Concepto 50064 del 2014 Agosto 19
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Tema: Impuesto sobre las ventas.

Descriptor

Base gravable venta cervezas.

Fuentes formales

Estatuto tributario artículo 475.

Ley 223 de 1995 artículo 189.

Ley 1393 del 2010 artículo 2º.

En el escrito de la referencia y en relación con el artículo 475 del estatuto tributario, para efectos de determinar la base gravable del IVA en la venta y/o importación de cervezas, al tenor de lo establecido en el artículo 189 de la Ley 223 de 1995, solicita se precise si los envases retornables se excluyen de la base gravable cuando se adquieren o en todos los casos sin tener en cuenta cuando se han comprado.

Al respecto se considera:

En efecto el artículo 475 del estatuto tributario, modificado por el artículo 2º de la Ley 1393 del 2010, prevé respecto del impuesto sobre las ventas en la importación o venta de cerveza, lo siguiente:

“A partir de la vigencia de la presente ley y hasta el 31 de diciembre del 2010, la tarifa del impuesto sobre las ventas para las cervezas de producción nacional y para las importadas será del 14%. A partir del 1º de enero del 2011 se aplicará la tarifa general prevista en este estatuto. El impuesto será liquidado por los productores en el formulario de declaración bimestral de IVA, establecido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

El impuesto generado dará derecho a impuestos descontables en los términos del artículo 485.

Los importadores de cervezas declararán y pagarán el impuesto en el formulario de la declaración de importación que prescriba la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales junto con los demás tributos aduaneros.

Para la liquidación del impuesto se aplicará la base gravable establecida en el artículo 189 de la Ley 223 de 1995 (negrita fuera de texto).

Se exceptúa del impuesto a que se refiere este artículo el departamento de San Andrés, Providencia y Santa Catalina”.

Como se observa, la norma dispone que para establecer la base gravable del impuesto sobre las ventas para la venta de cerveza, se deba dar aplicación al artículo 189 de la Ley 223 de 1995, norma que versa sobre el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos, al respecto consagra:

“La base gravable de este impuesto está constituida por el precio de venta al detallista. En el caso de la producción nacional, los productores deberán señalar precios para la venta de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas a los vendedores al detal, de acuerdo con la calidad y contenido de las mismas, para cada una de las capitales de departamento donde se hallen ubicadas fábricas productoras. Dichos precios serán el resultado de sumar los siguientes factores:

a) El precio de venta al detallista, el cual se define como el precio facturado a los expendedores en la capital del departamento donde está situada la fábrica, excluido el impuesto al consumo;

b) El valor del impuesto al consumo.

En el caso de los productos extranjeros, el precio de venta al detallista se determina como el valor en aduana de la mercancía, incluyendo los gravámenes arancelarios, adicionado con un margen de comercialización equivalente al 30%.

PAR. 1º—No formará parte de la base gravable el valor de los empaques y envases, sean retornables o no retornables.

PAR. 2º—En ningún caso el impuesto pagado por los productos extranjeros será inferior al promedio del impuesto que se cause por el consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, según el caso, producidos en Colombia” (resaltado fuera de texto).

Sobre estas disposiciones, al hacer el estudio del IVA en la importación de cervezas, en anteriores oportunidades se han emitido pronunciamientos tal y como se señala en el oficio 11310 de febrero 13 del 2014, veamos:

“(…) para efectos de la determinación de la base gravable para la liquidación del IVA en la importación de cervezas, bajo el entendido que no deben formar parte de la base gravable el valor de los empaques y envases, sean retornables o no retornables, es preciso tener en cuenta, que el Concepto 76883 de octubre del 2010, objeto del presente pronunciamiento, ratifica lo señalado en el oficio 36447 del 21 de mayo del 2010, oficio que fue objeto de demanda de nulidad ante el Consejo de Estado, junto con el párrafo 2 del Memorando 37 del 30 de junio del 2010, también de la DIAN, y así mismo, que esta corporación en fallo del 9 diciembre del 2013 (Exp. 18513) negó la nulidad solicitada. (...).

... Para la Sala no hay duda de que la base gravable a la cual remite el artículo 475 del estatuto tributario, modificado por el artículo 2º de la Ley 1393 del 2010, es el precio de venta al detallista que esta norma legal define, según sean cervezas de producción nacional o importadas. Similar criterio acoge la Corte Constitucional en la Sentencia C-412-96, magistrado ponente Alejandro Martínez Caballero.

En cuanto a lo dispuesto en el párrafo 1º del artículo 189 de la Ley 223 de 1995, que excluye los empaques y envases del cálculo de la base gravable del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, la Sala procede a dilucidar si dicho párrafo debe aplicarse al calcular la base gravable del impuesto sobre las ventas de cervezas importadas. Señala el citado párrafo:

“ART. 189.—Base gravable. PAR. 1º—No formará parte de la base gravable el valor de los empaques y envases, sean retornables o no retornables...”.

Lo dispuesto en este párrafo se justifica dentro de la regulación del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, porque el hecho generador de este impuesto es el consumo de las mencionadas bebidas en el territorio nacional y sería contrario a la equidad tributaria que se incluyera el valor de los empaques y envases, sean retornables o no retornables a la base gravable del impuesto al consumo.

Sin embargo; **la Sala estima que lo dispuesto en el mencionado párrafo 1º no es aplicable para calcular la base gravable del impuesto sobre las ventas**

de cervezas, por cuanto la remisión que hace el artículo 475 del estatuto tributario, modificado por el artículo 2º de la Ley 1393 del 2010, es expresa respecto a que la base gravable aplicable para liquidar el impuesto sobre las ventas de cervezas es la contenida en el artículo 189 de la Ley 223 de 1995, de tal manera que al intérprete no le está permitido remitirse a otras regulaciones contenidas en el citado artículo.

De otra parte, el hecho generador del impuesto sobre las ventas en el presente caso es la importación de las cervezas como bienes corporales muebles, lo que conduce a considerar que uno de los factores que debe tenerse en cuenta para determinar el precio al detallista de las cervezas importadas, para efectos de la liquidación de este impuesto, es el valor en aduana de la mercancía, sin que exista norma legal que excluya del pago del impuesto sobre las ventas el valor de los empaques o envases o recipientes donde vienen depositadas las cervezas, tal como también lo considera el **Ministerio Público en su vista fiscal** (el resaltado es nuestro).

Como se observa entonces, la exclusión que el párrafo del artículo 189 de la Ley 223 de 1995 contiene, tiene su razón de ser en el impuesto al que se refiere cual es el impuesto al consumo, más en consideración de la Alta Corporación, no le es permitido al intérprete remitirse al párrafo 1º del mismo artículo 189, para concluir que deba excluirse el valor de los empaques o envases de las cervezas, dado que no existe norma legal que así lo prevea.

Es decir que dicho tratamiento frente al impuesto al consumo, no puede ser equiparado y tomado de igual manera para el impuesto sobre las ventas, entre otras razones, porque las exenciones en materia tributaria son de carácter restrictivo y por lo mismo deben ser establecidas por el legislador aplicables únicamente a los casos que la ley prevea. Lo anterior tiene concordancia con el artículo 420 del estatuto tributario, que consagra como hecho generador del impuesto la venta de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente, así como la importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos.

De manera que como ninguna norma ha excluido expresamente del IVA a los envases y empaques de las cervezas, la sola remisión que hace el artículo 475 del estatuto tributario para liquidar la base gravable del IVA no permite la exclusión de los empaques y envases que en el párrafo 1º del referido artículo hizo el legislador —se reitera— para el impuesto al consumo. Para que tal exclusión fuera aplicable, se requeriría que la ley de manera expresa así lo hubiera consagrado. En este punto valga la pena traer a colación lo manifestado por esta dependencia en uno de los apartes del oficio 76883 de octubre 10 del 2010, antes citado:

“... De manera general y sin referirse al caso concreto de la importación, con ocasión de la legislación anterior a la Ley 223 de 1995 y en vigencia del Decreto 190 de 1969 que se refería a la **cerveza nacional**, en sentencia de 1º de marzo del 2002 la Sección Cuarta del honorable Consejo de Estado con ponencia de la doctora María Inés Ortiz Barbosa, hizo referencia a otra sentencia de 3 de diciembre del 2001 Expediente 12373 con ponencia de la doctora Ligia López Díaz, en la que señaló que si bien para efectos del impuesto al consumo de la cerveza nacional, no se incluían los envases y empaques, las operaciones de enajenación de envase y canastas generaban el tributo. Si bien el Decreto 3730

del 2005 señala que los empaques y envases retornables son activos fijos, dicho hecho no implica que en la importación no se cause el impuesto sobre las ventas...”.

En similar sentido, se pronunció también este despacho mediante el oficio 41662 del 2012 que se anexa para su conocimiento.

En consecuencia, no es legalmente viable que para establecer la base gravable del impuesto sobre las ventas en la importación y/o venta de cervezas, se excluyan de la misma los envases y empaques sean o no retornables, con la consideración sobre el carácter de activos fijos de los envases retornables.