



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veinticuatro (24) de octubre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-33-000-2019-00474-01 (28998)
Demandante: CERVECERÍA DEL VALLE S.A.
Demandado: DEPARTAMENTO DEL VALLE DEL CAUCA

Temas: Impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas del periodo de mayo de 2015. Falsa y falta de motivación. Causación.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada en contra de la sentencia del 10 de abril de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente¹:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad de Liquidación Oficial de Revisión nro. 104512 de 20 de diciembre de 2017, modificada por la Resolución nro. 75 del 14 de enero de 2019

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho se ordena **DEJAR** en firme la liquidación privada del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, correspondiente al mes de mayo de 2015 presentado con el formulario nro. 7615253077.

TERCERO: CONDENAR en costas a la parte demandada. Las agencias en derecho se fijan un (1) SMLMV a la fecha de ejecutoria de la sentencia.”

ANTECEDENTES

El 12 de junio de 2015, la demandante presentó declaración de impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas del periodo de mayo de 2015².

El 9 de junio de 2017 el Departamento del Valle del Cauca expidió el Requerimiento Especial 0192-52-07-283703, en el que propuso gravar con impuesto al consumo la cerveza sin alcohol “Águila Cero” y advirtió inconsistencias en la cantidad de productos declarados³.

El 20 de diciembre de 2017 la demandada expidió la Liquidación Oficial de Revisión 104515 en la que determinó como valor del impuesto discutido de \$9.975.638.000 y

¹ Índice 2 de la plataforma SAMAI. Sentencia.

² Índice 20 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. Antecedentes Administrativos. Folios 1 y 2.

³ *Ibidem*. Folios 23 a 28.



sanción por inexactitud de \$168.052.000⁴. Posteriormente, la demandante presentó recurso de reconsideración el 5 de marzo de 2018, en el cual se opuso a lo decidido por el Departamento del Valle del Cauca⁵.

El 14 de enero de 2019 la entidad demandada expidió la Resolución 75 en la que resolvió reducir el valor del tributo en discusión a \$9.892.324.000 y a \$84.754.000 la sanción por inexactitud⁶.

DEMANDA

CERVECERÍA DEL VALLE S.A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo -CPACA-, formuló las siguientes pretensiones⁷:

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

- Liquidación Oficial de Revisión Resolución No. 104512 del 20 de diciembre de 2017, por medio de la cual la Unidad Administrativa Especial de Impuestos, Rentas y Gestión Tributaria de la Gobernación del Valle del Cauca, modificó la Declaración privada presentada por CERVECERÍA DEL VALLE S.A. el 12 de junio de 2015 (Formulario No. 7615253077) respecto del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, correspondiente al mes de mayo de 2015, determinando una nueva obligación impositiva (mayor valor a pagar) y fijando una sanción por inexactitud, notificada el 2 de enero de 2018.*
- Resolución No. 75 del 14 de enero de 2019, notificada el 7 de febrero de 2019, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto por CERVECERÍA DEL VALLE, en el sentido de confirmar la Liquidación Oficial de Revisión No.104512 del 20 de diciembre de 2017.*

3.2 Que en consecuencia, y a título de restablecimiento del derecho, se declare que la liquidación privada del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, correspondientes al mes de mayo de 2015 presentada por CERVECERÍA DEL VALLE S.A. el 12 de junio de 2015 (Formulario No. 7615253077), se encuentra en firme y por tanto CERVECERÍA DEL VALLE no está obligada a cancelar (i) el mayor impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos, y mezclas correspondientes al mes de mayo de 2015, ni (ii) la sanción por inexactitud que determinó y confirmó la Administración tributaria en los actos administrativos demandados.”

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 1, 647, 683, 703, 712, 730, 752, 755, 756, 772 y 777 del Estatuto Tributario.
- Artículos 137 y 138 del CPACA.

⁴ *Ibidem*. Folios 64 a 78.

⁵ *Ibidem*. Folios 81 a 111.

⁶ *Ibidem*. Folios 112 a 119.

⁷ Índice 2 de la plataforma SAMAI. CD1. Demanda.



- Artículos 25 al 32 del Código Civil.
- Artículos 186, 188, 194 y 215 de la Ley 223 de 1995.

El concepto de la violación se sintetiza así⁸:

Alegó que el requerimiento especial y la liquidación oficial son violatorios del artículo 703 del Estatuto Tributario y de los derechos de audiencia y defensa, porque en el momento en que se realizó el cálculo del impuesto al consumo no se explican las razones de la modificación de la declaración privada, sino que solo se determinaron los valores oficiales.

Advirtió que los actos demandados no cumplen con lo establecido en el artículo 188 de la Ley 223 de 1995, porque solo se calculó el valor del impuesto al consumo de acuerdo con el número de tornaguías expedidas, pero no se redujo de la base gravable del tributo los productos dados de baja, los reenvíos de mercancía y las anulaciones de tornaguías. Además, se debió de tener en cuenta la contabilidad, para establecer el valor final del tributo, de acuerdo con el artículo 772 del Estatuto Tributario.

Explicó que no se encuentra desvirtuada la presunción de veracidad de la declaración privada, ya que no se estudió la contabilidad de la empresa, y todas las dudas por vacíos probatorios deben resolverse al favor del contribuyente, de acuerdo con el artículo 755 del Estatuto Tributario.

Aclaró que La sanción por inexactitud es improcedente por: (i) ausencia de hecho sancionable, toda vez que no se cumplen los presupuestos que hagan procedente su aplicación, (ii) la autoridad tributaria no puede imponerla con criterios objetivos y (iii) existe diferencia de criterios.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El **Departamento del Valle del Cauca** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁹:

Explicó que la norma que regula el impuesto al consumo no condiciona su causación a que los productos consumidos tengan la naturaleza de una bebida alcohólica, ya que se requiere que solo sea cerveza, para que se cumpla con el hecho generador. Además, advirtió que los actos demandados se encuentran debidamente motivados, por cuanto aclaran que la decisión tiene como fuente que se omitió declarar el producto “Águila Cero” y las diferencias de las unidades causadas y declaradas.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, accedió a las pretensiones de la demanda y condenó a la demandada en cosas. Las razones de la decisión se resumen así¹⁰:

Explicó que los actos administrativos demandados fueron expedidos de forma irregular, porque la demandada no explicó las pruebas o los soportes de los valores

⁸ *Ibidem*.

⁹ Índice 14 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

¹⁰ Índice 2 de la plataforma SAMAI. Sentencia.



que determinó en la base gravable del impuesto al consumo. En consecuencia, pese a que se mencionaron algunas razones jurídicas no existe conexidad con las pruebas, por lo que no se le permitió a la demandante ejercer su derecho a la defensa.

Aclaró que el impuesto al consumo no solo se causa con la entrega en fábrica o planta para distribución del producto, porque existen varias razones para disminuir la base gravable, que no fueron estudiadas. Además, las tornaguías no son el único medio de prueba para establecer el valor del tributo en discusión.

De acuerdo con lo expuesto, el Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados y condenó en costas a la demandada, conforme al artículo 188 del CPACA que remite a los artículos 355 y 366 del Código General del Proceso.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló con fundamento en los siguientes argumentos¹¹:

Advirtió que los actos demandados cumplen con el principio de legalidad y se encuentra motivados de forma correcta, porque en cuanto a la diferencia de cantidades del producto en la Resolución 138959 del 28 de febrero de 2018 se hizo la explicación precisa de la forma de causación del impuesto al consumo. Además, aclaró que de acuerdo con las normas vigentes el tributo en discusión se causa en la entrega en fábrica incluso si ocurre un hurto de productos.

Explicó que en la liquidación oficial se explican las razones específicas de la decisión y su estructura cumple con lo establecido en el artículo 712 del Estatuto Tributario.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La demandante no se opuso al recurso durante la oportunidad prevista en el artículo 247 numeral 4 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo modificado, por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

El **Ministerio Público** no se pronunció.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, se debe establecer si los actos demandados se encuentran debidamente motivados.

La demandante alegó que los actos demandados explican las razones de su decisión de forma precisa en la “Resolución 138959 del 28 de febrero de 2018” y en la liquidación oficial. Además, aseguró que el impuesto al consumo se genera con solo la entrega del producto en fábrica.

En cuanto a la motivación de los actos administrativos esta Sala en sentencia del 11 de marzo de 2021, explicó lo siguiente¹²:

¹¹ Índice 35 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

¹² Exp. 23976. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello



“2.1. Al respecto, se debe precisar que la causa o motivo es aquel elemento del acto administrativo que se estructura en razón del conocimiento, consideración y valoración que la Administración realiza de hechos y fundamentos de derecho, que la inducen a su expedición.”

La motivación implica, entonces, que la manifestación de la Administración tiene una causa que la justifica y debe obedecer a criterios de legalidad, certeza de los hechos, debida calificación jurídica y apreciación razonable; de manera que, los motivos en que se instituye el acto deben ser ciertos, claros y objetivos, en el sentido de que permitan apreciar con exactitud los motivos determinantes de la decisión.

Debe precisarse que la falta y falsa motivación son causales de nulidad diferentes. Se presenta la falta de motivación cuando la Administración prescinde de la motivación que suministre al destinatario las razones de hecho y de derecho que: inspiraron la producción de estos, impidiendo al particular ejercer su derecho de defensa y contradicción.

Por su parte, la falsa motivación se estructura cuando en las consideraciones de hecho o de derecho sobre las que se basa el acto administrativo se incurre en error, ya sea porque los hechos citados en la decisión son inexistentes (error de hecho) o cuando, el motivo invocado sí existió materialmente, pero fue mal apreciado o interpretado por el funcionario, es decir, son calificados de forma errónea desde el punto de vista jurídico (error de derecho). La Sala (Sentencia del 27 de agosto de 2020, exp. 24561, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez) ha señalado que “es necesario que se demuestre una de dos circunstancias: a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente.” (Subraya la Sala)

De acuerdo con el criterio expuesto, los actos administrativos deben tener una completa y correcta motivación, para que se respete el debido proceso a los contribuyentes.

Se observa que la Resolución 138959 del 28 de febrero de 2018 a la que hace referencia la demandada en el escrito de apelación no se encuentra en los antecedentes administrativos y no existe prueba de su notificación a la demandante. Además, sería un acto administrativo que no hace parte de la liquidación oficial expedida el 20 de diciembre de 2017 o de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración que fue emitida el 14 de enero de 2019¹³.

En este orden de ideas, no se evidencia que exista una explicación de las pruebas que determinaron en los actos demandados la diferencia de las cantidades de productos según la causación del impuesto al consumo.

En cuanto a la liquidación oficial, se observa que tanto en el acto administrativo como en el memorando explicativo solo se realiza un resumen de las razones jurídicas de gravar con impuesto al consumo el producto denominado “Águila Cero”, y la forma en

¹³ Índice 20 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.



que se causa dicho tributo, pero no se explica las pruebas de la que se desprenden los valores de la liquidación del tributo o de las cantidades de los productos¹⁴.

Adicionalmente, se advierte que pese a que en la liquidación oficial se hace un recuento histórico del proceso administrativo y se explica que se solicitó información a la demandante, no se expone si de las pruebas recaudadas se estableció la cantidad de los productos, para la determinación del impuesto al consumo. En consecuencia, al no existir certeza de la forma en que la demandada determinó la cantidad de productos para establecer el valor al impuesto al consumo, la demandada no pudo ejercer en debida forma su derecho a la defensa.

En el mismo sentido se advierte, que la liquidación oficial desconoce el artículo 712 del Estatuto Tributario, porque no especifica la base de cuantificación del tributo¹⁵.

En cuanto a la causación del impuesto al consumo, en fallo entre las mismas partes y situaciones fácticas y jurídicas similares del 5 de octubre de 2023, se explicó lo siguiente¹⁶:

“De este modo, para la Sala las situaciones que impiden la comercialización y el consumo del producto por parte de los sujetos pasivos o responsables del tributo, bien sea por razones de salubridad o por ser usual en la práctica comercial, deben verse reflejadas en la carga impositiva que asumen, pues el impuesto pagado no podrá ser recuperado con su venta frente a mercancías que obligatoriamente no estuvieron en el mercado. En esas condiciones, no puede ser exigible el pago del impuesto.

Por ello, aunque en principio la inexistencia del consumo no afecta la realización del hecho generador del impuesto, es criterio de la Sala que en eventos como las devoluciones y bajas o destrucción de productos se puede afectar la obligación sustancial de pago del tributo, pues no es dable predicar la igualdad en las cargas fiscales cuando el importador o productor asume un gravamen sobre la base de una capacidad contributiva inexistente o ajena a la realidad. [...]

Es así que, si bien la sola entrega de los productos en fábrica o su introducción al territorio nacional, cuando se trata de productos extranjeros, causa el referido gravamen, no se puede desconocer que como lo ha expuesto la Sala en la sentencia que se reitera, para efectos de este tributo deben tenerse en cuenta eventos posteriores que impiden el consumo, como las devoluciones y la destrucción, caso en el cual no deben hacer parte de la base gravable del impuesto.

Por lo anterior, no le asiste razón al departamento del Valle del Cauca al afirmar que para efectos de la causación del impuesto al consumo de cervezas, sifones,

¹⁴ Índice 20 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. Antecedentes administrativos. Folios 64 a 79.

¹⁵ “Art. 712 CONTENIDO DE LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN. La liquidación de revisión, deberán contener:

a. Fecha: en caso de no indicarse, se tendrá como tal la de su notificación.

b. Período gravable a que corresponda.

c. Nombre o razón social del contribuyente.

d. Número de identificación tributaria.

e. Bases de cuantificación del tributo.

f. Monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente.

g. Explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración

h. Firma o sello del control manual o automatizado.” (Subraya la Sala)

¹⁶ Exp. 27623. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto



refajos y mezclas de producción nacional solo se debe tener en cuenta la entrega en planta o fábrica para su distribución, venta o consumo, sin que sea viable considerar eventos diferentes.” (Subraya la Sala)

De acuerdo con el criterio de esta Sala, no le asiste razón a la demandada, debido a que el cálculo del impuesto al consumo no solo se determina con la entrega de producto a fábrica, sino que se requiere tener en cuenta eventos que impiden el consumo, como las devoluciones y la destrucción, caso en el cual no deben hacer parte de la base gravable de dicho tributo.

De acuerdo con lo expuesto, no prosperan los cargos de apelación.

Condena en costas

Se advierte que la demandada no apeló la condena en costas de primera instancia, por lo que la Sala no se pronunciará al respecto.

Finalmente, en cuanto a la condena en costas en esta instancia (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.

Así las cosas, la Sala confirmará la sentencia apelada y negará la condena en costas en segunda instancia.

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

F A L L A

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia del 10 de abril de 2024 proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

SEGUNDO: No se condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

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>