

HECHO GENERADOR EN EL IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES – Al gravar sólo a los licores extranjeros desconoce la norma superior / CAUSACION DEL IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES - Comprende la distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo. Supuestos / LICORES EXTRANJEROS - La obligación tributaria nace al momento en que los productos entran legalmente a Colombia con fines de consumo / TARIFA – Se fija según el número de grados alcoholimétricos

Si bien el texto del artículo 70 se asemeja al 202 de la ley, lo cierto es que, el acto departamental, al introducir la expresión “extranjeros”, cambia el sentido de la disposición, pues mientras el legislador establece que el hecho generador está constituido por el consumo de licores, sin distinguir su origen, sea nacional o extranjero, la ordenanza excluye del tributo a los licores de producción interna y grava sólo los extranjeros. Nótese que en el artículo 204 de la Ley 223/95, el legislador, para definir la causación del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, establece que debe tratarse de productos destinados al consumo, concepto que comprende, la distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo. Además, la norma consagra los siguientes supuestos en los que se “causa” el tributo, a saber: a). Para productos nacionales, cuando el productor hace la entrega en fábrica o planta. b). Para productos extranjeros, con la introducción al país, salvo que estén en tránsito hacia otro país. c). Para los productos importados a granel para ser envasados en el país, la ley dispone que su tratamiento es el mismo dado a los productos nacionales, esto es, que el tributo se causa con la entrega en fábrica o planta. Así, tratándose de licores, vinos, aperitivos y similares procedentes del extranjero, la obligación tributaria nace al momento en que los productos entran legalmente a Colombia con fines de consumo, esto es, con la nacionalización. El mismo legislador excluyó los que están en tránsito hacia otro país, pues no son para la venta o consumo interno. el momento en que surge la obligación para el pago del impuesto no es el consumo en sí mismo, sino la entrega del producto en fábrica o en planta con miras a que sea posteriormente consumido, tratándose de nacionales y para el caso de los productos extranjeros, la introducción al territorio nacional, en ambos casos, los hechos se concretan antes de que se consuman efectivamente los productos, ya que no es necesario que se consolide la distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo para que surja la obligación tributaria. Es obvio 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. De otra parte, las tarifas que en el artículo 74 se señalan, son idénticas a las del artículo 206, en el que el legislador estableció las tarifas del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, en cuatro rangos, fijados según el número de grados alcoholimétricos, con independencia del origen y de la clase de bebida alcohólica. Así, el artículo revisado se ajusta a la normativa que regula la materia.

MONOPOLIO DE LICORES – La asamblea es la competente para constituirlo. Debe probarse su existencia / CODIFICACION DE NORMAS – Su inclusión en el Estatuto de Rentas del departamento no demuestran que se estuviera ejerciendo el monopolio de licores / IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES – Excluye el monopolio de licores

Corresponderá a la Asamblea, si no lo ha hecho, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 121 del D.L. 1222/86, decidir si opta por constituir el monopolio en la producción, introducción y venta de licores destilados; o, si considera que no es

conveniente gravar esa industria y actividades, todo conforme a lo previsto por el legislador. Lo anterior, teniendo en cuenta que en la ordenanza demandada la autoridad tributaria no ejerció tal facultad, sólo incorporó al ordenamiento territorial la normativa general que regula, entre otras materias, el monopolio de licores destilados y el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, rentas cedidas a los departamentos. La simple afirmación de que el Departamento “ejerce el monopolio en los términos de la Ordenanza 14 de 1983”, sin sustento probatorio que lo acredite, no es suficiente, pues conforme con el artículo 177 del C. de P.C., aplicable por disposición del artículo 267 del C.C.A., incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen. Es mediante el uso de los medios probatorios previstos en la ley que se busca que el juez tenga elementos que le permitan verificar la existencia o certeza de los hechos que se aducen, o comprobar la veracidad de las afirmaciones que hacen las partes de las cuales se deriva la consecuencia jurídica que se pretende. El simple hecho de codificar las normas que, de manera general, regulan el monopolio de licores destilados no impedía a la Asamblea de Cundinamarca incluir en el Estatuto de Rentas también las relacionadas con el impuesto al consumo de estos productos, pues si no ha optado por el monopolio, para poder establecer el impuesto al consumo de tales productos se requiere de la existencia de los parámetros legales para hacerlo. Pero si hizo uso de tal facultad y escogió ejercer el monopolio sobre los 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. Elegir entre las dos posibilidades que contempla la ley debe ser un acto expreso. Optar por el monopolio implica no solo incorporar la normativa que lo regula sino ejercer actos que demuestren su escogencia. En el caso si bien es claro que se codificaron las normas generales que regulan las dos posibilidades, no se acredita que el Departamento estuviera ejerciendo el monopolio de los licores.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 177 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 267

DEMANDA CONTRA NORMA DEROGADA - Procede su examen de legalidad por las situaciones jurídicas particulares / SITUACION JURIDICA PARTICULAR - Para la reparación del daño o restitución del derecho procede el análisis de normas derogadas / NORMA DEROGADA - Conserva y proyecta la presunción de legalidad que la ampara

Frente al argumento del demandado según el cual la Ley 788 de 2002 derogó algunas normas de la Ley 223 de 1995 y la Ordenanza 01 de 2003 derogó artículos de la Ordenanza 24 de 1997, se advierte que es claro que estos hechos no impiden el examen de legalidad solicitado, pues como lo ha sostenido esta Corporación, basta que un acto administrativo haya tenido vigencia para que la jurisdicción de lo contencioso administrativo se pronuncie ante una demanda de nulidad. Lo anterior porque durante el lapso en que rigió el acto general pudieron haberse producido situaciones jurídicas particulares que ameriten reparación del daño y restauración del derecho que eventualmente se haya afectado; además, mientras tal pronunciamiento no se produzca, la norma, aún sea derogada, conserva y proyecta la presunción de legalidad que la ampara, alcanzando los efectos a aquellos actos de contenido particular que hubiesen sido expedidos durante su vigencia.

NOTA DE RELATORIA: Sobre el control de legalidad en normas derogadas se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 23 de agosto de 2007, Rad. 15210, M.P. María Inés Ortiz Barbosa

PRINCIPIO DE TRATO NACIONAL – No se vulnera dado que la causación del impuesto al consumo de licores se concreta antes de que se consuman se establece / TARIFA EN EL IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES – Se fija teniendo en cuenta el grado de alcohol no por el origen del producto

La demandante ha insistido en que las partes demandadas desconocen el principio de Trato Nacional adoptado en la legislación interna por la Ley 170 de 1994. Considera la Sala que carece de fundamento la aducida violación de la Ley 170 de 1994, porque como quedó dicho, tratándose de licores nacionales el momento en que surge la obligación para el pago del impuesto, no es el consumo en sí mismo, sino la entrega del producto en fábrica o en planta con miras a que sea posteriormente consumido; y para el caso de los productos importados, la introducción al territorio nacional. Como puede evidenciarse, en ambos casos, los hechos se concretan antes de que se consuman efectivamente los productos, ya que no es necesario que se consolide la distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo para que surja la obligación tributaria. Es obvio 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. De otra parte, no es cierto que haya trato diferencial en las tarifas para los productos nacionales y los extranjeros, pues anulada la expresión “extranjeros” del artículo 74 acusado, es claro que la ley así las fijó. Las tarifas son progresivas para todas las bebidas alcohólicas con rangos de porcentajes de acuerdo con el grado de alcohol, independientemente de la procedencia o tipo de producto. La tarifa del 40% para los licores con contenido de alcohol superior a 35 grados, cuestionada, debe aplicarse a los productos importados y a los nacionales, sin distingo alguno. Según lo dicho no se evidencia la aducida violación del principio de trato nacional, pues las disposiciones 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 alcohólicas con un grado superior (a 35°) es un argumento circunstancial que no afecta la legalidad de la tarifa del 40% ...” El principio de trato nacional se aplica una vez los productos están en el país, es decir, una vez se encuentren en condiciones similares a los nacionales para ejercer la libre competencia. En este entendido, la norma es clara y no admite interpretación alguna, la tarifa porcentual se fija de acuerdo con el 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. Por otra parte, las decisiones allegadas en esta instancia de la Organización Mundial de Comercio, en las que el Órgano de Apelación recomienda al Órgano de Solución de Diferencias, que solicite a Japón, Chile y Corea, que pongan la Ley del Impuesto sobre las Bebidas Alcohólicas en conformidad con las obligaciones contenidas en el GATT 1994, corresponden a casos particulares en los que examinados determinados productos a la luz del sistema tributario de cada país y la interpretación del texto del Artículo III, titulado, Trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores, se concluyó que este principio había sido infringido. Se resalta que en el informe del Órgano de Apelación, en el caso Japón, se precisa que, en cada caso debe hacerse un análisis cuidadoso y objetivo de cada uno de los datos pertinentes y de

todas las circunstancias relevantes para determinar 'la existencia de tributación protectora'. En el presente asunto, como se dijo, las tarifas legales se fijaron por rangos de acuerdo al contenido alcoholimétrico y no por el origen o tipo de producto. La Ley no da protección alguna a la producción nacional ni impone condiciones de competencia superiores a los productos importados.

FUENTE FORMAL: LEY 170 DE 1994

NORMA DEMANDADA: ORDENANZA 24 DE 1997 (15 de septiembre) ASAMBLEA DE CUNDINAMARCA - ARTÍCULO 70 (Parcial) ANULADO / ORDENANZA 24 DE 1997 (15 de septiembre) ASAMBLEA DE CUNDINAMARCA - ARTÍCULO 71 (Parcial) NO ANULADO / ORDENANZA 24 DE 1997 (15 de septiembre) ASAMBLEA DE CUNDINAMARCA - ARTÍCULO 74 (Parcial) ANULADO / ORDENANZA 24 DE 1997 (15 de septiembre) ASAMBLEA DE CUNDINAMARCA - ARTÍCULO 96 NO ANULADO

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de septiembre de dos mil diez (2010).

Radicación número: 25000-23-27-000-2001-00123-01(17499)

Actor: GUINNESS UDV COLOMBIA S.A¹ Y OTRAS.

Demandado: DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA

FALLO

Decide la Sala los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia proferida el 18 de septiembre de 2008 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, en la que decidió:

“PRIMERO: De acuerdo con las razones esbozadas en la parte considerativa DECLÁRASE la nulidad de las expresiones subrayadas en los artículos 70 y 74 de la Ordenanza 27 (sic) de 1997:

“ARTÍCULO 70. HECHO GENERADOR. Está constituido por el consumo de licores extranjeros, vinos, aperitivos y similares nacionales y/o extranjeros en la jurisdicción del Departamento de Cundinamarca, incluido el Distrito Capital”.

“ARTÍCULO 74. TARIFA. Las tarifas del impuesto al consumo de licores extranjeros, vinos, aperitivos y similares nacionales y/o extranjeros,

¹ Guinness United Distillers & Vintners Colombia S.A.

fijadas de acuerdo con el grado de contenido alcohólico, son las siguientes:

(...)

De más de 35 grados el 40%

(...)"

SEGUNDO: NIÉGANSE las pretensiones en la forma pedida en la demanda, de acuerdo con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

(...)"

ANTECEDENTES

La Asamblea de Cundinamarca, mediante la Ordenanza 24 del 15 de septiembre de 1997, expidió el Estatuto de Rentas del Departamento, publicada en la Gaceta oficial el 18 de septiembre siguiente.

En el capítulo IV, artículos 70 a 79, regula el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares.

El texto completo de los artículos que se cuestionan en este proceso es el siguiente, se subraya lo demandado:

Artículo 70.- Hecho generador

Está constituido por el consumo de licores extranjeros, vinos, aperitivos y similares, nacionales y/o extranjeros, en la jurisdicción del Departamento de Cundinamarca, incluido el Distrito Capital. (artículo 202 ley 223 de 1995)

Artículo 71.- 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, 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, 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 204 ley 223 de 1995).

Artículo 74.- Tarifas

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:

	TARIFAS
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%
<u>De más de 35 grados</u>	<u>40%</u>

El grado de contenido alcohólico debe expresarse en el envase y estará sujeto a verificación técnica por el Ministerio de Salud, de oficio o por solicitud del Departamento. Dicho Ministerio podrá delegar esta competencia en entidades públicas especializadas o podrá solicitar la obtención de peritazgo técnico de particulares (artículo 206 ley 223 de 1995)

Artículo 96.- 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. (parágrafo 2 del artículo 189, parágrafo del artículo 205 y parágrafo del artículo 210, ley 223 de 1995).

LA DEMANDA

Las sociedades GUINNESS UDV COLOMBIA S.A., GUINNESS UDV (FLORIDA) INC [antes UNITED DISTILLERS & VINTNERS (FLORIDA) INC] y UNITED DISTILLERS & VINTNERS (ER) LIMITED, por intermedio de apoderado, en ejercicio de la acción instituida en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, solicitan la nulidad de los apartes subrayados de los artículos 70, 71 y 74 y el artículo 96 de la Ordenanza 24 de 1997, transcritos.

Invoca como violados los artículos 4, 287 y 300 numeral 4 de la Constitución Política, los numerales 1 y 2 del artículo III del Anexo 1 A, parte segunda de la Ley 170 de 1994, los artículos 202 y 206 de la Ley 223 de 1995.

Previo a desarrollar el concepto de violación, se refiere a los elementos conceptuales discriminación y monopolio, en los siguientes términos:

Las normas demandadas establecen un tratamiento discriminatorio entre los licores de producción nacional y los licores extranjeros importados, que está en contra de los principios constitucionales de equidad y legalidad de los tributos, y del principio legal de "*trato nacional en materia de tributación*" contenido en el artículo III de la Ley 170 de 1994.

Tal discriminación no puede derivarse de la existencia del monopolio rentístico de licores, pues la Constitución lo consagra con una finalidad de interés público o social y aplicarlo con un objetivo distinto sería incurrir en desviación de poder.

Las rentas departamentales de bebidas alcohólicas se pueden presentar, por la explotación del monopolio rentístico o por el impuesto al consumo; corresponde a las Asambleas optar por una de las dos instituciones, las cuales son excluyentes. Sobre el tema transcribe el numeral 36 del artículo 97 de la Ley 4 de 1913 y el artículo 121 del Decreto Extraordinario 1222 de 1986, apartes del auto de 3 de julio de 1981 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado y del Concepto 0066 del 11 de marzo de 1996 de la Dirección General de apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda.

Luego plantea el cargo **Violación directa, por falta de aplicación, de los numerales 1 y 2 del artículo III del anexo 1A de la Ley 170 de 1994, y del artículo 202 de la Ley 223 de 1995** y lo desarrolla así:

La Ley 170 de 1994 por medio de la cual se aprueba el Acuerdo por el que se establece la "Organización Mundial de Comercio, OMC", fue declarada exequible por Sentencia C-137 de 1995 de la Corte Constitucional y promulgada por el Gobierno Nacional mediante Decreto 516 de 1996; esta norma adopta el principio de "*trato nacional en materia de tributación*", que debe ser acatado por las asambleas departamentales de conformidad con los artículos 4, 287 y 300 ordinal 4° de la Constitución Política.

Colombia y los países productores de los licores extranjeros mencionados por la demandante, son miembros de la OMC, y por serlo deben aplicar el principio de "trato nacional" en materia de tributación a los productos competitivos, sustituibles o similares. La Ordenanza demandada introduce un trato diferencial entre los licores nacionales e importados.

El trato diferencial se da desde varios aspectos, desde el hecho generador, la causación del tributo, la tarifa y el impuesto mínimo a cargo de los licores importados.

En lo que hace al hecho generador, el artículo 70 de la Ordenanza demandada sólo establece el impuesto al consumo para los licores extranjeros y no aplica a los licores nacionales, distinción inadmisibles e ilegal.

La ley 223/95 consagra el impuesto para todos los licores, sin hacer distinción entre licores nacionales y licores extranjeros; la ordenanza, desconociendo el texto de la norma superior y el principio de trato nacional, señala que los licores nacionales no están sujetos al impuesto al consumo, mientras los licores extranjeros si lo están.

Otra diferencia discriminatoria surge al disponer la Ordenanza acusada en su artículo 71, que en el caso de los licores producidos en el país, el impuesto al consumo se causa "*en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta...*", mientras que para los productos extranjeros, "*el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país*".

Los licores extranjeros son objeto de un trato desfavorable porque el impuesto al consumo se causa con la introducción al país, mientras que para los nacionales, cuando existe un acto de venta o disposición del producto, el cual puede coexistir con el momento de la facturación; puede suceder entonces que para los licores importados el tributo sea exigible, aunque finalmente el producto no se venda.

En el caso, el impuesto al consumo de licores se causa, para los licores extranjeros, antes de su introducción al Departamento del Cundinamarca para su venta o consumo, mientras que para el producto nacional, en la medida que se realizan despachos para su venta o consumo en esa jurisdicción.

Existe además, discriminación por la tarifa del impuesto señalada en el artículo 74 de la Ordenanza 24 de 1997, porque pretende aplicar una carga inferior a productos similares, competitivos o sustituibles, toda vez que se estableció en función del grado de contenido alcohólico; así los licores importados (whisky, ron, vodka, ginebra, tequila y brandy) tienen un contenido alcohólico superior a 35 grados a los que corresponde la tarifa del 40%, mientras que los aguardientes producidos en Colombia la tarifa es del 35%.

Cita 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 bebidas alcohólicas importadas, por ser discriminatorios, infringían el principio de “trato nacional”, principio contenido en la Ley 170 de 1994, declarada constitucional, y de obligatorio cumplimiento. Cita además jurisprudencia del Tribunal Andino de Justicia.

Sostiene que no basta con que la norma acusada esté conforme al artículo 206 de la Ley 223 de 1995, porque las ordenanzas departamentales deben estar subordinadas a la totalidad del ordenamiento jurídico del país.

Finalmente, el artículo 96 establece que en ningún caso el impuesto al consumo pagado por los productos importados puede ser menor que el que se cause por el consumo de productos de igual o similar clase, producidos en Colombia.

Esta norma confirma la discriminación, pues prevé que el impuesto pagado por los licores extranjeros si puede ser mayor que el de los nacionales, pero éstos no están sujetos al tributo; además expresa que la disposición sería legal sólo si estableciera que en todos los casos los productos similares, nacionales e importados, asumirán las mismas cargas tributarias.

LA CONTESTACIÓN

El apoderado del Departamento de Cundinamarca se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la demanda.

Propone la “excepción de ausencia de ilegalidad”. Estima que el acto se ajusta a derecho sin que desconozca las normas constitucionales y legales invocadas como infringidas.

El acto está amparado por la presunción de legalidad. Fue expedido por la autoridad competente y conforme a las disposiciones tributarias.

La ordenanza, en los artículos acusados, reproduce los artículos 202, 204, el parágrafo 2 del artículo 189, el parágrafo de los artículos 205 y 210 de la Ley 223 de 1995.

Dado que las partes acusadas de la Ordenanza son fiel reflejo de la ley, “lo más obvio es que primero debería demandarse la inconstitucionalidad de la Ley 223 de 1995”, en los artículos mencionados y no la Ordenanza que sólo incorpora el texto legal.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, por sentencia de 18 de septiembre de 2008, declaró la nulidad de la expresión “extranjeros” de la parte inicial de los artículos 70 y 74 de la Ordenanza “27” de 1997 y negó las demás pretensiones.

Previo recuento histórico de la legislación relacionada con el impuesto a los licores de propiedad de la Nación, cedidos a los departamentos y al Distrito Capital, con fundamento en los artículos 300 y 338 de la Constitución, sostuvo que las autoridades territoriales tienen facultad para participar en la determinación de los elementos de los tributos del orden seccional y local, cuyas rentas administran, conforme a los límites fijados en la ley.

Pero que al ejercer tal facultad no puede ser ajena al bloque de constitucionalidad existente, por lo que la autoridad tributaria no debe desconocer el principio de trato nacional.

Estimó que espíritu del legislador al expedir la Ley 223 de 1995, fue dar aplicación y prevalencia al principio de *Trato nacional*, recogido en la Ley 170 de 1994, razón por la que no efectuó distinción en el impuesto al consumo de licores, entre nacionales y extranjeros.

Luego comparó la norma local y la nacional, es decir, los artículos 70, 71, 74 y 96 de la Ordenanza 24 de 1997 y los artículos 202, 204, 206 y 205 de la Ley 223 de 1995.

Observó que mientras la ley grava tanto los licores nacionales como los extranjeros, la ordenanza hace una distinción al gravar con el impuesto al consumo únicamente los “licores extranjeros”, diferenciación que consideró vulnera el principio de trato nacional, norma supranacional, razón por la que declaró la nulidad de la expresión “extranjeros” contenida en la parte inicial del artículo 70 de la Ordenanza acusada.

En cuanto a la causación destacó que las normas comparadas, esto es, el artículo 71 acusado y el 204 de la Ley 223 de 1995, establecen que el impuesto se causa en el momento en que se introducen productos extranjeros al país, *“que es el hecho imponible, sin que por esto se pueda afirmar que la ordenanza contraría la ley”*.

Respecto de la tarifa indicó que el artículo 74 demandado reproduce el texto del artículo 206 de la ley 223 de 1995, pero efectúa la misma distinción que hizo en el artículo 70, al establecer las tarifas solo para licores “extranjeros”, razón por la que declaró la nulidad de esta expresión por desconocer la norma supranacional.

Precisó que las certificaciones del INVIMA allegadas demuestran que en el país se producen licores con contenido alcoholimétrico superior a 35°; y agregó que si en el territorio se producen bebidas alcohólicas con grado superior, este *“es un argumento circunstancial que no afecta la legalidad de la tarifa del 40%”* que aplica a todos los productos, nacionales o extranjeros.

Finalmente negó la nulidad del artículo 96 acusado, al estimar que la autoridad territorial compiló los parágrafos de los artículos 189, 205 y 210 de la Ley 223 de 1995, al establecer que *“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, siendo estos cervezas, sifones, refajos, mezclas de debidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, licores, vinos, aperitivos y similares, cigarrillos y tabaco elaborado, de igual o similar clase, razón por al cual la norma se encuentra ajustada a las disposiciones superiores”*.

LOS RECURSOS DE APELACIÓN

El **Departamento de Cundinamarca** afirma que el ente territorial no excedió la facultad impositiva, que simplemente en la Ordenanza plasmó el contenido de la Ley 223 de 1995.

Señala que *“el artículo 206 de la Ley 223 de 1995, norma recogida por el artículo 74 de la Ordenanza 24 de 1997, fue derogado expresamente por el artículo 50 de*

la Ley 788 de diciembre 27 de 2002, e incorporado a nivel departamental a través del artículo 2 de la Ordenanza 01 de 2003'.

Anota que el artículo 70 de la Ordenanza 24 de 1997 excluye los licores nacionales porque sobre ellos el Departamento ejerce el monopolio en los términos de la Ordenanza 14 de 1983 y no están sujetos al impuesto al consumo sino a participación.

Advierte que el artículo 71 ib soporta el artículo 204 de la Ley 223 de 1995, el cual no ha sido declarado inexecutable por la Corte Constitucional, ni fue derogado por la ley 788 de 2002. De tal suerte, que la norma departamental se mantiene incólume.

Indica que el artículo 74 ib retomó el artículo 206 de la Ley 223/95, que este último no fue declarado inexecutable pero si modificado por el 50 de la Ley 788 de 2002, norma declarada executable mediante sentencia C-1114 del 25 de noviembre de 2003.

Destaca que en el artículo 96 ib se recogen disposiciones de la Ley 223 de 1995 que determinan los mínimos de impuesto al consumo para la cerveza, refajos y mezclas; licores, vinos, aperitivos y similares; cigarrillos y tabaco elaborado, derogadas parcialmente por la Ley 788 de 2002.

Expresa que el actor debió acudir ante la Corte Constitucional para obtener la declaración de inconstitucionalidad de los artículos de la Ley 223 de 1995 recogidos por los artículos de la ordenanza cuya legalidad se cuestiona en el proceso, toda vez que *“las resultas contra las disposiciones legales tienen consecuencia jurídica sobre las normas de menor jerarquía”*, y se verificaría la causal de decaimiento del acto por ilegitimidad sobreviviente.

La parte actora pide que se corrija “el error mecanográfico” en que incurrió el Tribunal en la parte resolutive, en cuanto declaró la nulidad parcial de la Ordenanza “27”, siendo el número correcto “24”.

Solicita se revoque el ordinal segundo de la sentencia de primera instancia que denegó la nulidad del inciso segundo del artículo 71, de la expresión “de más de 35 grados 40%” contenida en el artículo 74 y del artículo 96 de la Ordenanza 24 de 1997.

Resalta que las autoridades territoriales ejercen el poder impositivo de conformidad con la Constitución y la ley, *entendida de manera integral y armónica y dentro del contexto general de las normas que rigen los tributos y prohibiciones*; además que, el acatamiento del principio de *Trato Nacional*, contenido en la Ley 170 de 1994, no solo es imperativo, sino que implica que *“se examine a fondo, realmente, cuándo una disposición vulnera dicho principio”*, como en el caso, por la discriminación de los productos extranjeros frente a los nacionales.

El Estado colombiano al hacerse miembro de esa organización, se obligó a respetar y acatar los tratados internacionales sobre aranceles y tarifas incorporados a la legislación interna.

Cita algunos casos del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina y de la OMC, suscitados por el trato discriminatorio que Colombia y otros países dieron a licores extranjeros, que en criterio del apelante “son de sumo valor” para el análisis de las discriminaciones aquí cuestionadas.

Sostiene que es un hecho notorio que el aguardiente producido por las industrias licoreras del país es el licor nacional por excelencia, seguido por el ron, y que así *“la participación de los brandys mencionados en la sentencia de primera instancia, como “demostración” de que existen licores nacionales de más (de) 35° es absolutamente irrelevante e inmaterial”*.

Insiste en que las normas demandadas protegen los licores nacionales de mayor participación en el mercado, esto es, los rones y aguardientes producidos por las licoreras del país.

Afirma que la Ordenanza 24 de 1997 viola normas de carácter internacional, cuando establece condiciones desfavorables para los licores de origen extranjero y cuando impone una tarifa mayor con base en el contenido alcoholimétrico; y desconoce la similitud, competencia y sustituibilidad entre los licores extranjeros y nacionales, violando de esta manera el principio de Trato Nacional.

En cuanto a la causación sostiene que la diferenciación que hace el artículo 71 pone en evidencia el trato discriminatorio dado a los licores extranjeros, pues mientras que para los licores nacionales el momento de causación del impuesto y el momento en que dicho impuesto se genera coinciden, para los productos importados, especialmente para aquellos de baja rotación, se causa y paga el impuesto al consumo en el momento de su introducción al país, y sólo después de meses el licor es efectivamente consumido.

Aduce que al fijar el artículo 74 la tarifa del 40% para los licores de más de 35°, establece una discriminación indirecta para los productos extranjeros, pues fija el límite justo en el grado alcoholimétrico de los aguardientes y rones nacionales que constituyen entre el 90 y el 95% del mercado nacional de licores, sin que sea sólo un hecho “circunstancial”, ni exista razón objetiva de política fiscal ni fin social que justifique la diferenciación.

Finalmente expresa que la sentencia apelada pasó por alto el análisis de fondo de la discriminación contenida en el artículo 96 de la Ordenanza, pues sólo analizó su legalidad frente a la Ley 223 de 1995.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **Departamento demandado** reitera los planteamientos expuestos en el memorial de apelación.

La **parte demandante** ratifica los fundamentos en que sustenta el recurso y hace énfasis en que las normas demandadas deben sujetarse al ordenamiento jurídico y a los compromisos internacionales adquiridos por el estado colombiano e insiste en que la Ordenanza, en los apartes acusados, desconoce el principio de trato nacional, pues la tarifa resulta inferior para los licores nacionales; anticipa el momento de causación para los licores extranjeros y establece que el valor mínimo del impuesto de los licores importados no puede ser menor que el de los nacionales.

La **Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación (E)** pide se confirme la sentencia de primera instancia.

En cuanto al recurso de apelación formulado por la parte demandante conceptúa que los artículos 74, 71 y 96 de la ordenanza acusada se ajustan a la Ley 223 de

1995, declarada exequible, por lo que estima que si la inconformidad planteada es frente a la tarifa, al momento de causación del tributo y el valor mínimo del impuestos cuyos parámetros fijó el legislador, debieron dirigir la demanda contra la Ley a la que está sujeta la ordenanza y no contra ésta.

En cuanto a los pronunciamientos de la OMC advierte que de su texto no es posible concluir que se está en situaciones iguales o similares a las del presente asunto o que sean de obligatoria observancia.

Respecto del recurso interpuesto por el Departamento demandado, sostiene que la afirmación, según la cual la ordenanza se ajusta a la Ley 223 de 1995, es válida en cuanto se refiere a la causación del impuesto, a la tarifa y al valor mínimo, pero no frente a las expresiones “extranjeros” de los artículos 70 y 74 anuladas por el *a quo*, toda vez que el legislador se refirió de manera general al impuesto al consumo de licores, sin distinguir entre nacionales y extranjeros.

El hecho de que la Ley 223 de 1995 haya sido parcialmente derogada por la Ley 788 de 2002 y de que la Ordenanza 01 de 2003 haya derogado artículos de la Ordenanza 024 de 1997, no inciden en el análisis de legalidad de este acto, pues produjo efectos desde su expedición y por eso es válido y obligatorio el pronunciamiento solicitado.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se demanda la nulidad parcial de los artículos 70, 71 y 74 y el artículo 96 de la Ordenanza 24 de 1997, expedida por la Asamblea de Cundinamarca, transcritos en la hoja 2 de esta providencia, por violación de normas superiores.

El Tribunal declaró la nulidad de la expresión “extranjeros” de la parte inicial de los artículos 70 y 74 de la Ordenanza “27” de 1997 al considerar que gravar sólo el consumo de licores “extranjeros” es establecer una distinción violatoria del principio de trato nacional; y denegó las demás pretensiones por estimar que la causación del tributo para productos extranjeros, la tarifa fijada para los licores de más de 35 grados y el valor mínimo del impuesto, aspectos cuestionados, se ajustan a derecho.

La parte demandante en el memorial de apelación pide revocar el ordinal SEGUNDO, para en su lugar, acceder a la nulidad de la expresión “*de más de 35 grados 40%*” contenida en el artículo 74 y del artículo 96 de la Ordenanza 24 de 1997, en los que se evidencia el trato discriminatorio dado a los licores extranjeros, violatorio del principio de *Trato Nacional*.

El demandado insiste en el recurso en que la Ordenanza acusada plasmó el contenido de la Ley 223 de 1995; destaca que la Ley 788 de 2002 derogó algunas disposiciones de esta ley; afirma que grava con el impuesto al consumo sólo los licores “extranjeros” porque ejerce el monopolio sobre los licores nacionales, por tanto no están sujetos al impuesto sino a participación.

Dado que las partes demandante y demandada apelaron se procederá de conformidad con lo previsto en la parte final del primer inciso del artículo 357 del Código de Procedimiento Civil.

En el caso, se controvierte la legalidad de la expresión “extranjeros” contenida en los artículos 70 y 74, el inciso segundo del artículo 71, la locución “De más de 35

grados 40%” del artículo 74 y el artículo 96 de la Ordenanza 24 de 1997 de la Asamblea de Cundinamarca.

Del vistazo a este acto, publicado en la Gaceta del 18 de septiembre de 1997, cuya copia obra a folios 134 a 161 del cuaderno principal, se advierte que la autoridad departamental mediante esta Ordenanza expidió el Estatuto de Rentas del Departamento, el cual tiene por objeto *la definición general de las Rentas del Departamento, su administración, determinación, discusión, cobro, recaudo y control, lo mismo que la regulación del régimen de infracciones y sanciones*².

Dispone que son rentas del Departamento, los ingresos percibidos *por concepto de impuestos, tasas, contribuciones, monopolios, explotaciones de bienes, regalías, participaciones, sanciones pecuniarias y en general todos los ingresos que le correspondan para el cumplimiento de sus fines constitucionales y legales*³.

Codifica en el **TÍTULO I** las rentas departamentales y en los **TÍTULOS II, III, IV y V** el procedimiento tributario, cobro coactivo, procedimiento para la aprehensión y decomiso de mercancías y procesos por tornaguías extemporáneas.

Dentro del Título de las RENTAS DEPARTAMENTALES⁴, incorpora por capítulos la normativa general de los distintos tributos, monopolios e ingresos establecidos previamente por el legislador a favor de los departamentos. Se destacan los siguientes:

El Capítulo IV (arts. 70 a 79), relativo al Impuesto al Consumo de Licores, Vinos, Aperitivos y similares, define entre otros elementos, el hecho generador, causación, sujetos pasivos, base gravable y tarifas del tributo.

El Capítulo VII, (arts. 93 a 107), denominado “DISPOSICIONES COMUNES AL IMPUESTO AL CONSUMO DE CERVEZAS, SIFONES Y REFAJOS, AL IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES, Y AL IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO”, porque en el artículo 96, fija el valor mínimo del impuesto en los productos extranjeros.

Y el Capítulo IX (arts. 123 a 127) que regula de manera general el monopolio de licores destilados nacionales.

Es claro que la Ordenanza 24 de 1997 de la Asamblea de Cundinamarca contiene el Estatuto de Rentas del Departamento, en el que se codifica la normativa general que regula, entre otras materias, el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares; el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado; el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, que tienen relación con el articulado que se cuestiona en este proceso.

El legislador mediante la Ley 223 de 1995, en los artículos 202 a 206, reguló el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares; en los artículos 207 a 212, el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado y, en los artículos 185 a 201, el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos.

Con el fin de verificar la afirmación del ente departamental, según la cual en la Ordenanza acusada plasmó el texto de la norma superior, se comparará el texto de las normas acusadas y el artículo correspondiente de la ley, así:

² Art. 1° O.24/97. (fl. 134 c.p.).

³ Art. 5° ib.

⁴ El Título I, correspondiente a Rentas Departamentales, comprende los artículos 34 a 270.

Ordenanza 24/97	Ley 223/95																
<p>Artículo 70.- Hecho generador. Está constituido por el consumo de licores <u>extranjeros</u>, vinos, aperitivos y similares, nacionales y/o extranjeros, en la jurisdicción del Departamento de Cundinamarca, incluido el Distrito Capital. (artículo 202 ley 223 de 1995)</p>	<p>ARTÍCULO 202. HECHO GENERADOR. Está constituido por el consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, en la jurisdicción de los departamentos.</p>																
<p>Artículo 71.- 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, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo.</p> <p><u>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.</u></p> <p>Para efectos del impuesto al consumo, 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 (artículo 204 ley 223 de 1995).</p>	<p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>																
<p>Artículo 74.- Tarifas. Las tarifas del impuesto al consumo de licores <u>extranjeros</u>, vinos, aperitivos y similares nacionales y/o extranjeros, fijadas de acuerdo con el grado de contenido alcohólico, son las siguientes:</p> <p>TARIFAS</p> <table data-bbox="211 1993 769 2257"> <tr> <td>De 2.5 grados hasta 15 grados</td> <td>20%</td> </tr> <tr> <td>De más de 15 grados hasta 20 grados</td> <td>25%</td> </tr> <tr> <td>De más de 20 % (sic) hasta 35 grados</td> <td>35%</td> </tr> <tr> <td>De más de 35 grados</td> <td>40%</td> </tr> </table>	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%	<p>ARTÍCULO 206. TARIFAS. Las tarifas del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, fijadas de acuerdo con el grado de contenido alcohólico, son las siguientes:</p> <table data-bbox="769 1943 1325 2257"> <tr> <td>De 2.5 grados hasta 15 grados,</td> <td>el 20%</td> </tr> <tr> <td>De más de 15 grados hasta 20 grados,</td> <td>el 25%</td> </tr> <tr> <td>De más de 20 grados hasta 35 grados,</td> <td>el 35%</td> </tr> <tr> <td>De más de 35 grados,</td> <td>el 40%.</td> </tr> </table>	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%.
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%																
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%.																

<p>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 (artículo 206 ley 223 de 1995)</p>	<p>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.</p>
<p><u>Artículo 96.- Valor mínimo del impuesto en los productos extranjeros</u> <u>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.</u> (parágrafo 2 del artículo 189, parágrafo del artículo 205 y parágrafo del artículo 210, ley 223 de 1995).</p>	<p>ARTÍCULO 189. BASE GRAVABLE. (...) PARÁGRAFO 2 En ningún caso el impuesto pagado por los productos extranjeros será inferior al promedio del impuesto que se cause por el consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, según el caso, producidos en Colombia.</p> <p>ARTÍCULO 205. BASE GRAVABLE. (...) PARÁGRAFO. En ningún caso el impuesto pagado por los productos extranjeros será inferior al promedio del impuesto que se cause por el consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, según el caso, producidos en Colombia</p> <p>ARTÍCULO 210. BASE GRAVABLE. [IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO] (...) PARÁGRAFO. En ningún caso el impuesto pagado por los productos extranjeros será inferior al promedio del impuesto que se cause por el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, de igual o similar clase, según el caso, producidos en Colombia</p>

El cuadro comparativo permite observar lo siguiente:

1. En cuanto al **hecho generador**, si bien el texto del artículo 70 se asemeja al 202 de la ley, lo cierto es que, el acto departamental, al introducir la expresión “extranjeros”, cambia el sentido de la disposición, pues mientras el legislador establece que el hecho generador está constituido por el consumo de licores, sin distinguir su origen, sea nacional o extranjero, la ordenanza excluye del tributo a los licores de producción interna y grava sólo los extranjeros.

Así el tratamiento discriminatorio contenido en el artículo 70 mencionado, desconoce la norma superior, por lo que se accederá a la nulidad de la expresión “extranjeros” que en él se subraya.

2. Respecto a la **Causación** del tributo, en particular cuando se trata de los licores extranjeros, el cotejo de las normas muestra que el texto del inciso segundo del artículo 71 es idéntico al correspondiente de la ley.

Nótese que en el artículo 204 de la Ley 223/95, el legislador, para definir *la causación* del **impuesto al consumo** de licores, vinos, aperitivos y similares, establece que debe tratarse de productos destinados al consumo, concepto que comprende, la distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo.

Además, la norma consagra los siguientes supuestos en los que se “causa” el tributo, a saber:

a). Para productos nacionales, cuando el productor hace la entrega en fábrica o planta.

b). Para productos extranjeros, con la introducción al país, salvo que estén en tránsito⁵ hacia otro país.

c). Para los productos importados a granel para ser envasados en el país, la ley dispone que su tratamiento es el mismo dado a los productos nacionales, esto es, que el tributo se causa con la entrega en fábrica o planta.

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

El demandante afirma que se da un trato desfavorable a los licores extranjeros porque para éstos el impuesto se causa aunque no se verifique el consumo, en tanto para los nacionales si se realiza el consumo.

Al respecto, la Sala mediante providencia en que revisó la legalidad de actos particulares relacionados con el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado definió el momento de causación de este tributo⁶, así:

“... es claro que el legislador quiso establecer como objeto del impuesto *“el consumo”* de cigarrillos y tabaco elaborado, 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, en los términos ya explicados. 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 extranjeros. 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.

⁵ Los artículos 353 y 354 del Decreto 2685/99 definen que es tránsito aduanero y cuáles son las operaciones permitidas.

⁶ Sentencia de 3 de diciembre de 2009, Exp. 16527, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

[...].

Lo anterior indica que para que surja la obligación tributaria a cargo de los productores de cigarrillo y tabaco elaborado basta que el productor entregue el producto y que ese producto tenga el precio al que se factura a los expendedores de la capital del departamento donde esté situada la fábrica⁷ puesto que, una vez entregado, tal como lo afirmó la demandada, la finalidad de consumo va implícita en la entrega. No es necesario que se consolide la distribución, la venta, la permuta, la publicidad, la promoción, la donación, la comisión o el autoconsumo para que surja la obligación tributaria. Una interpretación en sentido contrario dejaría a discreción del contribuyente el nacimiento de la misma.⁸

Criterio aplicable al caso dado que en idéntico sentido el legislador estableció la causación para el impuesto al consumo de licores, así tal como bien lo explica la sentencia citada el momento en que surge la obligación para el pago del impuesto no es el consumo en sí mismo, sino la entrega del producto en fábrica o en planta con miras a que sea posteriormente consumido, tratándose de nacionales y para el caso de los productos extranjeros, la introducción al territorio nacional, en ambos casos, los hechos se concretan antes de que se consuman efectivamente los productos, ya que no es necesario que se consolide la distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo para que surja la obligación tributaria.

Es obvio 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 extranjeros⁹.

3. En relación con el artículo 74 ib., el cual define **la tarifa** del impuesto, se advierte que la ordenanza lo denomina como “impuesto al consumo de licores extranjeros, vinos, aperitivos y similares nacionales y/o extranjeros”.

Como se dijo en el primer punto la palabra “extranjeros” distingue el tributo que el legislador creó en relación con los licores en general, al señalar que sólo los **licores** que tengan esta calidad, esto es, la de extranjeros, son los gravados. Trato diferencial no establecido por el legislador.

Dado que el impuesto grava, como se dijo, el impuesto al consumo de “licores”, tanto nacionales como extranjeros, procede declarar la nulidad de la palabra “extranjeros” que excluye del gravamen a los licores nacionales.

De otra parte, las tarifas que en el artículo 74 se señalan, son idénticas a las del artículo 206, en el que el legislador estableció las tarifas del impuesto al consumo

⁷ Ley 223 de 1995. Artículo 215. Los productores e importadores de productos gravados con impuestos al consumo de que trata este capítulo tienen las siguientes obligaciones:

d) Fijar los precios de venta al detallista y comunicarlos a las Secretarías de Hacienda Departamentales y del Distrito Capital de Santafé de Bogotá, dentro de los diez (10) días siguientes a su adopción o modificación.

⁸ En este sentido se pronunció el Consejo de Estado en sentencia del 26 de noviembre de 1999, expediente 9552, C.P. Daniel Manrique Guzmán, en la que precisó que “...la **causación** de dicho impuesto..., tiene ocurrencia “en el momento en que el productor los **entrega** (los productos) en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación (o) comisión o los destina a autoconsumo” (destacados fuera de texto)”

⁹ En este sentido la sentencia de 28 de junio de 2010, expediente 14858. C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

de licores, vinos, aperitivos, y similares, en cuatro rangos, fijados según el número de grados alcoholimétricos, con independencia del origen y de la clase de bebida alcohólica. Así, el artículo revisado se ajusta a la normativa que regula la materia.

4. Finalmente de la comparación entre el artículo 96 de la ordenanza y los párrafos de los artículos 189, 205 y 210 de la Ley 223/95, se observa que la autoridad departamental, en el artículo cuestionado, el cual hace parte de las disposiciones comunes a los impuestos al consumo de cervezas, sifones y refajos; de licores, vinos, aperitivos y similares; y de cigarrillos y tabaco elaborado, condensó lo preceptuado por el legislador.

En efecto, en cada uno de los artículos citados que hacen parte integral de la normativa que regula tales impuestos, esto es, el 189 del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, el 205 del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares y el 210 del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, el legislador dispuso que “En ningún caso el impuesto pagado por los productos extranjeros será inferior al promedio del impuesto que se cause por el consumo” de los mismos productos “producidos en Colombia”.

Así, la autoridad departamental en el artículo 96 acusado incorporó este precepto, que aplica para los tres tributos, y tiene como fin determinar el valor mínimo del impuesto cuando se trata de productos extranjeros, tal como se estableció en la norma superior.

De la confrontación efectuada se tiene que la ordenanza, en las partes acusadas, se ajusta a la ley, salvo la expresión “extranjeros” contenida en el inciso primero de los artículos 70 y 74, que por las razones expuestas se declarará su nulidad.

El Departamento de Cundinamarca explica que en el artículo 70 de la Ordenanza acusada se excluyen del impuesto al consumo los licores nacionales porque sobre éstos ejerce el monopolio, en los términos de la “Ordenanza 14 de 1983”.

En primer lugar, se destaca que esta afirmación la hace el ente territorial con ocasión del recurso de apelación.

De otra parte, como se indicó, los monopolios, entre éstos, el de licores, hacen parte de las rentas de Cundinamarca y se encuentra regulado de manera general en la Ordenanza 24 de 1997, en los artículos 123 a 127.

Corresponderá a la Asamblea, si no lo ha hecho, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 121¹⁰ del D.L. 1222/86, decidir si opta por constituir el monopolio en la producción, introducción y venta de licores destilados; o, si considera que no es conveniente gravar esa industria y actividades, todo conforme a lo previsto por el legislador.

Lo anterior, teniendo en cuenta que en la ordenanza demandada la autoridad tributaria no ejerció tal facultad, sólo incorporó al ordenamiento territorial la

¹⁰ Artículo 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.

normativa general que regula, entre otras materias, el monopolio de licores destilados y el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, rentas cedidas a los departamentos.

No sobra advertir que sobre este tema el departamento demandado guardó silencio al contestar la demanda y en el expediente no obra prueba alguna que demuestre que estuviera ejerciendo el monopolio sobre la producción, introducción y venta de licores destilados, nacionales y/o extranjeros y, simultáneamente, aplicando el régimen del impuesto al consumo de licores, pues hacer uso de los dos sistemas al mismo tiempo si sería ilegal, toda vez que, participación e impuesto son excluyentes.

La simple afirmación de que el Departamento “ejerce el monopolio en los términos de la Ordenanza 14 de 1983”, sin sustento probatorio que lo acredite, no es suficiente, pues conforme con el artículo 177 del C. de P.C., aplicable por disposición del artículo 267 del C.C.A., incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.

Es mediante el uso de los medios probatorios previstos en la ley que se busca que el juez tenga elementos que le permitan verificar la existencia o certeza de los hechos que se aducen, o comprobar la veracidad de las afirmaciones que hacen las partes de las cuales se deriva la consecuencia jurídica que se pretende.

El simple hecho de codificar las normas que, de manera general, regulan el monopolio de licores destilados no impedía a la Asamblea de Cundinamarca incluir en el Estatuto de Rentas también las relacionadas con el impuesto al consumo de estos productos, pues si no ha optado por el monopolio, para poder establecer el impuesto al consumo de tales productos se requiere de la existencia de los parámetros legales para hacerlo. Pero si hizo uso de tal facultad y escogió ejercer el monopolio sobre los 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.

Elegir entre las dos posibilidades que contempla la ley debe ser un acto expreso. Optar por el monopolio implica no solo incorporar la normativa que lo regula sino ejercer actos que demuestren su escogencia. En el caso si bien es claro que se codificaron las normas generales que regulan las dos posibilidades, no se acredita que el Departamento estuviera ejerciendo el monopolio de los licores.

Frente al argumento del demandado según el cual la Ley 788 de 2002 derogó algunas normas de la Ley 223 de 1995 y la Ordenanza 01 de 2003 derogó artículos de la Ordenanza 24 de 1997, se advierte que es claro que estos hechos no impiden el examen de legalidad solicitado, pues como lo ha sostenido esta Corporación¹¹, basta que un acto administrativo haya tenido vigencia para que la jurisdicción de lo contencioso administrativo se pronuncie ante una demanda de nulidad.

Lo anterior porque durante el lapso en que rigió el acto general pudieron haberse producido situaciones jurídicas particulares que ameriten reparación del daño y restauración del derecho que eventualmente se haya afectado; además, mientras tal pronunciamiento no se produzca, la norma, aún sea derogada, conserva y proyecta la presunción de legalidad que la ampara, alcanzando los efectos a

¹¹ Sentencia del 23 de agosto de 2007, expediente 15210, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

aquellos actos de contenido particular que hubiesen sido expedidos durante su vigencia.

Por otro lado, la demandante ha insistido en que las partes demandadas desconocen el principio de *Trato Nacional* adoptado en la legislación interna por la Ley 170 de 1994.

Considera la Sala que carece de fundamento la aducida violación de la Ley 170 de 1994¹², porque como quedó dicho, tratándose de licores nacionales el momento en que surge la obligación para el pago del impuesto, no es el consumo en sí mismo, sino la entrega del producto en fábrica o en planta con miras a que sea posteriormente consumido; y para el caso de los productos importados, la introducción al territorio nacional.

Como puede evidenciarse, en ambos casos, los hechos se concretan antes de que se consuman efectivamente los productos, ya que no es necesario que se consolide la distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo para que surja la obligación tributaria.

Es obvio 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.

De otra parte, no es cierto que haya trato diferencial en las tarifas para los productos nacionales y los extranjeros, pues anulada la expresión “extranjeros” del artículo 74 acusado, es claro que la ley así las fijó. Las tarifas son progresivas para todas las bebidas alcohólicas con rangos de porcentajes de acuerdo con el grado de alcohol, independientemente de la procedencia o tipo de producto.

La tarifa del 40% para los licores con contenido de alcohol superior a 35 grados, cuestionada, debe aplicarse a los productos importados y a los nacionales, sin distinguir alguno.

Según lo dicho no se evidencia la aducida violación del principio de *trato nacional*, pues las disposiciones 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 alcohólicas con un grado superior (a 35°) es un argumento circunstancial que no afecta la legalidad de la tarifa del 40% ...*¹³.

El principio de *trato nacional* se aplica una vez los productos están en el país, es decir, una vez se encuentren en condiciones similares a los nacionales para ejercer la libre competencia. En este entendido, la norma es clara y no admite interpretación alguna, la tarifa porcentual se fija de acuerdo con el grado de contenido alcohólico del producto, sin hacer diferencia alguna entre licores

¹² Ley por medio de la cual se aprobó el Acuerdo que estableció la Organización Mundial del Comercio, OMC, y que incluye el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT 1994).

¹³ Sentencia de 2 de agosto de 2007, Exp. 15259, C.P. Dra. Ligia López Díaz. En esta oportunidad en la que se resolvió un caso similar la Sala sostuvo que no se viola el principio de *trato nacional*, toda vez que la Ley 223/95 fija pautas de carácter general para todas las bebidas alcohólicas, estableciendo diferencias que no se basan en su origen, sino en el contenido alcohólico con lo cual no se persigue proteger la producción nacional, toda vez que se aplica tanto a las bebidas espirituosas nacionales como extranjeras que tengan el mismo alto grado de alcohol, el cual por ser tan elevado permite tarifas que en últimas contribuyen a la salubridad pública y al control del consumo.

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.

Por otra parte, las decisiones allegadas en esta instancia de la Organización Mundial de Comercio, en las que el Órgano de Apelación recomienda al Órgano de Solución de Diferencias, que solicite a Japón, Chile y Corea, que pongan *la Ley del Impuesto sobre las Bebidas Alcohólicas en conformidad con las obligaciones contenidas en el GATT 1994*, corresponden a casos particulares en los que examinados determinados productos a la luz del sistema tributario de cada país y la interpretación del texto del Artículo III, titulado, Trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores, se concluyó que este principio había sido infringido.

Se resalta que en el informe del Órgano de Apelación, en el caso Japón, se precisa que, *en cada caso debe hacerse un análisis cuidadoso y objetivo de cada uno de los datos pertinentes y de todas las circunstancias relevantes para determinar 'la existencia de tributación protectora'.*

En el presente asunto, como se dijo, las tarifas legales se fijaron por rangos de acuerdo al contenido alcoholimétrico y no por el origen o tipo de producto. La Ley no da protección alguna a la producción nacional ni impone condiciones de competencia superiores a los productos importados.

Finalmente, el artículo 96 de la Ordenanza sólo fija, en los términos señalados por el legislador, el impuesto al consumo mínimo de los productos extranjeros¹⁴, sin que de su texto se evidencie un trato preferencial para las mismas mercancías producidas en el país.

Por las razones expuestas, la Sala considera que la Asamblea de Cundinamarca actuó conforme a las facultades constitucionales; además, el inciso segundo del artículo 71, la expresión “De más de 35 grados 40% del artículo 74 y el artículo 96 de la Ordenanza 24 de 1997, se ajustan a derecho, por lo que se confirmará la sentencia apelada.

Sin embargo, se aclarará que el número de la Ordenanza que contiene las expresiones anuladas en el ordinal **PRIMERO** de la sentencia apelada es “24 de 1997” y no “27 de 1997” como equivocadamente se consignó.

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 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, del 18 de septiembre de 2008, que frente a las pretensiones del demandante decidió:

¹⁴ Los productos a que se refiere el artículo son cervezas, sifones y refajos, licores, vinos, aperitivos y similares y cigarrillos y tabaco elaborado.

PRIMERO: De acuerdo con las razones esbozadas en la parte considerativa **DECLÁRASE** la nulidad de las expresiones subrayadas en los artículos 70 y 74 de la Ordenanza **24** de 1997:

“ARTÍCULO 70. HECHO GENERADOR. Está constituido por el consumo de licores extranjeros, vinos, aperitivos y similares nacionales y/o extranjeros en la jurisdicción del Departamento de Cundinamarca, incluido el Distrito Capital”.

“ARTÍCULO 74. 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 más de 35 grados el 40%

(...)”

SEGUNDO: **NIÉGANSE** las pretensiones en la forma pedida en la demanda, de acuerdo con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

(...)”

Cópiese, notifíquese, comuníquese, devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

Martha Teresa Briceño de Valencia
Presidenta de la Sala

Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

William Giraldo Giraldo

Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

