



Radicación: 11001-03-27-000-2020-00031-00 (25428)
Demandante: DISPORTAL SAS
FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., quince (15) de septiembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Medio de control de nulidad y de nulidad y restablecimiento del derecho.
Radicación: 11001-03-27-000-2020-00031-00 (25428)
Demandante: DISPORTAL SAS
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-
Temas: Impuesto al consumo. Cerveza sin alcohol. Concepto 9295 del 26 de marzo de 2015. Cancelación de las autorizaciones de levante de las declaraciones de importación del año 2018.

SENTENCIA UNICA INSTANCIA

La Sala decide el medio de control de nulidad simple instaurado por DISPORTAL SAS por medio de apoderado judicial, contra el Concepto 9295 del 26 de marzo de 2015 expedido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.

El concepto demandado dispone lo siguiente:

“En atención a su consulta relacionada con el impuesto sobre las ventas –IVA- y el Impuesto Nacional al Consumo en la venta e importación de cerveza, esta Subdirección en el respectivo orden de sus preguntas, da las siguientes respuestas:

1.- El que las denominadas cervezas sin alcohol, de conformidad con el Decreto 1686 de 2012, sean consideradas como alimento, implica para efectos de los tributos nacionales un tratamiento diferente a aquellas cervezas consideradas como bebidas alcohólicas?.

R/= El Decreto 1686 de 2012, tiene por objeto establecer el reglamento técnico a través del cual se señalan los requisitos sanitarios que deben cumplir las bebidas alcohólicas para consumo humano que se fabriquen, elaboren, hidraten, envasen, almacenen, distribuyan, transporten, comercialicen, expendan, exporten o importen en el territorio nacional, con el fin de proteger la vida, la salud y la seguridad humana y, prevenir las prácticas que puedan inducir a error o engaño al consumidor.

El artículo 3° del mismo decreto, define de manera genérica como cerveza: 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.



Precisando que, las cervezas con una graduación alcoholimétrica, inferior a 2.5 grados alcoholimétricos, se denominarán cervezas sin alcohol o cervezas no alcohólicas y se clasificará como alimento.

Como se observa, la definición dada en el Decreto Reglamentario, 1686/12, tiene un efecto exclusivo para la aplicación del mencionado reglamento técnico en aras de señalar los requisitos sanitarios, controles y licencias que debe expedir el INVIMA.

La Ley 223 de 1995, para efectos fiscales en cuanto al impuesto departamental al consumo, sólo hace referencia al término de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, sin hacer mención o distinción alguna a las cervezas sin alcohol.

A su vez, los artículos 430 y 475 del Estatuto Tributario, cuando determina la tarifa del IVA y su causación en la importación o venta de cervezas, tampoco establece diferencia alguna entre uno y otro tipo de cerveza.

En consecuencia, no hay lugar a un tratamiento distinto en el caso de los impuestos del orden nacional, para efectos tributarios de las cervezas con o sin alcohol, por cuanto el concepto o definición de cerveza como bebida aplicable es el genérico sin excepción expresa alguna.

Ahora bien, en caso de existir una clasificación arancelaria emitida por la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera de la Dirección de Gestión de Aduanas, en donde clasifiquen para efectos de los tributos aduaneros, las bebidas denominadas “cervezas sin alcohol” como alimento, su tratamiento tributario para el IVA, sería el consagrado en el artículo 446 del Estatuto Tributario.

2.- *Las cervezas sin alcohol de producción nacional se encuentran gravadas con el impuesto sobre las ventas?, ¿Cuál es la base gravable? ¿Puede afectarse con impuestos descontables?.*

R/= *En concordancia con la respuesta anterior, al aplicarse el término genérico de cerveza, las cervezas sin alcohol de producción nacional se encuentran gravadas con el IVA, en cuyo caso, su causación, tarifa e impuestos descontables están regulados por los artículos 430 y 475 del Estatuto Tributario.*

Sin embargo, cuando exista clasificación arancelaria para las bebidas denominadas “cervezas sin alcohol” catalogándolas expresamente como “otras bebidas no alcohólicas”, su causación y demás elementos del IVA se tratarán de conformidad con el artículo 446 del Estatuto Tributario. (Oficio Nro. 68794 de 2010).

3.- *¿Las cervezas sin alcohol de procedencia extranjera introducidas al territorio nacional aduanero, se encuentran gravados con el IVA?, ¿Cuál es la base gravable?, Puede afectarse con impuestos descontables?.*

R/= *Igual que la respuesta anterior, téngase en cuenta los artículos 475 y 446 del Estatuto Tributario, según el caso.*

4.- *Las cervezas sin alcohol de producción nacional se encuentran gravadas con el Impuesto Nacional al Consumo?.*

R/= *Es importante, precisar que el Impuesto Nacional al Consumo, creado por el artículo 71 de la Ley 1607 de 2012 e incorporado al artículo 512-1 del Estatuto*



Tributario, tiene vigencia a partir del 1° de enero de 2013, cuyo hecho generador para el caso que nos ocupa, solo se da cuando dentro de la prestación de los servicios a que hace referencia el numeral 3° de la norma ibídem, se ha suministrado para su consumo, texto normativo que a la letra dice:

“.... 3. El servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, los servicios de alimentación bajo contrato, y el servicio de expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, tabernas y discotecas; según lo dispuesto en los artículos 512-8, 512-9, 512-10, 512-11, 512-12 y 512-13 de este Estatuto”

Lo anterior, en virtud de que la base gravable en el servicio prestado por los restaurantes está conformada por el precio total de consumo, incluidas las bebidas acompañantes de todo tipo y demás valores adicionales.

Del mismo modo, los servicios prestados por bares, tabernas y discotecas, en los cuales se expenden cualquier tipo de bebidas alcohólicas y accesoriamente comidas, para ser consumidas en los mismos, independientemente de la denominación que se le dé al establecimiento, la base gravable estará integrada por el valor total del consumo, incluidas comidas, precio de entrada, y demás valores adicionales al mismo. En ningún caso la propina, por ser voluntaria, hará parte de la base del impuesto al consumo.

En consecuencia, cuando en la prestación de los servicios descritos se suministren bebidas como la cerveza, en la factura de venta o documento equivalente se liquidará y cobrará el Impuesto Nacional al Consumo a la tarifa del 8% sobre el total del servicio incluida ésta.

Finalmente, recuerde que el Impuesto Nacional al Consumo constituye para el comprador un costo deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del bien o servicio adquirido y no genera impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas (IVA).

5.- Las cervezas sin alcohol de procedencia extranjera introducidas al territorio aduanero nacional, se encuentran gravadas con el Impuesto Nacional al Consumo?

R/= Téngase en cuenta la respuesta dada en el punto anterior”.

Así mismo, la Sala resuelve el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho contra las siguientes resoluciones, por las que se cancelaron las autorizaciones de levante de unas declaraciones de importación con fundamento en el Concepto 9295 del 26 de marzo de 2015 de la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN:

Resolución por la que se cancela la autorización de levante	Resolución que resuelve el recurso de reconsideración confirmando la decisión	Declaración de Importación
Resolución No. 004388 del 05 de noviembre de 2019	Resolución No. 601-002018 del 03 de julio 2020	Nos. 07328261182140 del 13/08/2018 y 07328261061781 del 21/05/2018
Resolución No. 005420 del 24 de diciembre de 2019	Resolución No. 601-002019 del 03 de julio 2020	No. 07328311189540 del 24/01/2018



Radicación: 11001-03-27-000-2020-00031-00 (25428)
Demandante: DISPORTAL SAS
FALLO

Resolución No. 004385 del 05 de noviembre de 2019	Resolución No. 601-2087 del 10 de julio de 2020	Nos. 07328260959430 del 06/04/2018; 07237271586038 del 05/02/2018; 07237271586052 del 05/02/2018; 07237271586061 del 05/02/2018
---	---	---

ANTECEDENTES

La DIAN expidió el Concepto 9295 del 26 de marzo de 2015 en el que se precisó que las cervezas sin alcohol de procedencia extranjera introducidas al territorio aduanero nacional, se encuentran gravadas con el Impuesto Nacional al Consumo.

Previos requerimientos especiales y con fundamento en el concepto citado, la DIAN expidió las resoluciones Nos. 004388 del 05 de noviembre de 2019, 005420 del 24 de diciembre de 2019 y 004385 del 05 de noviembre de 2019, mediante las cuales dispuso cancelar las autorizaciones de levante de las declaraciones de importación Nos. 07328261182140 del 13/08/2018 y 07328261061781 del 21/05/2018; 07328311189540 del 24/01/2018; y 07328260959430 del 06/04/2018, 07237271586038 del 05/02/2018, 07237271586052 del 05/02/2018, 07237271586061 del 05/02/2018, respectivamente.

En contra de los anteriores actos administrativos la sociedad actora interpuso los recursos de reconsideración, que fueron resueltos mediante las Resoluciones 601-002018 del 03 de julio 2020, 601-002019 del 03 de julio 2020 y 601-2087 del 10 de julio de 2020, confirmando la decisión.

DEMANDA

DISPORTAL SAS, en ejercicio de los medios de control previstos en los artículos 137 y 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo - CPACA, solicitó lo siguiente:

“PRIMERA- Que se **DECLARE** la nulidad simple del acto administrativo No. 009295, proferido el día 26 de marzo de 2015, por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, por medio del cual estableció que la importación y comercialización de cerveza sin alcohol es susceptible del pago del impuesto al consumo.

SEGUNDA- Que se **DECLARE** la nulidad del acto administrativo No. 004388 del 05 de noviembre de 2019, proferido por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, por medio del cual dispuso cancelar las autorizaciones de levante otorgadas a las declaraciones de importación con autoadhesivo No. 07328261182140 del 13/08/2018 y la No. 073282610611781 del 21/05/2018.

TERCERA- Que se **DECLARE** la nulidad del acto administrativo No. 601-002018 del 03 de julio de 2020, proferido por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, por medio del cual resolvió el recurso de reconsideración presentado y se confirmó en su totalidad lo ordenado en el acto administrativo No. 004388 del 05 de noviembre de 2019.



CUARTO- Que se **DECLARE** la nulidad del acto administrativo No. 005420 del 24 de diciembre de 2019, proferido por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, por medio del cual dispuso cancelar la autorización de levante otorgada a la declaración de importación con autoadhesivo No. 07328311189540.

QUINTA- Que se **DECLARE** la nulidad del acto administrativo No. 601-002019 del 03 de julio de 2020, proferido por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, por medio del cual resolvió el recurso de reconsideración presentado y se confirmó en su totalidad lo ordenado en el acto administrativo No. 005420 del 24 de diciembre de 2019.

SEXTA- Que se **DECLARE** la nulidad del acto administrativo No. 004385 del 05 de noviembre de 2019, proferido por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, por medio del cual dispuso cancelar las autorizaciones de levante otorgadas a las siguientes declaraciones de importación: (i) 07328260959430 del 06/04/2018, (ii) 07237271586038 del 05/02/2018, (iii) 07237271586052 del 05/02/2018 y (iv) 07237271586061 del 05/02/2018.

SÉPTIMA- Que se **DECLARE** la nulidad del acto administrativo No. 601-2087 del 10 de julio de 2020, proferido por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, por medio del cual resolvió el recurso de reconsideración presentado y se confirmó en su totalidad lo ordenado en el acto administrativo No. 004385 del 05 de noviembre de 2019.

OCTAVA- Que como consecuencia de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos No. 004388 y No. 601-002018 se **ORDENE**, a título de **RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**, exonerar a la sociedad DISPORTAL SAS de poner a disposición de la DIAN, la mercancía correspondiente a las declaraciones de importación No. 07328261182140 del 13/08/2018 y la No. 073282610611781 del 21/05/2018.

NOVENA- Que como consecuencia de lo anterior, se **ORDENE**, a título de **RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**, exonerar a la sociedad DISPORTAL S.A.S. de pagar la sanción establecida en el inciso segundo del artículo 551 del Decreto 390 de 2016.

DÉCIMA- Que como consecuencia de lo anterior se **ORDENE**, a título de **RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**, archivar el proceso No. IO 2018 2019 1384.

DÉCIMA PRIMERA- Que como consecuencia de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos No. 005420 y No. 601-002019 se **ORDENE**, a título de **RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**, exonerar a la sociedad DISPORTAL SAS de poner a disposición de la DIAN, la mercancía correspondiente a la declaración de importación No. 07328311189540.

DÉCIMA SEGUNDA- Que como consecuencia de lo anterior, se **ORDENE**, a título de **RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**, exonerar a la sociedad DISPORTAL S.A.S. de pagar la sanción establecida en el inciso segundo del artículo 551 del Decreto 390 de 2016.



Radicación: 11001-03-27-000-2020-00031-00 (25428)
Demandante: DISPORTAL SAS
FALLO

DÉCIMA TERCERA- Que como consecuencia de lo anterior se ORDENE, a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, archivar el proceso No. IO 2018 2019 1764.

DÉCIMA CUARTA- Que como consecuencia de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos No. 004385 y No. 601-002087 se ORDENE, a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, exonerar a la sociedad DISPORTAL SAS de poner a disposición de la DIAN, la mercancía correspondiente a las declaraciones de importación: (i) 07328260959430 del 06/04/2018, (ii) 07237271586038 del 05/02/2018, (iii) 07237271586052 del 05/02/2018 y (iv) 07237271586061 del 05/02/2018.

DÉCIMA QUINTA- Que como consecuencia de lo anterior, se ORDENE, a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, exonerar a la sociedad DISPORTAL S.A.S. de pagar la sanción establecida en el inciso segundo del artículo 551 del Decreto 390 de 2016.

DÉCIMA SEXTA- Que como consecuencia de lo anterior se ORDENE, a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, archivar el proceso No. IO 2018 2019 1452.

DÉCIMA SÉPTIMA- Condenar en costas a la demandada y a las agencias en derecho que se lleguen a causar”.

La demandante invocó como normas violadas los artículos 186 de la Ley 223 de 1995; 25 al 30 del Código Civil; 3º de Decreto 1686 de 2012; y 2.2.1.1.10 del Decreto Reglamentario No. 1625 de 2016.

Como concepto de la violación, la demandante expuso en síntesis lo siguiente:

Alegó que en el Concepto 9295 del 26 de marzo de 2015 la DIAN realizó una interpretación arbitraria de los artículos 186 de la Ley 223 de 1995 y 2.2.1.1.10 del Decreto Reglamentario No. 1625 de 2016, al considerar que el pago del impuesto al consumo procede respecto de todos los productos denominados “cerveza”, sin hacer distinción alguna en relación con las cervezas sin alcohol.

Manifestó que el hecho generador del impuesto al consumo recae sobre las bebidas alcohólicas y, en esa medida, la cerveza sin alcohol no estaría gravada con ese tributo, toda vez que su naturaleza de bebida sin alcohol la excluye de las categorías objeto de gravamen.

Sostuvo 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 la definición de cerveza del artículo 3º del Decreto 1686 de 2012, expedido por el Ministerio de Salud y Protección Social, definición que no puede interpretarse como exclusiva para la aplicación del reglamento técnico en aras de señalar los requisitos sanitarios, controles y licencias que debe expedir el INVIMA, como de forma equivocada lo hace la DIAN.

Dijo que la Administración tributaria desconoce el principio de legalidad tributaria, en la medida en que los elementos del tributo tienen que estar definidos de forma precisa, clara y expresa, circunstancia que no se evidencia para el impuesto al consumo en relación con las cervezas sin alcohol.



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 *“la cerveza sin alcohol o no alcohólica, entendiendo por esta la bebida así llamada con una graduación alcohólica inferior a 2.5 grados alcohólicos, de acuerdo con la definición dada por el artículo 3º del Decreto 1686 de 2012, no está incluida en el hecho generador del impuesto al consumo de cerveza establecido en el artículo 186 de la Ley 223 de 1995”*.

Finalmente, concluyó que los actos administrativos incurren en falsa motivación al ordenar la cancelación del levante de las mercancías y fundamentarse en el Concepto 9295 del 26 de marzo de 2015 de la DIAN.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda:

Advirtió que con la expedición del Concepto No. 009295 del 26 de marzo de 2015 por el subdirector de Gestión de Normativa y Doctrina de la DIAN, no se evidencia la violación de una norma de carácter superior, pues al interpretarse el alcance del Decreto 1686 de 2012 se colige que las cervezas con una graduación inferior a 2.5 grados alcohólicos se denominan cervezas sin alcohol y se clasifican como alimento, pero dicha definición solo tiene un efecto exclusivo para la aplicación del reglamento técnico a través del cual se señalan los requisitos sanitarios que deben cumplir las bebidas alcohólicas para consumo humano. Además, la Ley 223 de 1995 sólo hace referencia al término de cervezas para efectos del impuesto departamental al consumo, sin hacer distinción o referencia a las cervezas sin alcohol.

Explicó que la interpretación realizada por la DIAN no desborda el alcance y contenido del artículo 186 de la Ley 223 de 1995, pues allí se establece el hecho generador del tributo, el cual está constituido por el consumo en el territorio nacional de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas. Así pues, dentro del hecho generador del impuesto al consumo se encuentra incluida la cerveza en términos generales, sin distinguir si la misma contiene o no alcohol.

Concluyó que la causación al pago del impuesto al consumo se da para el caso de las cervezas importadas, en el momento en que las mismas se introducen al país, sin hacer distinción en el grado de alcohol que contenga cada una de ellas, por lo tanto, es claro que dentro de los productos que deben pagar el impuesto al consumo se encuentra la denominada “cerveza sin alcohol”.

Manifestó que en el concepto demandado no se violó el principio de legalidad tributaria, porque la DIAN en su facultad interpretativa, carece de la competencia para establecer, incluir o modificar los elementos constitutivos del tributo, en tanto es la misma Ley 223 de 1995 las que los consagró, y solo podría ser modificada en virtud de la actividad legislativa o a través de una acción constitucional que declare la inexequibilidad de dicha norma.

Sostuvo que el concepto emitido por la DIAN no desconoce la posición del Consejo de Estado, en la medida en que el acto demandado fue proferido antes de emitirse un

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



pronunciamiento por parte de la Sala de Consulta y Servicio Civil, y en ese orden resultaba imposible tener en cuenta un criterio que no había nacido a la vida jurídica.

Finalmente, dijo que los actos administrativos demandados no se encuentran viciados de falsa motivación como lo pretende hacer ver la demandante, en tanto están adecuadamente fundamentados en hechos que estuvieron debidamente probados y demostrados dentro de la actuación administrativa. En efecto, en la actuación administrativa demandada se evidenció luego de proferirse los respectivos requerimientos ordinarios de información, que el pago del impuesto al consumo no había sido efectuado en la oportunidad legal, pues no allegó el soporte ni la documentación requerida, por lo tanto, se configuró el supuesto legal de la causal de aprehensión y decomiso de la mercancía previsto en el numeral 9 del artículo 150 del Decreto 349 de 2018, que modificó el artículo 550 del Decreto 390 de 2016 y, en consecuencia, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 650 del Decreto 1165 de 2019 la autoridad aduanera tenía la potestad para ordenar la cancelación del levante de las mercancías.

TRÁMITE PROCESAL

Mediante Auto del 5 de mayo de 2022 el despacho sustanciador ordenó surtir el trámite de sentencia anticipada, previsto en el numeral 1 del artículo 13 del Decreto 806 de 2021, en el entendido que el presente proceso correspondía a un asunto de pleno derecho que no requería la práctica de pruebas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reitero de forma sucinta lo expuesto en la demanda. Agregó que mediante oficio No. 2-2020-008785 del 10 de marzo de 2020 de la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se acogió la posición del Consejo de Estado en el sentido de concluir que la cerveza sin alcohol no está sujeta al impuesto al consumo y, por lo tanto, no se encuentra sujeta a las obligaciones formales y sustanciales derivadas del impuesto al consumo.

La **demandada** insistió en los argumentos de la contestación a la demanda.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Le corresponde a la Sala examinar la legalidad del Concepto No. 009295 del 26 de marzo de 2015, por medio del cual el subdirector de Gestión de Normativa y Doctrina de la DIAN resolvió que las cervezas sin alcohol de procedencia extranjera introducidas al territorio aduanero nacional se encuentran gravadas con el impuesto nacional al consumo, y de los actos que cancelaron la autorización de levante a las mercancías importadas en el año 2018.

Para ello, deberá examinar (i) si la DIAN al determinar en el concepto demandado que las cervezas sin alcohol se encuentran gravadas con el impuesto nacional al consumo, desconoce lo establecido en los artículos 186 de la Ley 223 de 1995 y 2.2.1.1.10 del



Decreto Reglamentario No. 1625 de 2016, y (ii), si los actos administrativos de carácter particular incurren en falsa motivación por fundamentarse en el Concepto No. 009295 del 26 de marzo de 2015.

Para resolver, la Sala hará las siguientes precisiones:

La parte actora señala que debe ser declarada la nulidad de los actos administrativos demandados, en la medida en que en el Concepto 9295 del 26 de marzo de 2015, que sirvió de fundamento para la expedición de las resoluciones por las que la Administración tributaria canceló el levante de las mercancías, se determinó que las cervezas sin alcohol serían objeto del impuesto al consumo, debido a que la Ley 223 de 1995 no diferenció entre las cervezas y las cervezas sin alcohol.

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”.

Sobre la causación del impuesto, el artículo 188 de la citada Ley determina que, 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.

Lo anterior en concordancia con lo establecido en el artículo 2.2.1.1.10 del Decreto 1625 del 11 de octubre de 2016³, que prevé lo siguiente:

“Pago del impuesto al Fondo Cuenta de productos extranjeros. En todos los casos, en el momento de la importación o de la introducción a zonas de régimen aduanero especial, los importadores o introductores de cigarrillos y tabaco elaborado; licores, vinos, aperitivos, y similares; y cervezas y sifones, declararán, liquidarán y pagarán a favor del Fondo Cuenta, los impuestos al consumo”.

La Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN, por medio del Concepto 009295 del 26 de marzo del 2015, que se cuestiona, dijo que la Ley 223 de 1995 en cuanto al impuesto al consumo, no hace mención o distinción alguna frente a las cervezas sin alcohol y que, por lo tanto, al hacer referencia únicamente al termino “cerveza” no hay lugar a un tratamiento distinto.

El Decreto 1686 del 9 de agosto de 2012, originario 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 define la cerveza en los siguientes términos:

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

³ “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria”



“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 y en relación con el punto que es objeto de controversia, 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, aquella cuya graduación alcoholimétrica está entre 2.5 y 12 grados alcoholimétricos, no a

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



la cerveza sin alcohol o no alcohólica que tiene una graduación inferior a 2.5 grados alcoholimétricos y constituye un alimento”.

De manera que, el hecho generador del impuesto al consumo de que trata el artículo 186 de la Ley 223 de 1995 debe entenderse que hace referencia a la cerveza que contiene alcohol y, en ese sentido, no puede incluirse otro producto con características diferentes como lo es la cerveza sin alcohol, pues de lo contrario se desconocería el principio de legalidad tributaria, debido a que los elementos del tributo deben estar definidos de una forma clara, expresa y precisa en la ley.

Es de resaltar que en la exposición de motivos del proyecto de ley⁵, se dispuso que el hecho generador del impuesto al consumo estaría 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”*. Así pues, la voluntad del legislador iba encaminada a establecer un gravamen sobre el consumo de bebidas como la cerveza, cuyo contenido este compuesto por una graduación alcoholimétrica.

Adicionalmente, en la misma exposición de motivos se señaló que el Ministro de Hacienda y Crédito Público hizo referencia a la naturaleza alcohólica de las bebidas respecto de las cuales se regulaba el impuesto al consumo y, así mismo, al problema existente en relación con las bases gravables y las tarifas que no reflejan diferencias con el grado de contenido alcohólico en cada una de las bebidas objeto de gravamen⁶.

En esas condiciones, se observa que durante el trámite legislativo de la Ley 223 de 1995 se consideró que el impuesto iba dirigido al consumo de bebidas alcohólicas. Entonces, la cerveza a la que hace referencia la Ley 223 de 1995 se refiere a una bebida alcohólica y no a una bebida de naturaleza diferente como lo es la cerveza sin alcohol.

En ese sentido, 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 donde la Administración tributaria concluyó:

“Al respecto, el Oficio 2-2020-008785 del 10 de marzo de 2020, concluyo:

“Siendo ello de esa manera, se concluye que las denominadas cervezas sin alcohol, no se encuentran sujetas a las obligaciones formales y sustanciales derivadas del Impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de que trata la Ley 223 de 1995 y demás normas que la modifican, adicionan o reglamentan. Quiere ello decir que respecto de ellas no se predicen las obligaciones de declaración y pago establecidas en el artículo 196 de la citada Ley 223 de 1995, ni las enlistadas para los responsables del impuesto en el artículo

⁵ Gaceta del Congreso No. 218 de 2 de agosto de 1995, página 12.

⁶ Acta Número 3 de 1995 (agosto 16) Primer Período – Legislatura 1995-1996. Comisión Tercera Constitucional Permanente – Cámara de Representantes. Sesión del día 16 de agosto de 1995.



194 *ibídem*. En esa línea se modifica el Oficio 2-2015-013744 del 17 de abril de 2015 de esta Dirección”. (Resaltado es nuestro).

Una vez revisados los antecedentes en esta materia y teniendo en cuenta los términos del pronunciamiento antes mencionado expedido por la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, entidad competente para definir esta temática, en la cual, se modificó la posición prevista en el Oficio 2-2015-013744 del 17 de abril de 2015, se hace necesario atender estos nuevos lineamientos y en consecuencia modificar el oficio 9008178 del 5 de abril de 2019 de la Subdirección de Gestión de Normativa y doctrina, en el siguiente sentido:

Al no encontrarse las cervezas sin alcohol, sujetas a las obligaciones formales y sustanciales derivadas del Impuesto al consumo de cervezas, de que trata la Ley 223 de 1995 y demás normas que la modifican, adicionan o reglamentan, y dado que respecto de ellas no se predicen las obligaciones de declaración y pago establecidas en el artículo 196 de la citada Ley 223 de 1995, debe entenderse, que, toda vez que el pago al impuesto al consumo no es exigible para cerveza sin alcohol, no puede ser exigible el mismo como documento soporte de la declaración de importación al momento de la obtención de levante de las mercancías”.

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, debido a que esa bebida no contiene grados alcoholimétricos, 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, razón por la que la Sala procede a declarar su nulidad.

En este orden de ideas, como el concepto de la DIAN fue el soporte de los actos administrativos de carácter particular demandados que cancelaron las autorizaciones de levante de unas declaraciones de importación y estos tienen la misma consecuencia que el acto de carácter general, se concluye que hay lugar a declarar su nulidad y, en consecuencia, como restablecimiento del derecho se declarará que la sociedad DISPORTAL SAS no está obligada a poner a disposición de la DIAN la mercancía correspondiente a las declaraciones de importación Nos. 07328261182140 del 13/08/2018 y 07328261061781 del 21/05/2018; 07328311189540 del 24/01/2018; y 07328260959430 del 06/04/2018, 07237271586038 del 05/02/2018, 07237271586052 del 05/02/2018, 07237271586061 del 05/02/2018. Así mismo, se declarará que no debe pagar suma alguna a título de la sanción de que trata el inciso segundo del artículo 551 del Decreto 390 de 2016 y se ordenará a dar por terminado y archivar los procesos Nos. IO 2018 2019 1452, IO 2018 2019 1764 y IO 2018 2019 1452.

Finalmente, en atención a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no se condena en costas, por cuanto en la pretensión de nulidad simple del acto general se debate un asunto de interés público.



Radicación: 11001-03-27-000-2020-00031-00 (25428)
Demandante: DISPORTAL SAS
FALLO

En el mismo sentido, en cuanto a la condena en costas de los actos administrativos particulares (agencias en derecho y gastos del proceso), se observa que a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual, no se condenará en costas en esta instancia procesal.

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

F A L L A

PRIMERA: DECLARAR LA NULIDAD del Concepto 9295 del 26 de marzo de 2015 expedido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

SEGUNDO: DECLARAR LA NULIDAD de las Resoluciones Nos. 004388 del 05 de noviembre de 2019, 005420 del 24 de diciembre de 2019 y 004385 del 05 de noviembre de 2019, mediante las cuales la DIAN canceló el levante de las mercancías correspondientes a las declaraciones de importación Nos. 07328261182140 del 13/08/2018 y 07328261061781 del 21/05/2018; 07328311189540 del 24/01/2018; y 07328260959430 del 06/04/2018, 07237271586038 del 05/02/2018, 07237271586052 del 05/02/2018, 07237271586061 del 05/02/2018. Así mismo, las Resoluciones Nos. 601-002018 del 03 de julio 2020, 601-002019 del 03 de julio 2020 y 601-2087 del 10 de julio de 2020, por las que se confirmó la decisión en reconsideración, respectivamente.

TERCERO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la sociedad DISPORTAL SAS no está obligada a poner a disposición de la DIAN la mercancía correspondiente a las declaraciones de importación Nos. 07328261182140 del 13/08/2018 y 07328261061781 del 21/05/2018; 07328311189540 del 24/01/2018; y 07328260959430 del 06/04/2018, 07237271586038 del 05/02/2018, 07237271586052 del 05/02/2018, 07237271586061 del 05/02/2018; **DECLARAR** que no debe pagar suma alguna a título de la sanción de que trata el inciso segundo del artículo 551 del Decreto 390 de 2016; y **ORDENAR** a la DIAN a dar por terminado y archivar los procesos Nos. IO 2018 2019 1452, IO 2018 2019 1764 y IO 2018 2019 1452.

CUARTO: RECONOCER personería para actuar a María Consuelo de Arcos León como apoderada de la DIAN, en los términos del poder visible en el índice 23 de SAMAI.

QUINTO: Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese y comuníquese.



Radicación: 11001-03-27-000-2020-00031-00 (25428)
Demandante: DISPORTAL SAS
FALLO

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

(Firmado Electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

(Firmado Electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado Electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado Electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO