

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., dieciséis (16) de marzo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00420-01 (26876)
Demandante: BAVARIA & CIA SCA
Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA DISTRITAL DE BOGOTÁ D.C.

Temas: Impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas.
Hecho generador. Cerveza sin alcohol - Águila Cero.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 24 de junio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo Cundinamarca, Subsección B, que accedió a las pretensiones de la demanda y en su parte resolutive dispuso:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad de las Resoluciones Nos. 586DDI002219 del 07 de febrero de 2018, que modificó las declaraciones del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, correspondientes a los periodos 1° a 12 de 2015, y 1° a 6° de 2016, presentadas por la sociedad demandante; y DDI003197 del 08 de febrero de 2019, confirmatoria del acto anterior.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, DECLARAR en firme los denuncios privados del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, correspondientes a los periodos 1° a 12 de 2015, y 1° a 6° de 2016, que fueron presentados por la sociedad demandante.

TERCERO: Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas.

(...)”.

ANTECEDENTES

BAVARIA & CIA SCA presentó las declaraciones privadas del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, correspondientes a los 12 periodos del año 2015 y los primeros 6 periodos del año 2016.

Previo requerimiento especial, la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá D.C. profirió la Resolución No. 586DDI002219 del 07 de febrero de 2018, por medio de la cual modificó las liquidaciones privadas, en el sentido de adicionar ingresos por bebidas gravadas “águila cero” e imponer una sanción por inexactitud.

El 6 de abril de 2018, la demandante interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución No. DDI003197 del 08 de febrero de 2019 expedida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, confirmando el acto recurrido.

DEMANDA

Pretensiones

Mediante apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, BAVARIA & CIA SCA, en adelante BAVARIA, formuló las siguientes pretensiones:

“3.1. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- Resolución No. 586DDI002219 del 07 de febrero de 2018, por medio de la cual la Subdirección de Liquidación Oficial de la Secretaría de Hacienda de la Gobernación del Cundinamarca (sic), modificó las Declaraciones Privadas presentadas por BAVARIA & CIA S.C.A a lo largo del año 2015, respecto del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, correspondiente a los 12 meses del año 2015, determinando una nueva obligación impositiva (mayor valor a pagar) y fijando una sanción por inexactitud, notificada el 8 de febrero de 2018.*
- Resolución DDI003197 del 08 de febrero de 2019, notificada el 20 de febrero de 2019, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto por BAVARIA, en el sentido de confirmar la Resolución No. 586DDI002219 del 07 de febrero de 2018.*

3.2. Que en consecuencia, y a título de restablecimiento del derecho, se declare que las liquidaciones privadas del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, correspondiente a los 12 periodos del año 2015 y los primeros 6 periodos del año 2016 presentadas por BAVARIA & CIA S.C.A., se encuentran en firme y por tanto BAVARIA no está obligada a cancelar (i) el mayor impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas correspondiente a los 12 meses del año 2015, ni (ii) la sanción por inexactitud que determinó y confirmó la Administración Tributaria en los actos administrativos demandados”.

La demandante invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política de Colombia; 42 del CPACA; 1, 647, 683 y 730 del Estatuto Tributario; 186,

188 y 194 de la Ley 223 de 1995; artículo 25 al 32 del Código Civil.El

concepto de la violación se sintetiza así:

Sostuvo que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 186 de la Ley 223 de 1995, el hecho generador del impuesto al consumo recae sobre las bebidas alcohólicas y, en esa medida, la cerveza sin alcohol denominada “águila cero” no estaría gravada con ese tributo, toda vez que su naturaleza la excluye de las categorías objeto de gravamen.

Manifestó que la expresión “cerveza” de que trata la Ley 223 de 1995 hace referencia a un producto distinto a la “cerveza sin alcohol”, pues tiene una composición y graduación alcohólica diferente. Aún más si se tiene en cuenta el artículo 3º del Decreto 1686 de 2012, expedido por el Ministerio de Salud y Protección Social, que

definió la cerveza como aquella que tiene una graduación alcohométrica que oscila

entre los 2.5 y 12 grados.

Precisó que el Consejo de Estado al resolver la consulta realizada por el Ministerio de Justicia y del Derecho, en la providencia del 5 de mayo de 2015¹ señaló que *“del contexto de la Ley 223 de 1995 se deduce que el impuesto al consumo de cerveza está dirigido a la cerveza que constituye una bebida alcohólica”*. Así mismo, dijo que *“era clara la voluntad del legislador de gravarla con el impuesto al consumo porque se consideraba, y se considera ciertamente, como una bebida alcohólica, no una bebida de naturaleza diferente o un alimento”*. Para finalmente concluir que *“dentro del hecho generador al impuesto al consumo de cerveza, establecido en el artículo 186 de la Ley 223 de 1995, no se encuentra incluida la cerveza sin alcohol o no alcohólica”*.

Dijo que las tornaguías solamente se deben expedir respecto de los productos que causan impuesto al consumo, es decir, de aquellas bebidas que tienen alcohol y, que por ende, se consideran bebidas alcohólicas. De manera que, respecto al producto “águila cero” no se debe solicitar al funcionario competente la expedición de las tornaguías, ya que esa bebida no causa el gravamen.

Finalmente, concluyó que no procede la sanción por inexactitud porque en las declaraciones privadas BAVARIA incluyó todos los ingresos objeto del impuesto de consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas. Además, la diferencia de criterios respecto a la interpretación de la norma aplicable no da lugar a la imposición de la sanción de que trata el artículo 647 del ET.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL DE BOGOTÁ** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:

Sostuvo que la Ley 223 de 1995 que regula el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, dispone que el hecho generador está constituido por el consumo de bebidas como la cerveza.

Expresó que el hecho generador no está limitado a que los productos consumidos tengan la naturaleza de una bebida alcohólica, toda vez que basta con que un producto se califique como “cerveza” para que su consumo dé lugar al impuesto, sin que sea necesario distinguir su grado alcoholimétrico, tal como ocurre con el producto “águila cero”.

Finalmente, señaló que procede la sanción por inexactitud impuesta debido a la omisión de ingresos declarados por la contribuyente, en tanto no incluyó aquellos que se obtuvieron por el consumo de la bebida denominada *“cerveza águila cero”*.

SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección “B”**, accedió a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, bajo los siguientes argumentos:

¹ Exp. 11001-03-06-000-2014-00286-00 (2239), C.P. Álvaro Namén Vargas.

El impuesto al consumo previsto en el texto final del artículo 186 de la Ley 223 de 1995, va encaminado a gravar el consumo de las bebidas consideradas como alcohólicas, entre estas, la cerveza definida en el Decreto 761 de 1993 y en el Decreto 1686 de 2012.

Indicó que la finalidad de la norma fue la de gravar el consumo de las cervezas con contenido alcohólico, entendiéndose por tal, las que tienen graduación superior a 2.5 grados alcoholimétricos. En consecuencia, no puede extenderse el gravamen a aquellas bebidas que no tengan tales características, solo por el hecho de su denominación, tanto es así, que a esta misma conclusión llegó la Sala de Consulta y Servicio Civil del H. Consejo de Estado, en concepto del 05 de mayo de 2015, dentro del radicado No. 11001-03-06-000-2014-00286-00 (2.239).

Señaló que la composición del producto denominado “cerveza águila cero” corresponde a la clasificación de alimento por no tener un contenido de alcohol superior a 2.5 grados alcoholimétricos. Razón por la que esa bebida no puede incluirse dentro de la base gravable para liquidar el impuesto al consumo de cervezas, toda vez que la naturaleza de dicho producto no es de aquellos que se consideran bebidas alcohólicas, que se encuentran gravadas con ese tributo.

Finalmente, manifestó que no procede la condena en costas en virtud de lo dispuesto en el numeral 8º del artículo 365 del CPACA, dado que no se demostró su causación.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló con fundamento en los siguientes argumentos:

De acuerdo con lo previsto en los artículos 98 y siguientes del Decreto Distrital 352 de 2002 y en el Concepto Distrital 1233 del 16 de marzo de 2016, que hace referencia al consumo de cerveza, concluyó que basta con que un producto se clasifique como cerveza para que con su consumo se configure el hecho generador del impuesto dado que, lo que grava la norma, es el consumo de cerveza sin distinguir si es con alcohol sin alcohol.

De la definición de cerveza señalada en el Decreto 1686 de 2012, señaló que la cerveza aún sin tener un grado de alcohol está gravada con el impuesto al consumo.

Dijo que, si bien el INVIMA clasifica la cerveza sin alcohol como un alimento, tal criterio no es obligatorio para las autoridades tributarias, pues esa clasificación la utiliza la entidad para criterios técnicos de control sanitario.

Finalmente, manifestó que la sociedad demandante al no haber incluido dentro de la declaración privada los ingresos obtenidos por las bebidas gravadas con el impuesto al consumo, incurrió en un hecho sancionable conforme con lo dispuesto en el artículo 647 del ET. Razón por la cual, no puede alegar la existencia de diferencia de criterios para efectos de la sanción por inexactitud.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La demandante no se pronunció respecto al recurso de apelación presentado por la parte demandada en los términos previstos en el numeral 4º del artículo 247 del Código

de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

Por su parte el **Ministerio Público** guardó silencio durante la oportunidad prevista en numeral 6º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, le corresponde a la Sala determinar si en las declaraciones del impuesto al consumo presentadas por BAVARIA durante los 12 periodos del año 2015 y los primeros 6 periodos del año 2016, procede la adición de ingresos por concepto del producto denominado “cerveza águila cero”, que se cataloga como una cerveza sin alcohol.

Impuesto al consumo de cervezas

El artículo 186 de la Ley 223 de 1995² dispone que el hecho generador del impuesto al consumo está constituido por el consumo en el territorio nacional de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas.

Por su parte, el artículo 187 establece los sujetos pasivos del impuesto al consumo, así:

“Artículo 187. Sujetos pasivos. Son sujetos pasivos o responsables del impuesto los productores, los importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. Además, son responsables directos del impuesto los transportadores y los expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden”.

Estas normas fueron compiladas en los artículos 98 y siguientes del Decreto Distrital 352 del 15 de agosto de 2002³, *“Por el cual se compila y actualiza la normativa sustantiva tributaria vigente, incluyendo las modificaciones generadas por la aplicación de nuevas normas nacionales que se deban aplicar a los tributos del Distrito Capital, y las generadas por acuerdos del orden distrital”.*

Ahora bien, el Decreto 1686 del 9 de agosto de 2012 del Ministerio de Salud y Protección Social, *“Por el cual se establece el reglamento técnico sobre los requisitos sanitarios que se deben cumplir para la fabricación, elaboración, hidratación, envase, almacenamiento, distribución, transporte, comercialización, expendio, exportación e importación de bebidas alcohólicas destinadas para consumo humano”*, en el artículo 3º definió la cerveza en los siguientes términos:

² “Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones”.

³ **Artículo 98. Hecho generador.**

El hecho generador está constituido por el consumo en el territorio nacional de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas.

No generan este impuesto las exportaciones y el tránsito por el territorio del Distrito Capital, de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas.

(...) **Artículo 103. Sujeto pasivo.**

Son sujetos pasivos o responsables del impuesto los productores, los importadores y, solidariamente con ellos,

los distribuidores. Además, son responsables directos del impuesto los transportadores y los expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden.

“Artículo 3º.- Definiciones. Para efectos de la aplicación del presente reglamento técnico se adoptan las siguientes definiciones:

(...)

Cerveza. Es la bebida obtenida por fermentación alcohólica de un mosto elaborado con cebada germinada y otros cereales o azúcares, adicionado de lúpulo o su extracto natural, levadura y agua potable, a la cual se le podrán adicionar sabores naturales permitidos por el Ministerio de Salud y Protección Social. **Esta bebida está comprendida entre 2.5 y 12 grados alcoholimétricos.**

Las cervezas con una graduación alcoholimétrica, inferior a 2.5 grados alcoholimétricos, se denominarán cervezas sin alcohol o cervezas no alcohólicas y se clasificarán como alimento” (Resalta la Sala).

En cuanto a la definición de cerveza contenida en el decreto en mención para efectos del impuesto al consumo, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado se pronunció el 5 de mayo de 2015⁴, así:

“Si bien la parte inicial de esta norma se refiere a la aplicación del reglamento técnico contenido en el decreto, es indudable que contiene una definición legal del término “cerveza” que como tal, puede ser aplicada en relación con el impuesto al consumo de cerveza, que se refiere precisamente a dicha bebida.

*Como se advierte, la definición del Decreto 1686 de 2012 coincide con la definición del Diccionario de la Real Academia Española, en el sentido de que **la naturaleza de la cerveza es la de ser una bebida alcohólica, con una precisión importante: que su graduación alcoholimétrica debe estar comprendida entre 2.5 y 12 grados alcoholimétricos.***

*Adicionalmente, **la definición legal establece que la llamada “cerveza sin alcohol o no alcohólica” es aquella que tiene una graduación alcoholimétrica inferior a 2.5 grados alcoholimétricos, la cual se clasifica “como alimento”, es decir, no como cerveza.***

Como se sabe, en el mercado se introducen muchos productos que, por tradición o razones comerciales, conservan los nombres iniciales, pero resulta necesario observar en este caso que la sola denominación de “cerveza” no significa que se genere automáticamente el gravamen, sino que se debe atender a su característica de bebida alcohólica, de manera que si la tiene de acuerdo con la definición mencionada y la graduación fijada entre 2.5 y 12 grados alcoholimétricos, su consumo es objeto del tributo.

Resulta oportuno anotar que la Ley 223 de 1995, de conformidad con el artículo 285, entró a regir desde su publicación en el Diario Oficial, la cual ocurrió en el No. 42.160 del 22 de diciembre de 1995, y para esa fecha se encontraba vigente una definición de cerveza muy similar a la contenida en el artículo 3º del Decreto 1686 de 2012, que le fijaba una graduación igual a la de este: entre 2.5º y 12º grados alcoholimétricos, y distinguía que la cerveza sin alcohol o no alcohólica era la que tenía una graduación inferior a 2.5º grados alcoholimétricos y se clasificaba como alimento.

*(...) **Por consiguiente, en sana lógica, se debe entender que el impuesto al consumo de cerveza, se refiere a la cerveza bebida alcohólica, esto es,***

⁴ Exp. 11001-03-06-000-2014-00286-00 (2239), C.P. Álvaro Namén Vargas.

aquella cuya graduación alcoholimétrica está entre 2.5 y 12 grados alcoholimétricos, no a la cerveza sin alcohol o no alcohólica que tiene una graduación inferior a 2.5 grados alcoholimétricos y constituye un alimento.
(Resalta la Sala).

Tal como lo señaló la Sala de Consulta y Servicio Civil, de acuerdo con la definición prevista en el artículo 3° del Decreto 1686 del 9 de agosto de 2012, la cerveza sin alcohol o no alcohólica es aquella que tiene una graduación inferior a 2.5 grados alcoholimétricos, pues aquella que sobrepasa ese límite se clasifica como una bebida alcohólica.

En cuanto a la procedencia de gravar o no las cervezas sin alcohol, la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la sentencia del 15 de septiembre de 2022⁵ declaró la nulidad del Concepto de la DIAN 9295 del 26 de marzo de 2015, por medio del cual el subdirector de Gestión de Normativa y Doctrina de la DIAN señaló que las cervezas sin alcohol de procedencia extranjera introducidas al territorio aduanero nacional se encuentran gravadas con el impuesto nacional al consumo.

La Sala adoptó la decisión bajo los siguientes argumentos:

“(...) en el criterio expuesto en el Concepto 9295 del 26 de marzo de 2015, reiterado en el Oficio 9008178 del 5 de abril de 2019, la DIAN no tuvo en cuenta las características propias de la cerveza sin alcohol y lo que realmente constituye el hecho generador del impuesto al consumo “el consumo de bebidas alcohólicas”, tanto es así que la DIAN rectificó su postura en el Concepto 225 del 25 de junio de 2021, con fundamento en el Oficio 2-2020-008785 del 10 de marzo de 2020, expedido por la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (...).

En esas condiciones, el hecho generador del impuesto al consumo de que trata la Ley 223 de 1995 debe entenderse que no abarca lo concerniente a las cervezas sin alcohol (...) por lo tanto, no puede exigirse el pago al impuesto al consumo para la cerveza sin alcohol como documento soporte de la declaración de importación para efectos de la autorización de levante de las mercancías importadas.

De acuerdo con lo anterior, el Concepto 9295 del 26 de marzo de 2015 expedido por la DIAN viola lo dispuesto en el artículo 186 de la Ley 223 de 1995, debido a que excedió por medio de una interpretación errada, el hecho generador del impuesto al consumo al establecer que la cerveza sin alcohol está sujeta al tributo”.

Teniendo en cuenta el criterio expuesto por esta Sección, es claro para la Sala que la cerveza a la que hace referencia la Ley 223 de 1995 para efectos del impuesto al consumo se refiere a una bebida alcohólica, es decir, cuyo contenido este compuesto por una graduación superior a 2.5 grados alcoholimétricos de acuerdo con la definición prevista en el artículo 3° del Decreto 1686 de 2012 y no a una bebida de naturaleza diferente como lo es la cerveza sin alcohol.

Es un hecho no discutido por las partes que la cerveza “águila cero” es una bebida sin alcohol, ya que tiene una graduación alcoholimétrica inferior a 2.5 grados. Sin embargo, la apelante considera que independiente de que sea un producto sin alcohol,

⁵ Exp. 25428, C.P. Milton Chaves García. Reiterada en las sentencias del 29 de septiembre de 2022, Exp. 25911 y del

por la sola denominación de “cerveza” su consumo se encuentra gravado con el impuesto establecido en los artículos 186 y siguientes de la Ley 223 de 1995.

Contrario a lo afirmado por la parte demandada, la sola denominación de “cerveza” no significa que se genere automáticamente el gravamen, sino que se debe atender a su característica de bebida alcohólica. En ese sentido, la cerveza sin alcohol (inferior a 2.5 grados alcoholimétricos) no está gravada con el impuesto al consumo porque el hecho generador del tributo lo constituye únicamente el consumo de bebidas alcohólicas.

De manera que, la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá no tuvo en cuenta las características propias del producto “águila cero” al momento de expedir los actos acusados y, en esa medida, desconoció lo previsto en la Ley 223 de 1995 al establecer que el consumo de la cerveza sin alcohol denominada “águila cero” está sujeto al tributo.

Por lo anterior, se confirma la sentencia apelada que declaró la nulidad de los actos demandados y que declaró la firmeza de las declaraciones del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de los años correspondientes a los 12 periodos del año 2015 y los primeros 6 periodos del año 2016, presentadas por la sociedad demandante.

De la condena en costas

Conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual no se condenará en esta instancia.

Por lo anterior, la Sala revocará la sentencia apelada y en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos demandados conforme con las consideraciones precedentes

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

PRIMERO: **Confirmar** la sentencia de primera instancia.

SEGUNDO: Sin condena en costas.

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

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN