

CONCEPTO 2024IE00819101 DE 2024

(Marzo 18)

Fecha: 18 de marzo de 2024

Para: Director de Impuestos de Bogotá

De: Subdirectora Jurídico Tributario

Asunto: Tema: Impuesto al Consumo Subtema: Cerveza sin Alcohol

De acuerdo con el artículo [31](#) del Decreto Distrital 601 de 2014, es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, manteniendo la unidad doctrinal de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá - DIB.

CONSULTA

Con el fin de avanzar en el principio de seguridad jurídica y el interés de unificar criterios, esta Subdirección modificará el Concepto 1233 de 2016 referido al impuesto al consumo, específicamente en lo que tiene que ver con sujeción al gravamen de las cervezas clasificadas como alimentos.

En esa oportunidad se preguntó: *¿El simple hecho del consumo de un producto denominado CERVEZA, constituye hecho generador, o, por el contrario, su clasificación como ALIMENTO al tenor de lo preceptuado lo excluye del IMPUESTO AL CONSUMO, sin que exista taxativamente en la norma EXCLUSIÓN o EXENCIÓN?.* Al respecto esta subdirección se pronunció en los siguientes términos:

“...

En efecto, abordando la primera inquietud, se impone manifestar que el hecho generador del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas (D.D 352 de 2002, art.98), debiendo los contribuyentes de dicho tributo (productores, importadores, distribuidores, transportadores y expendedores) cumplir con las obligaciones tributarias que surgen a favor del Distrito Capital de Bogotá, cuando en calidad de sujetos pasivos del mismo realizan su hecho generador (art. 1º ibíd.).

Nótese que, la normativa que regula el hecho generador del tributo que se examina, no condiciona el surgimiento del impuesto a que los productos consumidos tengan la naturaleza de una bebida alcohólica, máxime que el mismo hace referencia explícita a la posibilidad de gravar también la mezcla de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas por lo que independientemente de la calificación que adopta el parágrafo único del artículo 1º del numeral 10 del artículo 1º del Decreto 761 de 1993, en el sentido de considerar alimento a las cervezas sin alcohol o cervezas no alcohólicas, esto es, a las que poseen una graduación alcoholimétrica, inferior a 2.5 grados alcoholimétricos. En fin, basta que un producto se clasifique como cerveza para que con su consumo se incurra en el hecho generador dado que, lo que grava la norma tributaria es el consumo de cervezas, sin distinguir su grado alcoholimétrico, esto es, si es con alcohol, sin alcohol o no alcohólicas, distinción que tampoco hacen las normas regulatorias de la base gravable y la tarifa por lo que le está prohibido al intérprete hacerlo, en atención al principio general de interpretación jurídica según el cual donde la norma no distingue, no le corresponde distinguir al intérprete, no resultando jurídicamente viable deducir, por esta vía, no sujeciones que contrarían el texto mismo de los artículos 186 de la Ley 223 de 1995 y 98 del Decreto Distrital 352 de 2002, cuyo mandato general no establece tal diferenciación.

Aunado a lo expuesto oportuno resulta anotar que la ley solo otorga el tratamiento preferencial de no sujeción en el impuesto al consumo, el cual debe ser interpretado en forma restrictiva, a las cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas que sean exportados o que se encuentren en tránsito hacia otro país.

...”

Nótese que el pronunciamiento transcrito se fundamenta en la norma que regula el hecho generador del tributo, dado que no condiciona el surgimiento del impuesto a que los productos consumidos tengan la naturaleza de una bebida alcohólica pues no distingue su grado alcoholimétrico, esto es, si es con alcohol, sin alcohol o no alcohólicas. Así,

concluye que el solo hecho de que un producto se clasifique como cerveza da para que, con su consumo se incurra en el hecho generador.

Adicionalmente, desde una interpretación literal de la norma, considera que solo otorga el tratamiento preferencial de la no sujeción en el impuesto al consumo, a las cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas que sean exportados o que se encuentren en tránsito hacia otro país.

Ahora bien, es necesario señalar que la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado emitió el Concepto con Número Único 11001-03-06-000-2014-00286-00 - Radicado Interno 2239 del 15 de mayo de 2015 y publicado el 13 de noviembre de 2015. Frente a este concepto, la Dirección General de Apoyo Fiscal mediante la Asesoría 008785 de marzo 10 de 2020, hizo análisis detallado en los siguientes términos:

Ahora, es menester precisar que con posterioridad al Oficio 2-2015-013744 del 17 de abril de 2015, supra, el Consejo de Estado - Sala de Consulta y Servicio Civil emitió el Concepto con Número Único 11001-03-06-000-2014-00286-00 - Radicado Interno 2239 del 15 de mayo de 2015 – Publicado el 13 de noviembre de 2015, en el que, una vez efectuado el respectivo análisis contesta los interrogantes planteados por el Gobierno de la siguiente manera:

“1. ¿Está la cerveza sin alcohol incluida en el hecho generador del impuesto al consumo previsto en los artículos 185 a 201 de la Ley 223 de 1995?”

La cerveza sin alcohol o no alcohólica, entendiendo por esta la bebida así llamada con una graduación alcoholimétrica inferior a 2.5 grados alcoholimétricos, 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.

“2. ¿Podrían incurrir en responsabilidad patrimonial del Estado las entidades que realicen el recaudo del impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos, considerando que la cerveza sin alcohol hace parte del hecho generador del tributo?”

Sí. En caso de que los Departamentos y el Distrito Capital de Bogotá realicen el recaudo del impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos, considerando erróneamente que la cerveza sin alcohol hace parte del hecho generador de dicho impuesto, podrían

incurrir en responsabilidad patrimonial por cobrar y recaudar un impuesto no causado.⁵⁶ (Las negrillas son nuestras).

De la lectura íntegra del Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, se evidencia que sustenta sus respuestas en variadas líneas de interpretación a saber: criterio literal de interpretación de la norma; criterios del contexto de la ley y de aplicación de la analogía normativa, y; criterio histórico de interpretación de la norma, para concluir en cada uno de ellos lo siguiente:

- Criterio literal de interpretación de la norma

En este criterio de interpretación la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado acude, de un lado a la definición que del término “cerveza” hace el Diccionario de la real Academia Española, y de otro, a la definición que del mismo término hace el Decreto [1686](#) de 2012, llegando a la siguiente conclusión:

“[...] 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 la cerveza sin alcohol o no alcohólica que tiene una graduación inferior a 2.5 grados alcoholimétricos y constituye un alimento. [...] (Énfasis añadido)

- Criterios del contexto de la ley y de aplicación de la analogía normativa

En este punto, la interpretación la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado se centra en el contenido de la Ley [223](#) de 1995, y el contexto en la que ésta desarrolla el impuesto al consumo, en particular a las características de los productos que grava, señalando:

“[...] En este caso, se observa que el contexto de la Ley 223 de 1995 se refiere al impuesto al consumo de diversas bebidas alcohólicas: es así como el Capítulo VII de la ley regula el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos (artículos 185 a 201), y el Capítulo siguiente, el VIII de la ley, regula el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares (artículos 202 a 206).

Es claro que todas estas bebidas tienen contenido alcohólico, de manera 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, de conformidad con la definición analizada, no a una bebida sin alcohol o no alcohólica, como lo precisa la adición de la definición.

La analogía encuentra también aplicación en el presente caso, como quedó establecido, respecto de la aplicación de la definición de la palabra “cerveza” contemplada en el Decreto 1686 de 2012, referente al reglamento técnico de fabricación, comercialización e importación de bebidas alcohólicas. [...]” (Énfasis añadido).

- Criterio histórico de interpretación de la norma

Para dar desarrollo a este criterio de interpretación la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado se vale de los antecedentes legislativos esto es la exposición de motivos y las respectivas ponencias ante el Congreso de la República del proyecto de ley No. 026 de 1995, que derivó en la expedición de Ley [223](#) de 1995, de cuyo análisis concluye lo siguiente:

“[...] En consecuencia, se aprecia que en el proyecto y a lo largo de su tramitación en el Congreso siempre se consideró que la cerveza constituía por naturaleza una bebida alcohólica, razón por la cual se hacía su mención conjuntamente con los licores,

aperitivos, vinos y similares, así no se le fijara un determinado grado alcohólico, pero 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.

Resulta oportuno anotar que, si se hubiera conservado la expresión “independientemente de su contenido alcohólico”, la cerveza con cualquier graduación alcoholimétrica, es decir, desde 0.1 grados alcoholimétricos en adelante, estaría gravada con el impuesto al consumo sin que tuviera relevancia alguna si se definía o no como una cerveza sin alcohol o no alcohólica, y se perdería la justificación del impuesto de gravar el consumo de cerveza por ser una bebida alcohólica. Sin embargo, dicha expresión fue suprimida y en consecuencia, la definición del Decreto 1686 de 2012 adquiere plena vigencia sobre el significado del término “cerveza” en relación con el hecho generador del tributo.

En conclusión, se observa que, dentro del hecho generador del 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, entendiendo por esta la cerveza con una graduación alcoholimétrica inferior a 2.5 grados alcoholimétricos, de acuerdo con la definición dada por el artículo 3º del Decreto 1686 de 2012. [...]” (Énfasis nuestro)

Nótese como cada uno de los criterios a los que acude la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado la conducen a la misma conclusión, esto es que las cervezas que se encuentran gravadas son aquellas cuya naturaleza es la de una bebida alcohólica en los términos establecidos en el Decreto 1686 de 2012, es decir aquellas cuyo contenido del alcohol está comprendido entre los 2,5 y los 12 grados alcoholimétricos, lo cual excluye, a juicio de esa Corporación a aquellas cervezas que esa misma norma clasifica como un alimento.

Así pues, en suma, la posición asumida por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado es que las denominadas cervezas sin alcohol no están gravadas con el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas establecido en la Ley 223 de 1995 y demás normas que lo adicionan, modifican y reglamentan.

De tal manera, se hace evidente que son diferentes las posiciones asumidas por esta Dirección y por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, frente a lo cual, es imperativo precisar que si bien los conceptos emitidos por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, al igual que los emitidos por esta Dirección, no tienen efectos vinculantes conforme con el artículo 112 del Código de Procedimiento

Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, ello no obsta para que aquellos puedan constituirse en un criterio orientador para la toma de decisiones por parte del Gobierno frente a controversias interpretativas de la ley, pues eso es connatural a la función consultiva que le atribuye el numeral primero ibídem [58](#) como lo ha señalado esa misma Corporación, así:

“[...] Aun cuando los conceptos de la Sala de Consulta y Servicio Civil no obligan, el gobierno con frecuencia los acoge como doctrina de buena ley, levanta la reserva legal de cuatro años a que en principio están sujetos, y decide en consonancia con dichos dictámenes para poner punto final a dudas o controversias jurídicas cuya prolongación indefinida podría paralizar la administración y afectar seriamente la normal prestación del servicio. Por este motivo los conceptos de la Sala de Consulta y Servicio Civil son con frecuencia útiles para resolver intrincados problemas de orden administrativo y, aún, para solucionar graves cuestiones de Estado, todo ello en tiempo considerablemente breve. Por otra parte, la expedición de nuevas leyes suele suscitar controversias interpretativas que, cuando el gobierno decide someterlas al estudio de la Sala de Consulta y Servicio Civil por vía de consulta, da ocasión a que la Sala produzca doctrina precursora en los tópicos de que más adelante se ocuparán la jurisprudencia y la academia. [...]”⁵⁹ (Énfasis nuestro)

Así pues, en el presente caso se trata de una controversia interpretativa de la Ley [223](#) de 1995, particularmente de sus artículos [185](#) a [201](#) en relación con la sujeción de las denominadas cervezas sin alcohol al Impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas regulado en la precitada normatividad, respecto de la cual esa Sala se pronunció en el sentido señalado supra, esto es, que las cervezas sin alcohol no están sujetas a ese impuesto.

En ese sentido, ante la clara divergencia entre la posición asumida por esta Dirección y la presentada por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, sin desconocer los efectos de los conceptos de esa Sala, pero atendiendo por sobre todo a su naturaleza, dignidad y funciones, esta Dirección acoge la posición por ella ofrecida en el sentido de expresar que la denominada cerveza sin alcohol, en los términos señalados en el Decreto [1686](#) de 2012, no está sujeta al impuesto al consumo de cervezas, sifones refajos y mezclas de que trata la Ley [223](#) de 1995.

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 predicán 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 194 ibídem.”

En armonía con la tesis de la sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, la Sección Cuarta ha recogido dicha tesis para resolver de manera uniforme múltiples acciones de nulidad y restablecimiento del derecho como se evidencia a continuación:

Radicación: 25000-23-37-000-2019-00420-00

Para resolver ese cuestionamiento, es necesario dilucidar si el grado alcoholimétrico del producto CERVEZA ÁGUILA CERO que es inferior a 2.5, es el factor primordial para determinar si su consumo genera o no el gravamen.

La disposición consagrada en el artículo 186 de la Ley 223 de 1995, tuvo su origen en el proyecto de No. 026 de 1995, Cámara, que fue radicado por el Gobierno Nacional, a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, ante el Congreso de la República, y cuyo texto inicial incluía el artículo 176 para establecer el hecho generador del tributo en los siguientes términos: “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”.

Luego de varios debates al interior del órgano legislativo, la expresión “*independientemente de su contenido alcohólico*”, fue suprimida en tanto implicaba reconocer como hecho generador, el consumo de cerveza sin considerar su grado de contenido alcohólico. Para esos fines, se atendió a la intervención del Ministro de Hacienda de la época ante la Comisión Tercera de la Cámara de Representantes, en sesión del 16 de agosto de 1995, en la cual se consignó lo siguiente:

“En el caso de licores, las cervezas y otras bebidas, las bases gravables no son correctas, las tarifas por ejemplo no reflejan diferencias con el grado de contenido alcohólico. Hay muchos problemas de ese estilo; hay problemas administrativos, estamos incluyendo un capítulo nuevo, con unas propuestas en impuestos en materia de licores, cerveza, cigarrillos y registro de notación que modernizarían un poco estos tributos, los harían más lógicos desde el punto de vista económico y le permitirían mejorar un poco el recaudo a los departamentos. (...).”

Tenemos un problema serio en el caso de la cerveza que ustedes lo conocen, la cerveza tiene un gravamen alto en Colombia, si uno fuera a meterlo dentro de una estructura lógica habrían (sic) que disminuirlo, pero en eso resultaría un problema muy severo para los fiscos departamentales.

(...).

Estamos corrigiendo tres cosas: estamos aumentando la tarifa para los licores duros, porque por ejemplo los brandys, los aperitivos y cosas de ese estilo estaban gravados menos que la cerveza y el aguardiente, eso es absurdo; y de otra parte hay algunos vinos que estaban gravados mucho, ustedes saben de un problema de esa naturaleza, el caso del refajo está gravado igual que la cerveza, no es lógico entonces ese tipo de diferenciaciones se están haciendo, pero advierto que no es completo, o sea se mejora mucho el sistema, pero no es completo porque habría un problema de recaudos (...)4.

De dicha intervención, se deduce que, desde la presentación del proyecto de ley, el Gobierno Nacional hizo referencia a la necesidad de gravar el consumo de cerveza, siendo entendida como un producto alcohólico, al punto que la discusión respecto de las bases gravables y tarifas aplicables implicaba la comparación de esa bebida con otros licores, aperitivos y vinos similares, que se caracterizaban por contener un alto grado de alcohol.

Desde tal perspectiva, interpreta la Sala que al haberse eliminado del proyecto de ley la expresión “*independientemente de su contenido alcohólico*”, lo que se busca con el impuesto al consumo previsto en el texto final del artículo 186 de la Ley 223 de 1995, es gravar el consumo de las bebidas consideradas como alcohólicas, entre estas, la cerveza definida en el Decreto 761 de 1993 así:

“ARTÍCULO 1º. Modificar los numerales 5, 7 y 10 del artículo 49 del Decreto 3192 de 1983, los cuales quedarán así:

(...).

“10. 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. Tendrá una graduación alcohólica entre 2.5 y 12 grados alcoholimétricos”.

PARÁGRAFO. 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” (Negrillas adicionales).

Esa acepción fue reiterada en el Decreto **1686** de 2012, “**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 cuyo artículo **3º** se señala que la cerveza será la bebida fermentada alcohólica entre 2.5 y 12 grados alcoholimétricos, y se advierte que aquella cerveza que contenga una graduación alcoholimétrica inferior a 2.5º, será considerada como cerveza sin alcohol y se clasificarán como alimento.

De modo que, desde el punto de vista hermenéutico, la finalidad de la norma fue fijada por el legislador en el sentido de gravar el consumo de las cervezas con contenido alcohólico, entendiéndose por tal, las que tienen graduación superior a 2.5º, en consecuencia, no puede extenderse el gravamen a aquellas bebidas que no tengan tales características, solo por el hecho de su denominación.

A la 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), que devino de la consulta elevada por el Ministro de Justicia de la época, en la cual formuló los siguientes cuestionamientos:

En ese contexto, atendiendo a la composición del producto denominado “cerveza águila cero”, cuya calificación corresponde a la de alimento por no contener un grado de alcohol superior a 2.5, concluye la Sala que esa bebida no puede incluirse dentro de la base gravable para liquidar el impuesto al consumo de cervezas, toda vez que, se repite, la naturaleza de dicho producto no es de aquellos que se consideran bebidas alcohólicas, que si se encuentran gravadas con ese tributo. (Se resalta)

No podía entonces la Administración Tributaria gravar la “cerveza águila cero” sin tener en consideración los grados de contenido alcoholimétrico que, como se señaló con antelación, constituye un factor determinante para clasificar el producto como cerveza, o como alimento.

Significa lo anterior, que el consumo de la denominada “cerveza águila cero” no genera el gravamen, y, por tanto, la demandante no estaba en la obligación de liquidar el tributo al momento de su distribución para consumo ni la Administración podía adicionar la base gravable declarada mediante liquidación oficial, pues no existe fundamento legal para ello.” (se resalta)

Radicación: 11001-03-27-000-2020-00031-00 (25428)

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 ...

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.”

Radicación: 05001-23-33-000-2017-02897-01 (26351)

De acuerdo con el criterio de esta Sala, el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas no recae sobre las bebidas sin alcohol. Adicionalmente, la demandante remitió al expediente certificados del Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos INVIMA- en los que se prueba, que el producto “Águila cero” no contiene alcohol.

Radicación: 5000-23-37-000-2019-00391-00

Conforme la jurisprudencia en cita 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, pues los elementos del tributo están claramente definidos por el legislador, y no son susceptibles de interpretación más allá de lo dispuesto en la ley.

Tal como se señaló en la demanda ,en los motivos del proyecto de la Ley [223](#) de 1995 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”*, por lo tanto, el espíritu del legislador fue determinar que el impuesto recaía sobre el consumo de bebidas de cerveza, y teniendo en consideración lo previsto en el art. [3º](#) del Decreto 1686 de 2012, dicho producto está compuesto por una graduación alcoholimétrica, siendo aplicable dicha definición en el presente caso, pues el concepto de cerveza dispuesto en dicha norma no solo resulta procedente para los asuntos sanitarios, como lo sostiene la entidad demandada.

En ese orden, y siguiendo el precedente descrito, el impuesto al consumo va dirigido al consumo de bebidas alcohólicas, lo que significa que la cerveza prevista en la Ley [223](#) de 1995 hace referencia a una cerveza con grado alcohólico, por lo tanto, procede determinar si el consumo de la cerveza denominada “cerveza águila cero” constituye hecho generador del referido gravamen.

Teniendo en consideración que el producto denominado CERVEZA AGUILA CERO, es una cerveza sin alcohol, su consumo no constituye hecho generador del impuesto al consumo de cerveza, pues es una bebida no alcohólica, y en esa medida, respecto del mismo no se genera la obligación de declarar y pagar el impuesto.

En ese orden, con la expedición de los actos demandados la entidad demandada no tuvo en cuenta las características propias de una bebida sin alcohol y lo que constituye el hecho generador del impuesto al consumo de cerveza, esto es, el consumo de bebidas alcohólicas.

Por consiguiente, al no configurarse el hecho generador descrito en el artículo [186](#) de la Ley 223 de 1995, por cuanto la bebida CERVEZA AGUILA CERO es una cerveza sin alcohol, no era procedente la modificación de las declaraciones privadas del impuesto

al consumo de cerveza de los 12 períodos del año gravable 2015, por lo que prospera el cargo analizado, y la Sala se releva de estudiar los restantes cargos de nulidad.”

Radicación: 25000-23-37-000-2019-00420-01 (26876)

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 [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. Sin embargo, la apelante considera que independiente de que sea un producto sin alcohol, 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 otra parte, el Decreto [162](#) de febrero 16 de 2021 “*Por medio del cual se modifica el Decreto 1686 de 2012*” señala:

Artículo 1. *Modifíquese el artículo 3 del Decreto 1686 de 2012, el cual quedará así:*

"Artículo 3. 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. (Se resalta).

CONCLUSIÓN

Con base en lo expuesto se concluye que las cervezas que se encuentran gravadas son aquellas clasificadas como bebida alcohólica en los términos establecidos en el Decreto [1686](#) de 2012, (modificado por el Decreto [162](#) de 2021), es decir, aquellas cuyo contenido del alcohol está comprendido entre los 2,5 y los 12 grados alcoholimétricos, lo cual excluye a aquellas cervezas que esa misma norma clasifica como un alimento.

En otras palabras, la cerveza sin alcohol o no alcohólica, entendiendo por esta la bebida así llamada con una graduación alcoholimétrica inferior a 2.5 grados alcoholimétricos, de acuerdo con la definición dada por el artículo [3º](#) del Decreto 1686 de 2012, (Hoy Decreto 121 de 2021) no está incluida en el hecho generador del impuesto al consumo de cerveza establecido en el artículo [186](#) de la Ley 223 de 1995.

En ese sentido, ante la clara discrepancia entre la posición asumida por esta Subdirección en el Concepto 1233 de 2016 y la expuesta tanto en la jurisprudencia del Consejo de Estado, esta Subdirección acoge la posición jurisprudencial en el sentido de expresar que la denominada cerveza sin alcohol, en los términos señalados en el Decreto 121 de 2021, no está sujeta al impuesto al consumo de cervezas, sifones refajos y mezclas de que trata la Ley [223](#) de 1995^[1].

En este sentido se modifica en lo pertinente, el Concepto 1233 del 16 de marzo de 2016 de esta Subdirección.

ELENA LUCÍA ORTIZ HENAO

Subdirectora Jurídico Tributaria

Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá