

ASAMBLEAS DEPARTAMENTALES – Pueden constituir monopolio sobre los licores destilados o pueden gravar dicha actividad / LICORES DESTILADOS – Sin importar si son nacionales o extranjeros pueden ser gravados o pueden constituir un monopolio

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 impuesto al consumo o para constituir monopolio rentístico. Se insiste que lo que no pueden hacer los departamentos, respecto de las actividades en mención, 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 no establece trato diferencial alguno; es decir, su aplicabilidad recae tanto para licores destilados de origen nacional como de origen extranjero.

NORMA DEMANDADA: ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 153 NO ANULADO / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 155 NO ANULADO / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 157 NO ANULADO / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 63 ANULADO PARCIALMENTE / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 64 ANULADO PARCIALMENTE / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 65 NO ANULADO / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 66 NO ANULADO / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 67 ANULADO PARCIALMENTE

MONOPOLIOS DE LICORES – Debe establecerse como arbitrio rentístico y con una finalidad de interés público o social / RENTAS PROVENIENTES DE LA EXPLOTACION DEL MONOPOLIO DE LICORES – Destinación / IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES – Hecho generador. Sujetos pasivos. Solidaridad. Base gravable / CAUSACION DEL IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES – Nacionales / CAUSACION DEL IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES – Extranjeros / PRECIO DE VENTA AL DETALLISTA – Base gravable del impuesto al consumo de licores nacionales y extranjeros. Graduación alcoholimétrica

En el caso del monopolio, el artículo 336 de la Constitución Política señala que ningún monopolio podrá establecerse sino como arbitrio rentístico y con una finalidad de interés público o social, cuya organización, administración, control y explotación estará sometido a un régimen propio fijado por la ley. Por su parte, el artículo 362 de la Carta 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 1986 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. 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. Conforme con 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. 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. 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”. El artículo 189 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 al literal a) del artículo 210, 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%”. 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.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 336 / CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 362 / DECRETO 1222 DE 1986 – ARTICULO 123

NORMA DEMANDADA: ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 153 NO ANULADO / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 155 NO ANULADO / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 157 NO ANULADO / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 63 ANULADO PARCIALMENTE / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 64 ANULADO PARCIALMENTE / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 65 NO ANULADO / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 66 NO ANULADO / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 67 ANULADO PARCIALMENTE

CODIFICACION DE NORMAS QUE REGULAN MONOPOLIOS – No impide que se incorporen normas relacionadas con el impuesto al consumo de licores destilados / MONOPOLIO – Su establecimiento excluye el impuesto al consumo de los licores nacionales o extranjeros / IMPUESTO AL CONSUMO LA PRODUCCION, INTRODUCCION Y VENTA DE LICORES DESTILADOS - Sólo se hará en casos en que no convenga constituir el monopolio de dichas actividades en el Departamento

La Sala ha señalado que el simple hecho de codificar normas que, de manera general, regulan el monopolio de licores destilados, nacionales o extranjeros, no impide la facultad que tienen de incorporar dentro del Estatuto de Rentas de su jurisdicción, normas relacionadas con el impuesto al consumo de licores destilados. Lo anterior tiene razón de ser en el hecho de que si en determinado momento, por razones de conveniencia y de interés público, la Asamblea no opta por establecer el monopolio en su jurisdicción, necesariamente, “para poder imponer el impuesto al consumo, requerirá de la existencia de los parámetros legales para hacerlo. Pero si no hizo uso de tal facultad, y escogió ejercer el monopolio sobre licores de producción nacional y lo desarrolla, este hecho no tornaría ilegal la disposición, pues en este evento no podría gravarlo con impuesto al consumo, sino que tendría derecho a la participación fijada en los convenios previamente celebrados.” Por tanto, una cosa es la regulación del monopolio y del impuesto al consumo sobre licores de producción nacional y/o extranjera, y otra distinta es la materialización de dichas posibilidades; ya que optar por el monopolio implica no sólo la posibilidad de incorporar las normas que lo regulan, sino también la de ejercer actos que demuestren su ejercicio. En el caso in examine, la Asamblea Departamental del Cesar podía regular dentro del estatuto de rentas del Departamento las opciones que contempla el artículo 121 del Decreto 1222, toda vez que lo que la norma torna excluyente es el hecho de que el Departamento ejerza el monopolio de la producción, introducción y venta de licores destilados nacionales y/o extranjeros en su jurisdicción y, al tiempo, efectúe el cobro del impuesto al consumo sobre los mismos productos. Sin embargo, se reitera que la posibilidad de gravar con el impuesto al consumo la producción, introducción y venta de licores destilados, sólo se hará en casos en que no convenga constituir el monopolio de dichas actividades en el Departamento, caso en el cual será necesario aplicar la regulación que para el efecto consagra la Ordenanza 31 de 1999 -Estatuto de Rentas del Departamento del Cesar-.

NORMA DEMANDADA: ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 153 NO ANULADO / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 155 NO ANULADO / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 157 NO ANULADO / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 63 ANULADO PARCIALMENTE / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 64 ANULADO PARCIALMENTE / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 65 NO ANULADO / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 66 NO ANULADO / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 67 ANULADO PARCIALMENTE

HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES – La ley no estableció distinción entre el origen de los licores para gravarlos / ASAMBLEA DEL CESAR – No tenía competencia para distinguir en el hecho generador al consumo de licores su origen / IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES – Se causa con la entrega del producto en fábrica o en planta con miras hacia el consumo

Como se dijo anteriormente, el artículo 202 de la Ley 223 de 1995 estableció como hecho generador del impuesto el consumo de licores, vinos, aperitivos y similares en la jurisdicción de los departamentos. Conforme a la doctrina judicial de esta Sección, se ha considerado que el Legislador no estableció distinción alguna

sobre el origen de los licores sobre los cuales recae el consumo; razón por la que debe entenderse que la norma se refiere tanto a licores nacionales como a extranjeros. El artículo 63 de la Ordenanza 31 de 1999 de la Asamblea Departamental del Cesar, si bien se asemeja a la redacción del artículo 202 de la Ley 223 de 1995, lo cierto es que al introducir la expresión “licores extranjeros” cambia el sentido de la disposición, pues mientras que el legislador establece que el hecho generador está constituido por el consumo de licores, sin distinguir su origen, sea nacional o extranjero, la ordenanza desconoce el mandato legal y excluye del gravamen a los licores de producción interna. El anterior tratamiento discriminatorio, aducido por la demandante, desconoce lo dispuesto por la Ley 223 de 1995, norma superior, razón suficiente para declarar la nulidad de la expresión “extranjeros” del artículo 63 acusado. Con respecto a la causación del impuesto, en el caso del consumo de licores extranjeros, de la comparación del artículo 64 de la ordenanza acusada y el artículo 204 de la Ley 223 de 1995, la Sala evidencia que el texto del inciso segundo del artículo 64, relacionado con los licores extranjeros, es idéntico al de la Ley. Para la Sala, es claro que el legislador quiso establecer como objeto del impuesto “el consumo” de licores, vinos, aperitivos y similares, pero el hecho concreto que permite verificar 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 hacia el consumo. Para el caso de los productos extranjeros, el hecho de donde surge la obligación tributaria (causación) es la introducción al territorio nacional de los productos. En uno y otro caso, esos hechos se concretan antes de que efectivamente se “consuman los productos”, lo que de ninguna manera deviene ilegal ni arbitrario. Así lo ha considerado la Sala en reiteradas oportunidades, en las que, además, ha concluido que “tanto en el caso de licores nacionales como extranjeros la causación se da con miras a ser enajenados y consumidos, no en el momento del consumo efectivo, de donde no se presenta diferencia alguna en desmedro de los licores extranjeros.” La misma suerte corren los artículos 65 y 66 de la Ordenanza 31 de 1999, toda vez que, en cuanto a los sujetos pasivos del impuesto y la base gravable que lo conforman, se ajustan a lo dispuesto en los artículos 203 y 205 de la Ley 223 de 1995. De la confrontación efectuada entre los artículos de la ley y la ordenanza, se concluye que los últimos se ajustan a la ley, razón suficiente para no declarar su nulidad.

NORMA DEMANDADA: ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 153 NO ANULADO / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 155 NO ANULADO / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 157 NO ANULADO / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 63 ANULADO PARCIALMENTE / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 64 ANULADO PARCIALMENTE / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 65 NO ANULADO / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 66 NO ANULADO / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 67 ANULADO PARCIALMENTE

TARIFA DEL IMPUESTO AL CONSUMO – Están incluidos los licores extranjeros y nacionales / PRINCIPIO DE TRATO NACIONAL – No se vulnerado que el impuesto al consumo tiene en cuenta el grado de alcohol y no el origen del licor

En relación con la tarifa del impuesto, el artículo 67 de la ordenanza demandada utiliza nuevamente la expresión “extranjeros”, al referirse a “Las tarifas del impuesto al consumo de licores extranjeros, vinos, aperitivos y similares”; expresión que, como se concluyó anteriormente, configura un trato diferencial no establecido por la Ley 223 de 1995. Dado que, de conformidad con la Ley 223 de 1995, el impuesto grava el impuesto al consumo de licores, tanto nacionales como extranjeros, la Sala declarará la nulidad de la palabra “extranjeros” contenida en el artículo 67 de la Ordenanza 31 de 1999, porque excluye del gravamen a los licores nacionales. 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%.”

NORMA DEMANDADA: ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 153 NO ANULADO / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 155 NO ANULADO / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 157 NO ANULADO / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 63 ANULADO PARCIALMENTE / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 64 ANULADO PARCIALMENTE / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 65 NO ANULADO / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 66 NO ANULADO / ORDENANZA 31 DE 1999 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL CESAR – ARTICULO 67 ANULADO PARCIALMENTE

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D.C., treinta (30) de septiembre de dos mil diez (2010).

Radicación número: 20001-23-31-000-2002-00028-01(16742)

Actor: GUINNESS UDV COLOMBIA S.A.,

Demandado: DEPARTAMENTO DEL CESAR

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la sociedad GUINNESS UDV COLOMBIA S.A., a través de apoderado judicial, contra la sentencia del 5 de julio de 2007, proferida por el Tribunal Contencioso Administrativo del Cesar, que dispuso lo siguiente:

“PRIMERO: Declarar la Nulidad parcial del artículo 64 y del Artículo 91 de la Ordenanza No 031 de 1999, expedida por la Asamblea Departamental del Cesar. Los apartes cuya nulidad se declara son los siguientes:

ARTÍCULO 64.- CAUSACIÓN...

En el caso de los productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos, se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país.

Artículo 91.- 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 (Se subraya los apartes demandados)

SEGUNDO: Denegar las demás pretensiones de la demanda.

TERCERO: No se condena en costas.

(...)”

ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

La sociedad GUINNESS UDV COLOMBIA S.A., a través de apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“Que se declaren nulos los apartes subrayados de los artículos 153, 155, 157 y los artículos 63, 64, 65, 66 y 67 de la Ordenanza 31 de 1999 expedida por la Asamblea Departamental del Cesar por violación directa por falta de aplicación del artículo 121 del Decreto 1222 de 1986.

Pretensión subsidiaria: En subsidio de la pretensión principal, si el Honorable Tribunal encuentra que los apartes subrayados de los artículos 153, 155, 157 y los artículos 63, 64, 65, 66 y 67 de la Ordenanza 31 de 1999 no son violatorios del artículo 121 del Decreto 1222 de 1986, solicito que se declare la nulidad de los apartes subrayados que más adelante se

señalan, de los artículo 63, 64 y 91 de la Ordenanza 31 de 1999 expedida por el (sic) Asamblea del Cesar, mediante la cual se expide el Estatuto de Rentas del Departamento del Cesar por violación directa por falta de aplicación de los numerales 1 y 2 del artículo III del anexo 1 A de la Ley 170 de 1994 y del artículo 202 de la Ley 223 de 1995.”

Para el efecto, invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 4º, 287y 300, numeral 4º de la Constitución Política;
- Anexo 1 A, Parte segunda, Artículo III de la Ley 170 de 1994;
- Artículo 121 del Decreto 1222 de 1986, Código de Régimen Departamental y,
- Artículo 202 de la Ley 223 de 1995.

Los cargos de de violación que invocó son los siguientes:

1- Violación directa del artículo 121 del Decreto 1222 de 1986, por los apartes subrayados de los artículos 153, 155, 157 y por los artículos 63, 64, 65, 66 y 67 de la Ordenanza 31 de 1999

Indicó que el artículo 121 del Decreto 1222 de 1986 consagró un monopolio, como arbitrio rentístico, sobre la producción, introducción y venta de licores destilados a favor de los Departamentos, sin distinguir entre nacionales y extranjeros.

Así mismo, dijo que por ser el objeto de este monopolio el arbitrio rentístico, la norma concedió a los Departamentos, por conducto de sus respectivas Asambleas, dos posibilidades excluyentes: i) ejercer el monopolio sobre la producción, introducción y venta de licores destilados, de acuerdo con los artículos 121 y siguientes del decreto y, ii) gravar dichas actividades de producción, introducción y venta de licores destilados, si el monopolio no conviene, conforme a lo dispuesto por el decreto.

Inicialmente, agregó, la Asamblea departamental deberá establecer si el monopolio es o no conveniente a sus intereses, y en caso de que no lo sea, podrá proceder a gravar con el impuesto al consumo las actividades enunciadas en el artículo 121 ibídem.

Manifestó que la Asamblea Departamental del Cesar no podía, a través de las disposiciones acusadas, optar por el monopolio en relación con los licores destilados nacionales y gravar con el impuesto al consumo los licores destilados extranjeros, toda vez que el Decreto 1222 de 1986 no señala la posibilidad de ejercer sobre unos el monopolio y sobre otros imponer el impuesto al consumo.

2- Violación directa por falta de aplicación de los numerales 1 y 2 del artículo iii del Anexo 1 A de la Ley 170 de 1994 y del artículo 202 de la Ley 223 de 1995

Precisó que el texto de los numerales 1 y 2 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, razón por la que las ordenanzas expedidas por las Asambleas departamentales deben acatarla, conforme a los artículos 287 y 300, ordinal 4º de la Constitución Política.

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

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.

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

Los artículos demandados establecen una diferencia en cuanto al hecho generador, contraria al artículo 202 de la Ley 223 de 1995 y al principio de trato nacional en materia tributaria, toda vez que aplican el impuesto al consumo sólo a los licores extranjeros y no a los nacionales; distinción que ocasiona que el impuesto se cause para unos productos y no para otros similares.

La ordenanza acusada establece una discriminación en cuanto al momento de causación del impuesto al consumo de licores nacionales y extranjeros; ya que 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.

La evidente discriminación se evidencia, porque para los licores extranjeros el impuesto se causa con la introducción al Departamento del Cesar, mientras que en el caso de los licores nacionales, se causa en el momento de venta o disposición del producto, el cual coexiste con el momento de facturación del mismo. De acuerdo con esto, puede suceder entonces que para los licores importados el impuesto sea exigible, aunque el producto finalmente no se venda.

Los licores nacionales y los licores extranjeros, siendo productos similares, están sujetos a cargas internas diferentes, que se causan en momentos diferentes. 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. Dentro del grupo de “licores” se encuentran en forma específica aquellos que se clasifican como “aguardientes”, dentro de los cuales se incluye el aguardiente, el ron, el tequila, el whisky, el brandy, el vodka y la ginebra.

En consecuencia, todos los “aguardientes” son productos similares para efectos de la aplicación del principio de trato nacional a que se ha venido aludiendo.

Los artículos demandados establecieron una causación diferente para los productos nacionales y extranjeros, sin consideración a la similitud de los productos. La Ordenanza 31 establece una clara discriminación para 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 la norma acusada está conforme al artículo 204 de la Ley 223 de 1995, porque las ordenanzas departamentales deben someterse a la totalidad de la legislación colombiana.

Finalmente, dijo que, tratándose del impuesto a cargo, el artículo 91 de la ordenanza acusada establece que en ningún caso el impuesto pagado por los productos importados puede ser menor que el impuesto que se cause por el consumo de productos de igual o similar clase, según el caso, producidos en Colombia; previsión que se ajusta a todo lo expuesto anteriormente en relación con el trato diferencial y discriminado.

Dijo que los licores nacionales son objeto de impuestos menores que los que le corresponden a productos similares extranjeros, situación que no consulta el alcance del artículo 91 de la ordenanza.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El **DEPARTAMENTO DEL CESAR**, a través de apoderado judicial, contestó la demanda y se opuso a las pretensiones del accionante.

Dijo que el actor no señaló las causas o razones por las que consideró violadas las disposiciones legales y constitucionales invocadas en la demanda, lo cual impide un análisis de fondo sobre los cargos.

Sostuvo que no existe sustento jurídico para concluir que las disposiciones acusadas establecen un tratamiento discriminatorio entre las cargas internas aplicables a los licores de producción nacional y a los extranjeros importados.

En relación con el monopolio, indicó que no existen argumentos jurídicos sólidos que justifiquen lo dicho por el demandante, pues su cargo se fundamenta en una interpretación errada del artículo 121 del Decreto 1222 de 1986.

Manifestó que los numerales 1 y 2 del artículo 3 del Anexo 1 A de la Ley 170 de 1994 y del artículo 202 de la Ley 223 de 1995, se refieren *“al paralelo entre los productos importados con los nacionales similares, no siendo el caso el de los aguardientes con los wiskies relacionados en los hechos de la demanda, de lo que se colige la inaplicabilidad de las normas anteriores.”*

Añadió que la similitud que adujo el actor en relación con los “licores”, no tiene relación directa con la situación planteada y mucho menos se ve reflejada a la luz de las definiciones técnicas de los términos, como lo afirmó el demandante.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Cesar declaró la nulidad parcial del artículo 64 y del artículo 91 de la Ordenanza 31 de 1999 y negó las demás pretensiones.

Consideró que la pretensión encaminada a obligar a la administración departamental a escoger una de las opciones consagradas en el artículo 121 del Decreto 1222 de 1986, no deja de ser una interpretación subjetiva del demandante, que carece de soporte jurídico o fáctico válido para su prosperidad.

Se evidencia que el criterio del actor está orientado exclusivamente a la defensa de sus intereses, más no porque consulte beneficio público o social alguno.

Evidenció el trato diferencial invocado por el actor *“respecto a la exigencia del tributo para los licores extranjeros, antes de cualquier operación comercial, puesto que, en efecto, para los licores nacionales el impuesto se causa desde que entrega en fábrica o en la planta en su distribución.”* Por tal razón, declaró la nulidad parcial del artículo 64 de la ordenanza.

Concluyó que las expresiones *“de igual o similar clase”* y *“producidos en Colombia”*, contenidas en el artículo 91 de la ordenanza, violan los principios comerciales pactados por la OMC y contravienen el numeral 2º del artículo III de la Ley 170 de 1994, Anexo 1 A. Por tanto, anuló los apartes referidos.

Con respecto a los artículos 65, 66 y 67 demandados, consideró que el actor no indicó los apartes sobre los que pretendía su nulidad, razón por la que no se pronunció frente a ellos.

Indicó que *“en cuanto al artículo 91, se considera que en estos cargos no le asiste razón al actor, por cuanto basa su argumentación en un artificio para convencer, más por sofisma distractor que por fundamento válido, al recurrir a definiciones técnicas, incluida la mención que “...todos los “licores”, y particularmente todos los “aguardientes”, hacen parte de la misma clasificación de productos para efectos de registros sanitarios...”,”*

Añadió que *“la reglamentación en ningún momento es específica y al fijarse el grado alcoholímetro se están dando las pautas de carácter general aplicables para todo licor o bebida alcohólica que encaje dentro de tales parámetros y así, bien puede la sociedad importadora traer al país licores con grado inferior de alcohol y quedar de inmediato beneficiado por las menores tarifas, pues lo que es igual no es venta reza, refrán popular.(sic)”*

Concluyó que la ordenanza no dice nada nuevo ni diferente a lo que reza el artículo 206 de la Ley 223 de 1995.

No condenó en costas.

APELACIÓN

El apoderado de la sociedad demandante interpuso recurso de apelación en contra de la sentencia del Tribunal. Solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia, en cuanto se abstuvo de declarar la nulidad parcial de los artículos 153, 155 y 157, y total de los artículos 63, 64, 65, 66 y 67 de la Ordenanza 31 de 1999; y que se confirme la nulidad de los artículos 64 y 91 declarada por el a quo.

Para sustentar el recurso, la sociedad actora reiteró los argumentos esgrimidos en la demanda. Indicó, además, que su demanda no se basó en interpretaciones subjetivas del artículo 121 del Decreto 1222 de 1986, sino en la claridad del mismo texto legal. Dijo que dicho artículo incorporó la conjunción disyuntiva “o” que, según la Real Academia Española *“denota diferencia, separación o alternativa”*.

Agregó que la ley señala una alternativa para los departamentos de gravar con el impuesto al consumo las industrias o actividades señaladas en el artículo 121 ibídem, en caso de que el monopolio no convenga.

Indicó que la ordenanza acusada no podía establecer el monopolio sólo a los licores nacionales o sólo a los extranjeros, toda vez que la Ley no contempla tal posibilidad.

Advirtió que el a quo incurrió en un error de interpretación de la demanda al abstenerse de pronunciarse sobre la petición de nulidad de los artículos 65, 66 y 67 de la Ordenanza 31, toda vez que sobre ellos se pide es la nulidad integral y no parcial como erradamente lo entendió el tribunal.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda.

La **demandada** no presentó alegatos de conclusión.

El **Ministerio Público** rindió concepto, en el que precisó lo siguiente:

Considera acertada la afirmación de la demandante, con respecto a que las asambleas departamentales pueden optar por el establecimiento del monopolio de licores en sus jurisdicciones o, en su defecto, la implantación del impuesto al consumo de licores, en caso de que el monopolio no convenga a los intereses del departamento.

Dijo que si bien es cierto el artículo 121 del Decreto 1222 no distingue sobre si se trata de licores nacionales o extranjeros, tampoco prohíbe que se graven esas industrias o actividades, cuando quiera que el monopolio no convenga a los intereses del departamento.

Consideró acertada la conclusión del apelante, en el sentido de que los departamentos, a través de las asambleas, pueden optar por establecer y regular el monopolio de licores, o establecer el impuesto al consumo; opciones que son excluyentes entre sí respecto de un mismo producto. Esta situación, dijo, no implica que no puedan coexistir productos que se encuentren sometidos al arbitrio rentístico que impone el monopolio, y otros gravados con el impuesto al consumo.

Invocó apartes de la sentencia proferida por la Sección Cuarta de esta Corporación el día 12 de junio de 2008, expediente 16071, CP. María Inés Ortiz Barbosa, para colegir que el impuesto al consumo establecido en la Ley 223 de 1995 recae sobre todas las bebidas con contenido alcoholimétrico, incluidas las destiladas de origen nacional o extranjero, con excepción de las que se encuentren sometidas al monopolio de licores. Es así que, agregó, las asambleas departamentales pueden gravar con el impuesto al consumo los licores destilados extranjeros, como en efecto lo hizo el Departamento del Cesar en el acto acusado, en virtud de lo dispuesto en los artículos 202, 204, 205 y 206 de la Ley 223 de 1995.

Para fortalecer el anterior argumento, transcribió apartes de la sentencia proferida por la Sección Primera de esta Corporación el 22 de diciembre de 2002, Exp. 1998-3065, CP. Olga Inés Navarrete Barrero.

En relación con el segundo cargo de violación, indicó que el actor debió demostrar a través de un método objetivo de comparación, el acaecimiento del supuesto trato discriminatorio alegado.

Por último, precisó que la facultad de la Asamblea del Cesar, de gravar con el impuesto al consumo a los licores destilados extranjeros, se encuentra consagrada en el artículo 121 del Decreto 1222 de 1986, la cual deviene de la Ley 14 de 1983. Por tanto, se encuentra amparada de la presunción de legalidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De acuerdo con el recurso de apelación interpuesto por la sociedad GUINNESS UDV COLOMBIA S.A., a través de apoderado judicial, a la Sala le corresponde definir la solicitud de nulidad parcial, en los apartes subrayados, de los artículos 153, 155 y 157, y total de los artículos 63, 64, 65, 66 y 67 de la Ordenanza 31 de 1999, expedida por la Asamblea Departamental del Cesar, *“Por la cual se expide el Estatuto de Rentas del Departamento del Cesar”*, y cuyo texto es el siguiente:

Los artículos cuya nulidad solicitó se transcriben a continuación:

- Nulidad de los apartes subrayados de los siguientes artículos:

*“**Artículo 153.- Monopolio.** La producción, introducción y venta de licores destilados nacionales constituyen monopolio del Departamento del Cesar como arbitrio rentístico, en los términos del Artículo 336 de la Constitución Política. Las rentas obtenidas en el ejercicio del monopolio de licores, estarán destinadas preferentemente a los servicios de salud y educación.”*

*“**Artículo 155.- Contratos de Intercambio y Convenios.-** En desarrollo del monopolio sobre la producción, introducción y venta de licores destilados nacionales, el Departamento del Cesar puede celebrar contratos de intercambio con personas de derecho público o de derecho privado y todo tipo de convenios que, dentro de las normas de contratación vigentes, permita agilizar el comercio de estos productos.*

Para la producción, introducción y venta de licores destilados nacionales en el Departamento del Cesar, es necesario obtener previamente su permiso que solo se otorgará, una vez se celebren convenios económicos con los Departamentos, o las firmas productora o introductoras, en los cuales se establezca la participación porcentual del Departamento en el precio de venta del producto sin sujeción a los límite tarifarios establecidos en la Ley 223 de 1995. (Artículo 121 y 122 Decreto 1222 de 1996)

***PARÁGRAFO 1:** El Gobierno Departamental, mediante Decreto, establecerá la base gravable y la participación porcentual del Departamento para efectos del monopolio sobre los licores destilados nacionales.*

***PARÁGRAFO 2:** El valor correspondiente a la participación deberá ser consignado en la Tesorería Departamental en los términos y condiciones estipulados en el respectivo contrato.”*

*“**Artículo 157.- Obligaciones.** Los responsables del pago de la participación porcentual, por concepto de monopolio de licores destilados nacionales, deben cumplir con las obligaciones establecidas para los responsables del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y*

similares, declarar y pagar la participación porcentual en el mismo periodo gravable, oportunidad y condiciones, señalados por estos. “

- Nulidad total de los siguientes artículos:

“Artículo 63. Hecho generador. *Está constituido por el consumo de licores extranjeros, vinos aperitivos y similares nacionales y/o extranjeros en la jurisdicción del Departamento del Cesar.”*

“Artículo 64.- 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, para publicidad o 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 del Cesar, 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.”

“Artículo 65.- Sujetos pasivos.- *Son sujetos pasivos o responsables del impuesto los productores, 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.”*

“Artículo 66.- Base gravable.- *Para los productos nacionales y extranjeros de graduación alcoholimétrica de 2.5 grados a 20 grados y extranjeros de más de 35 grados, 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 esté 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 treinta por ciento (30%):*

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

“Artículo 67.- Tarifa: Las tarifas del impuesto al consumo de licores extranjeros, vinos, aperitivos y similares nacionales y/o extranjeros, fijadas de acuerdo con el grado de contenido alcohólico, son las siguientes:

De 2.5 grados hasta 15 grados	20%
De más de 15 grados hasta 20 grados	25%
De más de 20% (sic) hasta 35 grados	35%
De más de 35 grados	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 del Departamento. Dicho Ministerio podrá delegar esta competencia en entidades públicas especializadas o podrá solicitar la obtención de peritazgo técnico de particulares.”

ASUNTO OBJETO DE EXÁMEN

El artículo 21 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 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 al artículo 121, 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 impuesto al consumo o para constituir monopolio rentístico. Se insiste que lo que no pueden hacer los departamentos, respecto de las actividades en mención, 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 no establece trato diferencial alguno; es decir, su aplicabilidad recae tanto para licores destilados de origen nacional como de origen extranjero.

En el caso del monopolio, el artículo 336 de la Constitución Política señala que ningún monopolio podrá establecerse sino como arbitrio rentístico y con una finalidad de interés público o social, cuya organización, administración, control y explotación estará sometido a un régimen propio fijado por la ley.

Por su parte, el artículo 362 de la Carta 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 1986 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 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.

Conforme con 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.

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.

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”*.

El artículo 189 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 al literal a) del artículo 210, 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%”*

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.

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

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

Hechas las anteriores precisiones, la Sala pasa a resolver los cargos propuestos por la sociedad actora.

1- Violación directa del artículo 121 del Decreto 1222 de 1986, por los apartes subrayados de los artículos 153, 155, 157 y por los artículos 63, 64, 65, 66 y 67 de la Ordenanza 31 de 1999

La sociedad demandante consideró que el artículo 121 del Decreto 1222 no distingue los licores nacionales de los extranjeros, para plantear la posibilidad de que sobre unos se ejerza el monopolio, y sobre otros se imponga el impuesto al consumo. Como la ley no establece esta posibilidad, agregó, la Asamblea del Departamento del Cesar no podía establecer en los artículos 153, 155 y 157 de la Ordenanza 31 de 1999 el monopolio rentístico de los licores destilados nacionales.

Adicionalmente, adujo que cuando el Departamento optó por ejercer el monopolio sobre licores destilados extranjeros, la facultad para gravar esta industria con el impuesto al consumo desapareció, pues dicha facultad es excluyente, conforme al artículo 121 ibídem.

En primer lugar, cabe resaltar que esta Sala ha señalado que el simple hecho de codificar normas que, de manera general, regulan el monopolio de licores destilados, nacionales o extranjeros, no impide la facultad que tienen de incorporar dentro del Estatuto de Rentas de su jurisdicción, normas relacionadas con el impuesto al consumo de licores destilados.

Lo anterior tiene razón de ser en el hecho de que si en determinado momento, por razones de conveniencia y de interés público, la Asamblea no opta por establecer el monopolio en su jurisdicción, necesariamente, *“para poder imponer el impuesto al consumo, requerirá de la existencia de los parámetros legales para hacerlo. Pero si no hizo uso de tal facultad, y escogió ejercer el monopolio sobre licores de producción nacional y lo desarrolla, este hecho no tornaría ilegal la disposición, pues en este evento no podría gravarlo con impuesto al consumo, sino que tendría derecho a la participación fijada en los convenios previamente celebrados.”*¹

Por tanto, una cosa es la regulación del monopolio y del impuesto al consumo sobre licores de producción nacional y/o extranjera, y otra distinta es la materialización de dichas posibilidades; ya que optar por el monopolio implica no sólo la posibilidad de incorporar las normas que lo regulan, sino también la de ejercer actos que demuestren su ejercicio.

¹ Sentencias del 24 de junio de 2010, exp. 14858 y del 16 de septiembre de 2010, exp. 17499, CP. MARTHA Teresa Briceño de Valencia.

En el caso in examine, la Asamblea Departamental del Cesar podía regular dentro del estatuto de rentas del Departamento las opciones que contempla el artículo 121 del Decreto 1222, toda vez que lo que la norma torna excluyente es el hecho de que el Departamento ejerza el monopolio de la producción, introducción y venta de licores destilados nacionales y/o extranjeros en su jurisdicción y, al tiempo, efectúe el cobro del impuesto al consumo sobre los mismos productos.

Sin embargo, se reitera que la posibilidad de gravar con el impuesto al consumo la producción, introducción y venta de licores destilados, sólo se hará en casos en que no convenga constituir el monopolio de dichas actividades en el Departamento, caso en el cual será necesario aplicar la regulación que para el efecto consagra la Ordenanza 31 de 1999 -Estatuto de Rentas del Departamento del Cesar-.

En consecuencia, para la Sala, el hecho de que la Asamblea del Departamento del Cesar haya codificado en los artículos 153, 155 y 157 de la Ordenanza 31 de 1999 el monopolio de licores nacionales, no contradice lo dispuesto en el artículo 121 del Decreto 1222 de 1986, razón por la que no se accederá a la solicitud de nulidad de la expresión “nacional”, contenida en los apartes subrayados por la sociedad actora.

2- Violación directa por falta de aplicación de los numerales 1 y 2 del artículo iii del Anexo 1 A de la Ley 170 de 1994 y del artículo 202 de la Ley 223 de 1995

El actor consideró que los artículos acusados desconocen el principio de trato nacional, adoptado en la legislación colombiana por la Ley 170 de 1994.

Adujo que los artículos acusados vulneran el artículo 202 de la Ley 223 de 1995, porque el régimen aplicable en el Departamento del César para licores extranjeros y nacionales es discriminatorio en aspectos tales como el hecho generador, la causación del tributo o de la participación y el impuesto mínimo a cargo de los licores importados.

Dijo que los artículos demandados establecen una diferencia en cuanto al hecho generador, contraria al artículo 202 de la Ley 223 de 1995 y al principio de trato nacional en materia tributaria, toda vez que aplican el impuesto al consumo sólo a los licores extranjeros y no a los nacionales; distinción que ocasiona que el impuesto se cause para unos productos y no para otros similares.

Señaló que la ordenanza acusada establece una discriminación en cuanto al momento de causación del impuesto al consumo de licores nacionales y extranjeros; ya que 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.

Manifestó que es evidente la discriminación, porque para los licores extranjeros el impuesto se causa con la introducción Departamento del Cesar, mientras que en el caso de los licores nacionales, la participación se causa en el momento de venta o disposición del producto, el cual coexiste con el momento de facturación del mismo. De acuerdo con esto, puede suceder entonces que para los licores importados el impuesto sea exigible, aunque el producto finalmente no se venda.

Con el fin de verificar lo alegado por la demandante, según la cual los artículos 63, 64, 65, 66 y 67 de la Ordenanza 31 de 1999, relacionados con el hecho

generador, los sujetos pasivos, la base gravable y la tarifa del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, desconocen lo dispuesto en la Ley 223 de 1995 y la Ley 170 de 1994, la Sala hará una comparación entre las disposiciones demandadas y la Ley 223 de 1995, en la parte que regula el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares; con el fin de establecer si existe la supuesta discriminación y violación del principio nacional invocados por GUINNESS UDV COLOMBIA S.A.

Como se dijo anteriormente, el artículo 202 de la Ley 223 de 1995 estableció como hecho generador del impuesto el consumo de licores, vinos, aperitivos y similares en la jurisdicción de los departamentos. Conforme a la doctrina judicial de esta Sección, se ha considerado que el Legislador no estableció distinción alguna sobre el origen de los licores sobre los cuales recae el consumo; razón por la que debe entenderse que la norma se refiere tanto a licores nacionales como a extranjeros.²

El artículo 63 de la Ordenanza 31 de 1999 de la Asamblea Departamental del Cesar, si bien se asemeja a la redacción del artículo 202 de la Ley 223 de 1995, lo cierto es que al introducir la expresión *“licores extranjeros”* cambia el sentido de la disposición, pues mientras que el legislador establece que el hecho generador está constituido por el consumo de licores, sin distinguir su origen, sea nacional o extranjero, la ordenanza desconoce el mandato legal y excluye del gravamen a los licores de producción interna.

El anterior tratamiento discriminatorio, aducido por la demandante, desconoce lo dispuesto por la Ley 223 de 1995, norma superior, razón suficiente para declarar la nulidad de la expresión *“extranjeros”* del artículo 63 acusado.

Con respecto a la causación del impuesto, en el caso del consumo de licores extranjeros, de la comparación del artículo 64 de la ordenanza acusada y el artículo 204 de la Ley 223 de 1995, la Sala evidencia que el texto del inciso segundo del artículo 64, relacionado con los licores extranjeros, es idéntico al de la Ley.

Para la Sala, es claro que el legislador quiso establecer como objeto del impuesto *“el consumo”* de licores, vinos, aperitivos y similares, pero el hecho concreto que permite verificar 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 hacia el consumo. Para el caso de los productos extranjeros, el hecho de donde surge la obligación tributaria (causación) es la introducción al territorio nacional de los productos. En uno y otro caso, esos hechos se concretan antes de que efectivamente se *“consuman los productos”*, lo que de ninguna manera deviene ilegal ni arbitrario.

Así lo ha considerado la Sala en reiteradas oportunidades, en las que, además, ha concluido que *“tanto en el caso de licores nacionales como extranjeros la causación se da con miras a ser enajenados y consumidos, no en el momento del consumo efectivo, de donde no se presenta diferencia alguna en desmedro de los licores extranjeros.”*³

La misma suerte corren los artículos 65 y 66 de la Ordenanza 31 de 1999, toda vez que, en cuanto a los sujetos pasivos del impuesto y la base gravable que lo

² Sentencia del 16 de septiembre de 2010, expediente 17499, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³ Sentencias del 28 de junio de 2010, exp. 14858 y del 16 de septiembre de 2010, exp. 17499, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

conforman, se ajustan a lo dispuesto en los artículos 203 y 205 de la Ley 223 de 1995. De la confrontación efectuada entre los artículos de la ley y la ordenanza, se concluye que los últimos se ajustan a la ley, razón suficiente para no declarar su nulidad.

En relación con la tarifa del impuesto, el artículo 67 de la ordenanza demandada utiliza nuevamente la expresión “*extranjeros*”, al referirse a “*Las tarifas del impuesto al consumo de licores extranjeros, vinos, aperitivos y similares*”; expresión que, como se concluyó anteriormente, configura un trato diferencial no establecido por la Ley 223 de 1995.

Dado que, de conformidad con la Ley 223 de 1995, el impuesto grava el impuesto al consumo de licores, tanto nacionales como extranjeros, la Sala declarará la nulidad de la palabra “*extranjeros*” contenida en el artículo 67 de la Ordenanza 31 de 1999, porque excluye del gravamen a los licores nacionales.

De otra parte, y como ya lo ha dicho la Sala⁴, “*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%.*”

En ese orden de ideas, para la Sala, el artículo 67 de la Ordenanza 31 de 1999 fija las tarifas del impuesto por rangos en la misma forma como las fijó la Ley 223 de 1995; es decir, de acuerdo al contenido alcoholométrico y no por origen o tipo de producto. Por tanto, no se declarará su nulidad.

Por último, se precisa que las decisiones allegadas en esta instancia de la OMC, en las que el Órgano de Apelación recomienda al Órgano de Solución de Diferencias que solicite a Japón, Chile y Corea poner la ley 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 a la interpretación del texto

⁴ Sentencia del 2 de agosto de 2007, exp. 15259, CP. Ligia López Díaz.

del Artículo III “Trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores”, se concluyó que este principio había sido infringido.

CONCLUSIONES

Por las razones expuestas anteriormente, la Sala modificará la sentencia apelada, en lo relacionado con la declaratoria de nulidad parcial del artículo 64 de la Ordenanza 31 de 1999. En su lugar, se declarará la nulidad de las expresiones “extranjeros”, contenidas en los artículos 63 y 67 de la Ordenanza 31 de 1999. En lo demás, se confirma.

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,

FALLA

MODIFÍCASE la sentencia apelada. En su lugar se dispone:

***DECLÁRASE** la nulidad de las expresiones “extranjeros”, contenidas en los artículos 63 y 67 de la Ordenanza 31 de 1999, expedida por la Asamblea Departamental del Cesar.*

*En lo demás **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.*

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

