto de los mismos, mientras que para los productos nacionales el impuesto se causa cuando existe un acto de venta o disposición.

Al respecto, la Sala encuentra lo siguiente:

El artículo 202 de la Ley 223 de 1995, establece que en el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, el hecho generador está constituido por el consumo de dichos productos en el territorio de los departamentos.

Por su parte, el artículo 204 de la Ley 223 de 1995 establece:

“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”.

Como se puede apreciar, la Ley 223 determina como hecho gravado el del **consumo** de licores, y la **causación** la fija como el momento en que nace la obligación de pagar el tributo. En estricto sentido, lo que la Ley 223 de 1995 define como hecho gravado (el consumo), es en realidad lo que la doctrina ha denominado como objeto imponible o materia imponible. Es decir, aquella

manifestación económica, que es parte de la realidad y que el legislador toma para establecer el tributo y sus elementos.

El consumo no es el hecho gravado porque no es la circunstancia fáctica cuyo acaecimiento genera o da nacimiento a la obligación tributaria ya que, como lo dice el artículo 204 de la Ley 223 de 1995, el tributo nace en el momento en que el productor entrega el producto en fábrica o en planta, para los licores nacionales, o en el momento en que el licor entra al país, cuando se trata de licores extranjeros. Hasta ese momento el consumo no se ha producido y de hecho es posible que se produzca o no, lo que resulta irrelevante para efectos del nacimiento de la obligación fiscal. En consecuencia, lo que la ley denomina "causación" es en realidad la descripción del hecho generador. Es decir, la entrega del producto en fábrica o en planta por parte del productor, cuando se trata de licores nacionales, o la introducción al país, cuando se trata de licores extranjeros.

Hecha esta precisión, la Sala considera que no existe vulneración, ni del derecho a la igualdad, ni de los principios de legalidad y equidad en materia tributaria, por el hecho de que se hayan previsto, tanto en la Ley 223 de 1995, como en la Ordenanza 158 de 1997, hechos generadores del impuesto cuya descripción no es idéntica para los licores nacionales y para los licores de origen extranjero.

En primer lugar, debe decirse que se trata de una regulación que contempla dos hechos económicos que no son idénticos. En un caso se trata de licores producidos dentro del territorio nacional, mientras que en el segundo caso se trata de licores producidos en el extranjero y que luego son objeto de importación hacia Colombia.

De esa primera diferencia fáctica surge la necesidad de regular el hecho generador con un matiz diferente, pero que, como se verá más adelante, no genera una diferencia injustificada de trato. En efecto, mientras que en el caso del producto fabricado en el territorio nacional es posible determinar el momento en que el productor lo pone a disposición del mercado, por el hecho constatable de la entrega del mismo en fábrica o en planta, para los licores extranjeros esa introducción al mercado nacional se da en el momento en que el mismo ingresa al país.

Por obvias razones, no es posible replicar la situación del productor nacional con la del productor extranjero, ya que en el momento en que el productor de licores que se encuentra establecido en otro país, saca al mercado su producto de la fábrica o planta respectiva, aún no se encuentra, ni desde el punto de vista jurídico, ni desde el punto de vista económico, disponible para el mercado colombiano. En consecuencia, no puede aplicarse la misma solución ni preverse el hecho generador en idénticos términos cuando se trata de productos nacionales que cuando se trata de productos importados.

De todas maneras, lo cierto es que el hecho generador, tal como se encuentra descrito para las dos hipótesis, cumple con el objetivo de contemplar el nacimiento de la obligación tributaria en el mismo momento, visto desde la óptica de la realidad económica y comercial, esto es, en el instante en que el producto respectivo ingresa al mercado nacional para su comercialización.

La afirmación hecha en la demanda en el sentido de que los productos extranjeros deben liquidar y pagar el impuesto antes de realizar una operación de distribución, venta o permuta no alcanza a configurar motivo de nulidad, ya que, como ya se dijo, esa diferencia en cuanto a uno de los matices del hecho gravable, según se trate de productos importados o nacionales, aparte de que se encuentra plenamente justificada, no causa un efecto de discriminación en perjuicio de los productos extranjeros. De hecho, el mismo riesgo de que los productos importados terminen no vendiéndose, lo asume el productor que luego de sacar el producto de la fábrica y ponerlo en las redes de distribución, no logra comercializarlo.

Finalmente, debe decirse que el artículo 51 de la Ordenanza 158 de 1997 no hizo más que reproducir el texto de la Ley 223 de 1995. Por ende, no puede predicarse su ilegalidad. El argumento expuesto por las demandantes, relativo a la violación del principio de legalidad tributaria no guarda relación con los hechos en que se fundamenta. Dicho principio tiene que ver con la competencia del Congreso de la República para establecer los elementos esenciales de los tributos, y en el presente caso es claro que la Ley 223 de 1995 estableció dichos elementos.

También adujeron las demandantes que como el hecho generador del impuesto es el consumo de licores en la jurisdicción del Departamento del Meta, con la disposición acusada ocurriría que los licores extranjeros estarían causando el impuesto antes de su introducción a dicho departamento, mientras que los licores

nacionales sí lo causarían en la medida en que se hagan los despachos para venta o consumo en la jurisdicción del Departamento del Meta.

Al respecto la Sala reitera que el hecho generador no es, en estricto sentido, el consumo, sino su entrega en planta o fábrica (licores nacionales) o su ingreso al territorio nacional (licores extranjeros). Pero aún si se admitiera que el hecho generador es el consumo, ocurre que el impuesto al consumo de licores es un impuesto cuyas rentas pertenecen a los departamentos, pero cuyo hecho generador se puede producir en cualquier parte del territorio nacional.

De hecho, históricamente, el impuesto al consumo de licores fue en sus inicios un impuesto de carácter nacional y lo que cedió la Nación a los departamentos no fue el impuesto mismo sino sus rentas, es decir el producto del impuesto⁴. En todo caso, no existe obstáculo para que el impuesto se cause con anterioridad al momento en que los productos ingresen efectivamente al territorio del departamento respectivo, lo que ocurre de igual manera tanto para los productos nacionales como para los importados, ya que en ambos casos el impuesto se causa antes de que ese hecho ocurra.

Por último, la Sala reitera que no hay en las normas demandadas un trato discriminatorio respecto de los licores extranjeros que ingresen al territorio nacional para su comercialización y venta. Por ende, no se demostró que se hubiera desconocido el principio del trato nacional a que aluden los acuerdos de comercio aprobados por la Ley 170 de 1994.

Por todo lo anterior, no prospera el cargo.

Tarifa del impuesto

El cargo planteado en la demanda consiste en que, a pesar de que en apariencia las tarifas contempladas por la Ordenanza acusada son iguales para todos los licores, sean importados o nacionales, en la práctica sí se produce un trato discriminatorio, ya que los aguardientes nacionales están por debajo de los 35 grados de alcohol (tarifa del 35%), mientras que todos los licores importados están por encima de dicho grado (tarifa del 40%).

⁴ Así lo dispuso la Ley 8 de 1909, cuyo artículo 1 dispuso que serían “Rentas Departamentales” las correspondientes al impuesto de consumo de licores, que había sido creado con carácter nacional mediante el Decreto Legislativo 41 de 1905.

Al respecto, la Sala encuentra que las tarifas del impuesto fueron determinadas en la Ley 223 de 1995 y que lo único que hizo la Asamblea del Departamento del Meta fue repetir el texto de dicha norma. Por ende, el cuestionamiento se dirige, en realidad, contra la Ley.

Adicionalmente, ya la Sala se había pronunciado sobre el tema en un caso similar, en los siguientes términos:

“De otra parte, y como ya lo ha dicho la Sala⁵, ‘no es cierto que haya trato diferencial en las tarifas para los productos nacionales y los extranjeros, pues anulada la expresión «extranjeros» [en este caso del artículo 67 de la Ordenanza 31 de 1999], es claro que la ley así las fijó [las tarifas]. Las tarifas son progresivas de acuerdo al grado de alcohol, independientemente de la procedencia o tipo de producto’.

“Igualmente, ha concluido que ‘[e]l 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 [Ley 223 de 1995], la tarifa porcentual se fija de acuerdo al grado de contenido alcohólico del producto, sin hacer diferencia alguna entre licores nacionales y extranjeros, de donde igual 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’.

“En el asunto in examine ‘no se evidencia la aducida violación del principio de trato nacional, pues las disposiciones acusadas, en manera alguna, 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 alcohólica con un grado superior a 35 grados es un argumento circunstancial que no afecta la legalidad de la tarifa del 40%’.⁶

La Sala agrega que nada obsta para que en el país se produzcan licores con graduación superior al 35% en volumen, o a que se importen licores con menos de 35 grados de alcohol. Por ende, tal como se dijo en la sentencia citada, se trata de hechos puramente circunstanciales, que no se derivan ni de la norma legal, ni de la Ordenanza acusada.

Valor mínimo del impuesto

⁵ Sentencia del 2 de agosto de 2007, exp. 15259, CP. Ligia López Díaz.

⁶ Sentencia del 30 de septiembre de 2010, expediente 16742, Consejero Ponente: Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

El argumento de las demandantes consiste en que el límite contemplado en el artículo 69 de la Ordenanza acusada es violatorio del principio de “trato nacional” establecido por la OMC.

Para efectos de resolver el cargo, la Sala se permite transcribir la norma acusada:

“ARTÍCULO 69.-VALOR MÍNIMO DEL IMPUESTO EN LOS PRODUCTOS EXTRANJEROS

En ningún caso el impuesto pagado por los productos extranjeros gravados con impuestos al consumo será inferior al promedio del impuesto que se cause por el consumo de productos de igual o similar clase, según el caso, producidos en Colombia”.

El argumento de las demandantes es que la norma permite que el impuesto pagado por los licores extranjeros sea mayor al pagado por los nacionales, pero no al contrario.

Al respecto la Sala considera que la interpretación de la norma acusada no es la que le han dado las demandantes. De hecho, una interpretación sistemática de la misma debe llevar a la conclusión de que, en todo caso, el impuesto pagado respecto de un licor que tenga la misma graduación alcohólica, sea nacional o sea importado, debe ser igual.

El artículo 69 debe interpretarse en armonía con el artículo 53, que es el que estableció las tarifas para cada rango de graduación. Y de esa interpretación sistemática se desprende, sin lugar a dudas, que en ambos casos el impuesto será el mismo. El artículo 69 no es más que una norma que busca garantizar que en ningún caso se privilegie tributariamente al producto importado sobre el nacional, lo cual no quiere decir que sí pueda ocurrir lo contrario.

Por último, advierte la Sala, que el principio de trato nacional se aplica respecto de la comparación de los precios internos de los productos en cada país, razón por la cual los tributos aduaneros no se tienen en cuenta para efectos de su aplicación.

Asimismo, el impuesto sobre las ventas es un gravamen que se genera por la venta de todos los productos a él sometidos, sin que ello signifique que los licores importados soporten un tributo adicional.

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

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen.
Cúmplase.

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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA