



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

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá, D.C., quince (15) de febrero de dos mil veinticuatro (2024)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2019-00391-01 [28108]  
**Demandante:** BAVARIA & CIA SCA  
**Demandado:** DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA

**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 entidad demandada<sup>1</sup> contra la sentencia del 9 de febrero de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que resolvió<sup>2</sup>:

«**PRIMERO: DECLÁRASE** la nulidad de la Resolución No. 106 del 27 de marzo de 2018, por medio de la cual le fue proferida a la sociedad BAVARIA & CIA SCA liquidación oficial de revisión por el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas por los 12 periodos del año gravable 2015; y de la Resolución No. 00000176 del 4 de febrero de 2019 que confirmó la anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

**SEGUNDO:** Como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE la firmeza** de las declaraciones del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas correspondientes a los 12 periodos del año gravable 2015.

**TERCERO:** No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva».

**ANTECEDENTES**

El 26 de mayo de 2017, la Subdirección de Fiscalización de la Dirección de Rentas y Gestión Tributaria de Cundinamarca profirió el Requerimiento Especial nro. DIR-017 en el que propuso modificar las liquidaciones del impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos de los periodos de enero a diciembre de 2015<sup>3</sup>. Bavaria & CIA SCA (en adelante, Bavaria) dio respuesta al requerimiento especial<sup>4</sup>.

El 27 de marzo de 2018, la Subdirección Técnica de Liquidación Oficial de la Dirección de Rentas y Gestión Tributaria de la Secretaría de Hacienda del

<sup>1</sup> Índice 26 de Samai del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

<sup>2</sup> Índice 23 de Samai del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

<sup>3</sup> Índice 2 de Samai. ED\_C01\_01 DEMANDA-PODER Y ANEXOS(.pdf) NroActua 2. Págs. 64 a 73.

<sup>4</sup> Índice 2 de Samai. ED\_C01\_01 DEMANDA-PODER Y ANEXOS(.pdf) NroActua 2. Págs. 75 a 97.



Departamento de Cundinamarca expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 106 por medio de la cual modificó las citadas declaraciones e impuso sanción por inexactitud<sup>5</sup>.

Contra el anterior acto la sociedad interpuso recurso de reconsideración<sup>6</sup>, el cual fue resuelto mediante la Resolución nro. 00000176 del 4 de febrero de 2019, expedida por la Subdirección de Recursos Tributarios de la Dirección de Rentas y Gestión Tributaria de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca, en el sentido de confirmar el acto recurrido<sup>7</sup>.

## DEMANDA

La parte demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 (en adelante, CPACA), formuló las siguientes pretensiones<sup>8</sup>:

### «3. PRETENSIONES.

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

- *Liquidación Oficial de Revisión No. 106 del 27 de marzo de 2018, por medio de la cual la Subdirección de Liquidación Oficial de la Secretaría de Hacienda de la Gobernación de Cundinamarca, 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 13 de abril de 2018.*
- *Resolución No. 00000176 del 04 de febrero de 2019, notificada el 6 de febrero de 2019, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto por BAVARIA, en el sentido de confirmar la Liquidación Oficial de Revisión No. 106 del 27 de marzo 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, correspondientes a los 12 periodos del año 2015 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».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política (CP)
- Artículos 25 a 32 del Código Civil (CC)
- Artículos 1, 647, 683 y 730 del Estatuto Tributario (ET)
- Artículo 42 de la Ley 1437 de 2011 (CPACA)
- Artículos 186, 188 y 194 de la Ley 223 de 1995

Como concepto de la violación, expuso:

<sup>5</sup> Índice 2 de Samai. ED\_C01\_01 DEMANDA-PODER Y ANEXOS(.pdf) NroActua 2. Págs. 98 a 103.  
<sup>6</sup> Índice 2 de Samai. ED\_C01\_01 DEMANDA-PODER Y ANEXOS(.pdf) NroActua 2. Págs. 105 a 131.  
<sup>7</sup> Índice 2 de Samai. ED\_C01\_01 DEMANDA-PODER Y ANEXOS(.pdf) NroActua 2. Págs. 135 a 144.  
<sup>8</sup> Índice 2 de Samai. ED\_C01\_01 DEMANDA-PODER Y ANEXOS(.pdf) NroActua 2. Págs. 7 a 8.



**Ausencia del hecho generador en el producto denominado Águila Cero.** La entidad demandada incurrió en la causal de nulidad de infracción de normas en las que debería fundarse, contenida en el artículo 137 del CPACA, porque el hecho generador del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas (art. 186 de la Ley 223 de 1995), no se causa sobre una bebida que no tiene los grados alcoholimétricos para considerarse cerveza.

De acuerdo con los criterios de hermenéutica jurídica contenidos en los artículos 25 al 32 del Código Civil, se deberán entender las palabras desde su sentido natural y obvio, en el presente caso, el legislador al definir la cerveza distinguió entre las alcohólicas y las que no lo son.

El Decreto 1686 de 2012 clasificó como cerveza únicamente las bebidas comprendidas entre 2.5 y 12 grados alcoholímetros, y como alimento a las cervezas sin alcohol con menos de 2.5 grados.

Se refirió a las disposiciones que han considerado como cerveza a aquellas bebidas con graduación alcoholimétrica superior a 2.5 grados, a la aplicación de las normas sanitarias a temas tributarios y, a los pronunciamientos jurisprudenciales sobre clasificación del INVIMA.

Expuso que el Consejo de Estado<sup>9</sup> ha tenido en cuenta la definición planteada por el INVIMA en relación con la cerveza, pues esa entidad ha definido la Cerveza Águila Cero como un «*alimento*» en el caso de aquellas que no tienen alcohol, por lo que no incurre en el hecho generador.

Se debe tener en cuenta que la finalidad del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas fue establecida como una retribución o previsión de aquellos daños a la salud que pudiese generar este tipo de bebidas, no obstante, en el presente caso al no contener alcohol, no se estaría cumpliendo con lo considerado al proferirse la norma.

**La expedición de tornaguías se hace respecto de los productos objeto del impuesto al consumo de cervezas del monopolio rentístico.** Indicó que las tornaguías se deben expedir únicamente respecto de los productos que causan el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, por ende, son objeto del monopolio rentístico de licores. Estas se emiten en relación con aquellos bienes que tienen alcohol, de ahí que la cerveza Águila Cero no las requiera.

**Violación al principio de irretroactividad tributaria.** Por tratarse de declaraciones correspondientes a periodos diferentes presentadas y pagadas en distintas oportunidades de acuerdo con lo establecido en el artículo 105 de la Ley 223 de 1995, los términos son independientes, y por ello la firmeza se cuenta de forma autónoma.

No obstante, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se adujo que «*el término con el que cuenta la administración para notificar el requerimiento especial es establecido en el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 714 del estatuto tributario, esto es, un término de tres años mas no dos años*». Argumento que no

<sup>9</sup> Concepto nro. 2239 de la Sala de Consulta y Servicio Civil.



es de recibo, toda vez que los artículos 338 y 363 de la CP prohíben la aplicación retroactiva de la ley. Así las cosas, las declaraciones de enero a mayo de 2015 se encuentran en firme.

**Improcedencia de la sanción por inexactitud.** De acuerdo con el artículo 647 del ET, la sanción por inexactitud procede cuando el contribuyente no ha incluido en su declaración los ingresos susceptibles de ser gravados, no obstante, en este caso Bavaria tuvo en cuenta todos los ingresos objeto del impuesto de consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas correspondientes a los periodos en discusión.

Si la Administración continúa con el proceso de fiscalización, desconoce la aplicación del principio de lesividad (generación de daño art. 640 del ET), como también incumpliría su obligación de motivación, pues la sanción fue impuesta con fundamento en la interpretación incorrecta del ordenamiento. Además, se está frente a una diferencia de criterios entre las partes respecto a la interpretación de una norma.

Sin perjuicio de lo expuesto, si se considera que procede la sanción por inexactitud, solicitó que se aplique el principio de favorabilidad.

## OPOSICIÓN

El departamento de Cundinamarca se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente<sup>10</sup>:

Conforme con los artículos 87, 88, 91, 92 y 131 de la Ordenanza 216 de 2014 - Estatuto de Rentas del Departamento de Cundinamarca-, la entidad verificó que Bavaria se encuentra registrada y habilitada para realizar actividades tributarias inherentes al impuesto al consumo. No obstante, la Secretaría de Hacienda advirtió que no existe registro de inscripción en el aplicativo designado para el control de novedades y registros del referido tributo en la adición o asociación del producto cerveza Águila Cero, por lo que aplicó lo indicado en el artículo 632 del citado ordenamiento (facultades de aprehensión y decomiso).

El mencionado producto se está comercializando en el departamento sin el lleno de los requisitos legales definidos en la Ordenanza 216 de 2014, siendo susceptible de una aprehensión y decomiso por el incumplimiento de la norma contenida en la Resolución nro. 000176 de 2019.

Comoquiera que el artículo 131 del Estatuto de Rentas estableció que el hecho generador del impuesto al consumo está constituido por el consumo de cervezas, sifones y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas en la jurisdicción rentística del departamento de Cundinamarca, al ser el producto Águila Cero una cerveza, es objeto de causación del referido tributo, sin que la norma realice exclusión o exención.

El artículo 13 del Decreto 1686 de 2012 del INVIMA define cerveza<sup>11</sup> y tiene efecto exclusivo para la aplicación del reglamento técnico en aras de señalar los requisitos

<sup>10</sup> Índice 2 de Samai. ED\_C01\_CD02 FOLIO 115-EXPEDIENTE DIGITAL (.zip) NroActua 2. Archivo: 04ContestacionDemandayPoder.pdf.



sanitarios, controles y licencias que debe expedir ese instituto. Y si bien, la cerveza se clasifica con una graduación alcohólica inferior a 2.5 grados como alimento, no por ello pierde su naturaleza de cerveza.

En materia fiscal y en cuanto al impuesto al consumo, el artículo 186 de la Ley 223 de 1995 solo se refiere al término de cervezas, sin hacer mención o distinción alguna a las cervezas sin alcohol, es decir, no es un producto excluido o exento.

Advirtió que siempre que el producto se denomine cerveza, indistintamente de que contenga o no alcohol, será objeto del impuesto al consumo de cervezas, sifones, relajos y mezclas de que trata los artículos 185 y siguientes de la mencionada ley. Citó los conceptos nros. 1233 del 16 de marzo de 2016 de la Secretaría de Hacienda de Bogotá y 9295 del 26 de marzo de 2015 de la DIAN.

En cuanto a la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados, manifestó que esta se encuentra ajustada a derecho y al principio de legalidad, además en el presente caso no existe diferencia de criterios sino una omisión de la sociedad de declarar y pagar el impuesto generado por las operaciones gravadas. No procede la aplicación del principio de favorabilidad toda vez que el producto Águila Cero está gravado con el tributo, conforme al artículo 186 de la Ley 223 de 1995.

Propuso las excepciones de legalidad de los actos administrativos acusados y la genérica o innominada.

### TRÁMITE PROCESAL EN PRIMERA INSTANCIA

Mediante auto del 28 de septiembre de 2022, el tribunal prescindió de las audiencias previstas en los artículos 180, 181 y 182 del CPACA, y tuvo como pruebas las aportadas con la demanda y la contestación<sup>12</sup>.

En providencia del 9 de diciembre de 2022 el *a quo* fijó el litigio y corrió traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que emitiera concepto<sup>13</sup>.

### SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, en la sentencia apelada: (i) anuló los actos administrativos demandados, (ii) a título de restablecimiento del derecho declaró la firmeza de las declaraciones del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas correspondientes a los 12 periodos del año gravable 2015 y (iii) no condenó en costas, con fundamento en lo siguiente<sup>14</sup>:

<sup>11</sup> La bebida obtenida por fermentación alcohólica de un mosto elaborado con cebada germinada y otros cereales o azúcares, adicionado de lúpulo o 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 alcohólico. Precizando que las cervezas con una graduación alcohólica, inferior a 2.5 grados alcohólico, se denominarán cervezas sin alcohol o cervezas no alcohólicas y se clasificará como alimento.

<sup>12</sup> Índice 2 de Samai. ED\_C01\_CD02 FOLIO 115-EXPEDIENTE DIGITAL (.zip) NroActua 2. Archivo: 07AutoNiegaDocumental201900391.pdf.

<sup>13</sup> Índice 2 de Samai. ED\_C01\_CD02 FOLIO 115-EXPEDIENTE DIGITAL (.zip) NroActua 2. Archivo: 10 AutoTrasladoAlegatos201900.

<sup>14</sup> Índice 23 de Samai del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.





De conformidad con los artículos 185, 186 y 199 de la Ley 223 de 1995, 3 del Decreto 1686 de 2012 y 129 al 135 de la Ordenanza 216 de 2014, y jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>15</sup> el hecho generador del impuesto al consumo de cerveza se aplica a las cervezas con alcohol, por lo tanto, no puede incluirse otro producto con características diferentes, como sería la cerveza sin alcohol, pues ello vulneraría el principio de legalidad tributaria, dado que los elementos del tributo están claramente definidos por el legislador, y no son susceptibles de interpretación más allá de lo dispuesto en la ley.

La Ley 223 de 1995 dispuso como hecho generador el consumo de cervezas, siendo el espíritu del legislador que ese tributo recaiga solo sobre el consumo de bebidas de cerveza y en consideración a lo previsto en el artículo 3 del Decreto 1686 de 2012, dicho producto está compuesto por una graduación alcoholimétrica, es decir que el producto Águila Cero no se encuentra dentro de lo descrito en la norma, máxime cuando el INVIMA en la Resolución nro. 2014040092 de 2014<sup>16</sup> certificó que el aludido producto es una cerveza sin alcohol.

Teniendo en cuenta que el producto Águila Cero es una cerveza sin alcohol, no se genera la obligación de declarar y pagar el aludido impuesto, razón por la cual no era procedente la modificación de las declaraciones privadas.

Finalmente, de conformidad con las reglas previstas en los artículos 365 (nums. 1 y 8) del CGP y 188 del CPACA, no condenó en costas a la parte vencida por no existir elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por tal concepto.

## RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandada** apeló la decisión de primera instancia en los siguientes términos<sup>17</sup>:

Citó los artículos 186 a 190 de la Ley 223 de 1995, y 129 a 135 de la Ordenanza 216 de 2014, y manifestó que esas normas son claras, precisas, no admiten interpretación restrictiva, gozan de presunción de legalidad, y son de obligatorio cumplimiento, por lo que el producto cerveza Águila Cero debe pagar al departamento el impuesto al consumo de la vigencia 2015.

El producto denominado Águila Cero «*se anuncia en sus diversas interpretaciones como: CERVEZA ÁGUILA CERO SIN ALCOHOL, pero en letras reducidas contenidas en las etiquetas o rótulos, aparece la siguiente información: 04% alc/volumen aproximado*», lo que indica que existe un porcentaje mínimo de alcohol.

La anterior información así suministrada y dirigida al mercado de consumo es engañosa, por no corresponder con su contenido, lo que vulnera el artículo 46 del Decreto 1686 de 2012.

<sup>15</sup> Sentencia del 15 de septiembre de 2022, exp. 25428, C.P. Milton Chaves García.

<sup>16</sup> Resolución que renueva el registro sanitario del producto Águila Cero como una cerveza sin alcohol.

<sup>17</sup> Índice 2 de Samai. Archivo: «ED\_30\_25000233700020210(.pdf) NroActua 2».



Con la expedición de la Ley 223 de 1995, fue voluntad del legislador gravar con el impuesto al consumo a todos los productos que se denominen cerveza, máxime si contienen alcohol, como ocurre en este caso.

Por jerarquía normativa debe darse aplicación a la Ley 223 de 1995 por encima del Decreto 1686 de 2012, pues esta no es una norma de especial aplicación en materia tributaria y solo debe ser tenida en cuenta para fines de reglamentación técnica sobre requisitos sanitarios. Citó al respecto el Oficio del 11 de marzo de 2020 de la Dirección de Rentas y Gestión Tributaria.

La «sanción por no declarar» el impuesto al consumo impuesta por la Secretaría de Hacienda a la contribuyente se ajusta al principio de certeza, por cuanto los elementos del tributo se encuentran en la Ley 223 de 1995, adoptados en la Ordenanza 216 de 2014.

Solicitó que se aplique la Ley 223 de 1995 y el Decreto 1686 de 2012, por la jerarquización de las normas y porque el mencionado decreto señala los requisitos sanitarios.

La definición de cerveza contenida en el artículo 3 del Decreto 1686 de 2012 se debe tener en cuenta en forma exclusiva para los efectos relacionados con la aplicación del reglamento técnico sobre los requisitos sanitarios, que supuestamente ampara el no pago del impuesto al consumo de cerveza cero.

Concluyó que la cerveza Águila Cero por contener 0.4% de alcohol del volumen del producto cumple con los elementos del impuesto al consumo y que los actos administrativos impugnados se ajustan a la Ley 223 de 1995 -norma tributaria-, que modificó el ET y se encuentra vigente junto con sus decretos reglamentarios.

## TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación del Departamento de Cundinamarca se admitió mediante auto del 22 de noviembre de 2023<sup>18</sup>, y la contraparte no se pronunció en relación con el mismo. Al no ser necesaria la práctica de pruebas en segunda instancia no se corrió traslado para alegar (nums. 4 a 6, art. 247 del CPACA)<sup>19</sup>.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos mediante los cuales la Secretaría de Hacienda de la Gobernación del Departamento de Cundinamarca modificó las declaraciones del impuesto al consumo de cerveza sifones, refajos y mezclas presentadas por la sociedad Bavaria & CIA SCA, correspondiente a los periodos de enero a diciembre de 2015.

<sup>18</sup> Índice 4 de Samai.

<sup>19</sup> Modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.



En los términos del recurso de apelación la Sala debe establecer si procede la adición de ingresos en las declaraciones del impuesto al consumo por los periodos de enero a diciembre de 2015, respecto del producto denominado Águila Cero.

### **Del impuesto al consumo de cerveza, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas. Reiteración jurisprudencial<sup>20</sup>**

El artículo 186 de la Ley 223 de 1995<sup>21</sup> señala 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.

La citada norma surtió debate en el Congreso de la República bajo el Proyecto de Ley No. 026 de 1995, cuyo texto inicial se encontraba redactado de la siguiente manera:

*«Artículo 176. Hecho generador. Está constituido por el consumo de cervezas, sifones, mezclas de estos productos con otros, y refajos, **independientemente de su contenido alcohólico**, en la jurisdicción de los Departamentos y del Distrito Capital<sup>22</sup>».*

Luego de diferentes debates en el Congreso la expresión «*independientemente de su grado alcohólico*» fue suprimida, porque se consideró que era necesario hacer una distinción entre las bebidas cuyo grado de alcohol fuese mayor.

El departamento de Cundinamarca en el artículo 131 de la Ordenanza 216/2014<sup>23</sup> dispuso que el hecho generador del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas está constituido «*por el consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas en la jurisdicción rentística del Departamento de Cundinamarca*».

Por su parte, el artículo 3 del Decreto 1686 del 9 de agosto de 2012 del Ministerio de Salud y Protección Social definió la cerveza como «*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***» [destaca la Sala].

En cuanto a la anterior definición la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado<sup>24</sup> se pronunció en el siguiente sentido:

*«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.*

<sup>20</sup> Sentencias del 19 de octubre de 2023, exp. 27792 y del 29 de junio de 2023, exp. 27403, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 27 de abril de 2023, exp. 25705, C.P. Wilson Ramos Girón, del 30 de noviembre de 2023, exp. 27788, del 16 de marzo de 2023, exp. 26876, del 29 de septiembre de 2022, exp. 25911 y del 15 de septiembre de 2022, exp. 25428, C.P. Milton Chaves García.

<sup>21</sup> Por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones.

<sup>22</sup> Gaceta del Congreso No. 218 del 2 de agosto de 1995, pág. 12.

<sup>23</sup> «**POR LA CUAL SE EXPIDE EL ESTATUTO DE RENTAS DEL DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA, SE CONCEDE UNAS FACULTADES AL GOBERNADOR DEL DEPARTAMENTO Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES**».

<sup>24</sup> Exp. 11001-03-06-000-2014-00286-00 (2239), C.P. Álvaro Namén Vargas.





*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.*

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

En un caso similar, entre las mismas partes<sup>25</sup>, la Sala indicó 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 esté compuesto por una graduación superior a 2.5 grados alcoholimétricos de acuerdo con la definición prevista en el artículo 3º 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» y concluyó 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. En este 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».

En el presente asunto se observa que en los actos administrativos demandados la Dirección de Rentas y Gestión Tributaria de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca, con fundamento en la Ley 223 de 1995, determinó que hay inexactitud en las declaraciones presentadas por los periodos de enero a diciembre de 2015, porque no se declaró ni pagó el impuesto al consumo del producto Águila Cero con graduación inferior a 2.5 grados alcoholimétricos.

Para resolver, se reitera el criterio expuesto por la Sección, en cuanto a que dicho producto no está gravado con el impuesto al consumo por no incurrir en el hecho generador establecido en el artículo 186 de la Ley 223 de 1995, pues este solo opera para bebidas alcohólicas, es decir, aquellas con más de 2.5 grados alcoholimétricos.

Es claro que, al expedir los actos administrativos enjuiciados, la entidad demandada no tuvo en cuenta las características propias del referido producto, desconociendo lo previsto en el artículo 186 de la Ley 223 de 1995 al concluir que Bavaria es sujeto pasivo del impuesto al consumo de cervezas con graduación inferior a 2.5 grados de alcohol en el departamento de Cundinamarca.

En cuanto a lo alegado por la entidad demandada que el producto denominado Águila Cero se anuncia como «CERVEZA ÁGUILA CERO SIN ALCOHOL», pero en letras reducidas contenidas en las etiquetas o rótulos aparece «0.4% alc/ volumen aproximado», lo que a su juicio indica que existe un porcentaje mínimo de alcohol, la

<sup>25</sup> Sentencia del 29 de junio de 2023, exp. 27403, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, que citó la sentencia del 16 de marzo de 2023, exp. 26876, C.P. Milton Chaves García.



Sala advierte que la sola denominación de «cerveza» no significa que se genere automáticamente el gravamen, pues se debe atender a su característica de bebida alcohólica, teniendo en cuenta que el hecho generador del impuesto al consumo recae sobre las bebidas alcohólicas con más de 2.5 grados alcohólicos, volumen que no alcanza el producto Águila Cero, siendo ajeno a este proceso el estudio de la presunta violación del artículo 46 del Decreto 1686 de 2012 -citado en la apelación-, que se refiere a los requisitos que debe cumplir el rotulado o etiquetado permanente de las bebidas alcohólicas nacionales e importadas para consumo humano.

De otra parte, la Sala no se pronunciará frente al argumento de apelación de improcedencia de la sanción por no declarar, en tanto es un punto ajeno a la presente discusión.

Por lo expuesto, no prosperan los argumentos planteados por la entidad demandada en el recurso de alzada, siendo del caso confirmar la sentencia de primera instancia, por medio de la cual se declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, lo que incluye la sanción por inexactitud impuesta en los mismos.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas.

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

1. **CONFIRMAR** la sentencia del 9 de febrero de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

(Firmado electrónicamente)

**WILSON RAMOS GIRÓN**

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>