



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., treinta y uno (31) de octubre de dos mil veinticuatro (2024)

| | |
|-------------------|--|
| Referencia | Nulidad y restablecimiento del derecho |
| Radicación | 76001-23-33-000-2019-00854-01 (29000) |
| Demandante | CERVECERÍA DEL VALLE S.A. |
| Demandado | DEPARTAMENTO DEL VALLE DEL CAUCA |
| Temas | Falta de motivación. Adición productos gravados. Impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de producción nacional. |

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 10 de abril de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que resolvió lo siguiente:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad de Liquidación Oficial de Revisión nro. 102440 del 29 de noviembre de 2017, modificada por la Resolución nro. 166204 del 20 de diciembre de 2018.

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 febrero de 2015 presentado con el formulario nro. 7615243889.

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...”¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 10 de marzo de 2015, la sociedad presentó la declaración del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de producción nacional, correspondiente al mes de febrero del año 2015, registrando un saldo a pagar.

Previo requerimiento especial, la Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 102440 del 29 de noviembre de 2017, para modificar el denuncia privado en el sentido de incluir dentro de la base gravable la “Cerveza Águila Cero”, y aumentar las cantidades de los productos declarados, lo que llevó a determinar un mayor impuesto a cargo e imponer sanción por inexactitud la tarifa del 100%.

Contra esa decisión el contribuyente interpuso recurso de reconsideración, resuelto por la Resolución Nro. 166204 del 20 de diciembre de 2018, que modificó parcialmente el acto liquidatorio excluyendo de la base gravable el producto “Cerveza Águila Cero”, por lo que disminuyó el impuesto y la sanción inicialmente determinada.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto

¹ Samai del Tribunal, índice 31, página 15.



en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones²:

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

- *Liquidación Oficial de Revisión Resolución No. 102440 del 29 de noviembre 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 10 de marzo de 2015 (Formulario No. 7615243889) respecto del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, correspondiente al mes de Febrero 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 166204 del 20 de diciembre de 2018, notificada el 16 de enero de 2019, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto por CERVECERÍA DEL VALLE, en el sentido de confirmar (sic) la Liquidación Oficial de Revisión Resolución No. 102440 del 29 de noviembre 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, correspondiente al mes de Febrero de 2015 presentada por CERVECERÍA DEL VALLE S.A. el 10 de marzo de 2015 (Formulario No. 7615243889), 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 correspondiente al mes de Febrero de 2015, ni (ii) la sanción por inexactitud que determinó y confirmó la Administración Tributaria en los actos administrativos demandados.”*

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 29 de la Constitución Política; 186, 188, 194 y 215 de la Ley 223 de 1995; 25 a 32 del Código Civil; 1, 647, 683, 703, 712, 730, 742, 745, 746, 772 y 777 del Estatuto Tributario Nacional y 137 y 138 de la Ley 1437 de 2011.

El concepto de la violación de esas disposiciones se resume a continuación.

1. Falta de motivación: Cuestionó que en el requerimiento especial se omite “la información suficiente y exacta sobre las glosas”, irregularidad que se mantiene en la liquidación oficial y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, las cuales además no precisan las facturas y documentos de transporte que soportan el mayor valor a pagar por el tributo.

Precisó que la Administración no determinó dónde radican las diferencias entre los valores declarados y los determinados, ni indicó en que se sustentan, lo que impidió que la sociedad ejerciera su derecho de defensa.

Que, no obstante, debe tenerse en cuenta que no existen diferencias entre el impuesto causado y el declarado, como se demuestra en la contabilidad y el certificado del revisor fiscal de la sociedad. Y, tampoco se observan mayores valores al comparar las señaladas pruebas con la relación de tornaguías, que, por solicitud del contribuyente, la Administración remitió con posterioridad a la resolución del recurso.

2. Causación del tributo: Discutió que la Administración determina la causación del tributo sin tener en cuenta hechos ocurridos con posterioridad, como reenvíos, anulación de tornaguías, o producto dado de baja.

² Samai Tribunal 30, “3 - Demanda - Contrato 104 DE 2020 - SASI-2020-09 (.pdf)” páginas 5 y 6.



Explicó que las bajas de inventarios, reenvíos de mercancías y anulaciones de tornaguías deben excluirse de la base gravable del impuesto, pues en estos casos no se realiza el hecho generador, en tanto los productos no pueden ser consumidos, aun cuando el momento de causación – salida de fábrica- se cumpla³. Agregó que, estas circunstancias se encuentran debidamente contabilizadas y certificadas por el revisor fiscal⁴.

Advirtió que, si bien, la causación del impuesto es anticipada, debe tenerse en cuenta que el consumo del producto es un requisito indispensable para su realización.

Reprochó que la demandada basara su actuación exclusivamente en el sistema de tornaguías, desconociendo la contabilidad de la empresa, sin probar que no se llevaba en debida forma.

Que conforme con lo expuesto, la Administración no desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración. Y, solicitó ante la ausencia de material probatorio de la Administración, se resuelva el asunto a favor del contribuyente de acuerdo con lo previsto en el artículo 745 del Estatuto Tributario.

3. **Sanción por inexactitud:** Planteó que es improcedente la sanción por inexactitud, por: *i)* la ausencia del hecho sancionable, *ii)* imponerse bajo criterios exclusivamente objetivos, y *iii)* configurarse una diferencia de criterios.

Finalmente, solicitó que, en gracia de discusión, la sanción por inexactitud se imponga teniendo en cuenta la norma vigente al momento de proferir el fallo, en aplicación al principio de favorabilidad.

Oposición a la demanda

El Departamento del Valle del Cauca controvertió las pretensiones de la demanda de conformidad con los siguientes planteamientos:

Planteó que, de conformidad con las normas que regulan el impuesto, una vez se realiza el hecho generador, los sujetos pasivos deben cumplir con las obligaciones tributarias que surgen a favor del departamento.

A partir de los artículos 186, 189 y 190 de la Ley 223 de 1995, el Decreto 2141 de 1996, y la Ordenanza 397 de 2014, dijo que, basta que un producto se clasifique como cerveza para que se incurra en el hecho generador del impuesto, debido a que se grava su consumo sin distinguir su grado alcoholimétrico⁵. Que, por tanto, al ser el producto Águila Cero una cerveza sin alcohol se encuentra gravado con el impuesto.

Indicó que los actos acusados no incurren en la causal de “falsa motivación” toda vez que en los mismos se evidencia que la accionante omitió declarar la cerveza Águila Cero, y que, además, se presentaron diferencias entre las unidades causadas y declaradas.

Propuso como excepciones las de inexistencia del derecho reclamado y la innominada.

³ Al respecto citó las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 22 de febrero de 2018, Exp. 20978; y Exp. 23408. No indicó información de referencia adicional.

⁴ Citó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, Exp. 23408.

⁵ Citó el Oficio de la DIAN Nro. 00436 del 26 de marzo de 2015.



Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad de los actos acusados y condenó en costas a la parte demandada, por las siguientes consideraciones:

Relató que, revisada la actuación administrativa, se advierte que el departamento encontró dos inconsistencias en la declaración privada: *i)* la sociedad no declaró la cerveza *Águila* cero, y *ii)* la existencia de diferencias sobre las cantidades de producto declaradas.

En cuanto al primer punto, advirtió que, la Administración le dio la razón a la sociedad, por lo que no emitirá pronunciamiento sobre el mismo. Frente al segundo, puso de presente que, para explicar el hallazgo, el departamento hizo referencia a un concepto de la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para precisar que, en la causación del tributo, el mecanismo que permite el control es la tornaguía. Que luego, la Administración realizó un cuadro en el que enlistó los productos declarados y las diferencias en las cantidades, sin brindar mayor información, ni referirse de manera particular a los soportes de la modificación.

Con fundamento en lo anterior, consideró que la motivación de los actos demandados es insuficiente al no contener una explicación clara y precisa de la valoración fáctica, por lo que afecta el ejercicio del derecho de defensa de la parte actora.

Aclaró que, contrario a lo referido por la Administración, si bien el impuesto se causa con la entrega en fábrica de los bienes para su distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo, es posible disminuir la base gravable por devoluciones o bajas de inventarios por destrucción del producto. Que, tampoco es cierto que los ajustes de la base de liquidación puedan soportarse únicamente en las tornaguías, pues este documento constituye un certificado único nacional que expiden las autoridades para autorizar el transporte de mercancías entre entidades territoriales, de manera que, no tiene la capacidad de demostrar los hechos señalados.

De acuerdo con lo planteado concluyó que los actos administrativos acusados se encuentran viciados de nulidad por expedición irregular, por lo que no hay lugar a imponer la sanción por inexactitud. A título de restablecimiento del derecho, declaró en firme la liquidación privada.

Finalmente, condenó en costas a la parte demandada por tratarse de la parte vencida en el proceso, y fijó las agencias en derecho en un salario mínimo legal mensual vigente.

Recurso de apelación

La parte demandada señaló que, conforme a la regulación legal vigente en la materia, *“la cerveza sin alcohol”* está sujeta al impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, por lo cual los actos demandados no vulneran el principio de legalidad tributaria y tampoco carecen de una motivación adecuada.

Puso de presente que, el departamento explicó las inconsistencias encontradas en las cantidades de producto, en el sentido que de conformidad con la Ley 223 de



1995, el momento de causación del impuesto corresponde a la entrega en fábrica del producto, independientemente de que la mercancía sea vendida o facturada. Que, además, el Consejo de Estado⁶ ha señalado que la causación del tributo se presenta aún en los casos de hurto o destrucción de mercancía.

Precisó que, en el memorando explicativo de la liquidación oficial de revisión, se advierten las modificaciones efectuadas a la declaración, por lo que cumplió cabalmente con el artículo 712 del Estatuto Tributario.

Insistió en que considerar que el hecho de la entrega en fábrica no determina la liquidación y pago del impuesto, desconoce las normas en que debe basarse la decisión.

Dijo que, ante la existencia de diferencias entre lo declarado y lo determinado por la Administración, hay lugar a la sanción por inexactitud.

Oposición al recurso

La demandante guardó silencio.

Concepto del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre los actos administrativos expedidos por el Departamento del Valle del Cauca, que modificaron la declaración del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de producción nacional, presentada por la actora correspondiente al periodo gravable febrero de 2015.

1. Delimitación del ámbito de la apelación y del problema jurídico

En el recurso de apelación, la demandada planteó como motivos de inconformidad contra la sentencia de primera instancia, que: *i*) la cerveza sin alcohol está gravada con el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, *ii*) los actos acusados explican las inconsistencias encontradas en las cantidades de producto declaradas, cuando precisan el momento de causación del gravamen con fundamento en la ley y la jurisprudencia, *iii*) el tributo se causa con la entrega en fábrica, independientemente de que la mercancía sea vendida o facturada, y, *iv*) debe mantenerse la sanción por inexactitud.

La Sala observa que el argumento del apelante relativo a la sujeción del tributo de las cervezas sin alcohol, como lo advirtió el Tribunal, corresponde a una glosa que fue modificada en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración⁷, en el sentido de otorgarle la razón al contribuyente. De manera que, la decisión del departamento de revocar dicha glosa quedó en firme en la actuación administrativa demandada, por tanto, sobre dicho aspecto no hay lugar a emitir un pronunciamiento en este proceso.

Así, el problema jurídico en esta instancia se concreta en establecer si los actos acusados se encuentran debidamente motivados. En caso de ser así, se analizará

⁶ Sentencia del 23 de febrero de 2011, exp. 17687, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁷ Samai Tribunal 20, "12_ANTECEDENTESADMINISTRATIVOS_EXPEDIENTELO01616(.pdf)", página 271.



la causación del tributo sobre las mayores cantidades determinadas por la Administración sobre los productos declarados, y si hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud.

2. Motivación de los actos acusados

El Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados al considerar que incurrían en el vicio de falta de motivación, por cuanto se limitó a enlistar los productos declarados y las diferencias de cantidades encontradas, sin brindar mayor información, ni referirse de manera particular a los soportes de esa modificación.

La demandada apeló la anterior decisión, por considerar que los actos acusados fueron motivados en debida forma, explicando las inconsistencias encontradas en las cantidades de los productos declarados, en el sentido que, conforme con la ley y la jurisprudencia del Consejo de Estado, el momento de causación del impuesto corresponde a la entrega en fábrica del producto, independientemente de que la mercancía sea vendida o facturada.

Para resolver, se pone de presente 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 los 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. Por su conducto se realizan, entre otros, los mandatos y garantías que consagran los artículos 1, 29, 123 y 209 constitucionales.

Por tal razón, cuando el artículo 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, dispone que la decisión “*será motivada*”, exige una ilustración de las circunstancias fácticas y jurídicas que soportan la decisión administrativa, de forma que tal ilustración fáctica resulte suficiente, apta e idónea para explicar la jurídica. De manera que, no pueden emplearse fórmulas vagas, genéricas e indeterminadas para justificar la decisión adoptada, so pena de la nulidad del acto.

En el caso concreto, se observa que, en el emplazamiento para corregir, el requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión (memorando explicativo), y la resolución que resolvió el recurso ⁸, las inconsistencias advertidas por la Administración sobre las cantidades de productos declarados se sustentan así:

El departamento realizó el siguiente cuadro, en el que relacionó por clase de producto las diferencias en las cantidades y en el valor del impuesto:

| PRODUCTO | DIFE_EN_CANT | DIFE_EN_IMPUESTO |
|----------------------------|--------------|------------------|
| AGUILA 50 (B50) (UND) | 3 | 151.200 |
| AGUILA R (330) (UND) | -15.923 | -5.535.825 |
| AGUILA LIGHT R (750) (UND) | 3.523 | 2.257.558 |
| AGUILA R (750) (UND) | 495 | 292.241 |
| POKER R (750) (UND) | 20.125 | 11.881.777 |

⁸ Ibidem. Páginas 10 a 12, 23 a 28, 33 a 42, y 146 a 154.



| PRODUCTO | DIFE_EN_CANT | DIFE_EN_IMPUESTO |
|----------------------------------|--------------|------------------|
| PILSEN N (L) (330) (UND) | 0 | 0 |
| POKER(L) (330) (UND) | 22.135 | 7.596.755 |
| CLUB COLOMBIA RN (L) (330) (UND) | 29.367 | 11.981.736 |
| CLUB COLOMBIA (L) (330) (UND) | 32.814 | 13.309.295 |
| POKER 50 (B50) (UND) | 1 | 50.400 |
| COSTENA RN (350) (UND) | 27.697 | 9.638.556 |
| AGUILA LIGHT R (330) (UND) | 36.169 | 13.541.674 |
| COLA & POLA PET (1500) (UND) | 349 | 116.217 |
| POKER R (330) (UND) | 123.259 | 42.894.132 |
| AGUILA (L) (330) (UND) | 1.211 | 420.474 |
| POKER (L) (473) (UND) | 2.619 | 905.223 |
| AGUILA (L) (473) (UND) | 3.108 | 1.078.566 |
| PILSEN (L) (473) (UND) | -403 | -139.277 |
| TOTAL | 286.549 | 110.440.702 |

Fuente: Declaraciones/Sistema infoconsumo

Como fundamento del derecho, la Administración transcribió la normativa relativa al tributo, el Concepto de la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y jurisprudencia del Consejo de Estado, para señalar que la causación del tributo “se da en un único momento definido por el legislador como la entrega en fábrica”, sin que sea requisito la venta o facturación de los productos. Además, precisó que “el mecanismo de administración y control para la verificación de la causación deriva directamente del sistema único nacional de transporte (...), esto es, a través de las respectivas tornaguías”.

A partir de lo anterior liquidó el tributo⁹, así:

| R. | E1. Clase | E2. Marca | E3. Unidad de Medida | E4. Precio de venta al | E5. Costos y Empaques | E6. Cantidad | E7. Base Gravable | E8. Tarifa | E9. Valor del Impuesto |
|----|--|-------------------------------|----------------------|------------------------|-----------------------|--------------|-------------------|------------|------------------------|
| 1 | C | AGUILA LIGHT R (330) (UND) | U-1-330 | 807 | 27 | 3.023.620 | 2.358.423.600 | 48 | 1.132.043.328 |
| 2 | C | AGUILA LIGHT R (750) (UND) | U-1-750 | 1,371 | 36 | 150.880 | 201.424.800 | 48 | 96.683.904 |
| 3 | C | AGUILA (L) (330) (UND) | U-1-330 | 935 | 231 | 23.334 | 16.427.136 | 48 | 7.885.025 |
| 4 | C | AGUILA (L) (473) (UND) | U-1-473 | 1,172 | 453 | 12.336 | 8.869.584 | 48 | 4.257.400 |
| 5 | C | AGUILA (R) (330) (UND) | U-1-330 | 751 | 28 | 5.603 | 4.050.969 | 48 | 1.944.465 |
| 6 | C | AGUILA (R) (750) (UND) | U-1-750 | 1.275 | 45 | 864 | 1.062.720 | 48 | 510.106 |
| 7 | C | AGUILA (R) (B50) (UND) | B50-1000 | 106.800 | 1800 | 256 | 26.880.000 | 48 | 12.902.400 |
| 8 | C | CLUB COLOMBIA (L) (330) (UND) | U-1-330 | 1.059 | 214 | 324.372 | 274.094.340 | 48 | 131.565.283 |
| 9 | C | CLUB COLOMBIA RN (330) (UND) | U-1-330 | 883 | 33 | 890.640 | 757.044.000 | 48 | 363.381.120 |
| 10 | R | COLA & POLA PET (1500) (UND) | U-1-1500 | 2.012 | 347 | 6.708 | 11.168.820 | 20 | 2.233.764 |
| 25 | C | COSTENA RN (350) (UND) | U-1-350 | 753 | 28 | 2.234.210 | 1.619.802.250 | 48 | 77.505.080 |
| 26 | C | PILSEN (L) (473) (UND) | U-1-473 | 1.173 | 453 | 403 | 290.160 | 48 | 139.277 |
| 27 | C | PILSEN N (L) (330) (UND) | U-1-330 | 930 | 215 | 24 | 17.160 | 48 | 8.237 |
| 28 | C | POKER (L) (330) (UND) | U-1-330 | 930 | 215 | 1.075.044 | 768.656.460 | 48 | 368.955.101 |
| 29 | C | POKER (L) (473) (UND) | U-1-473 | 1.173 | 453 | 66.402 | 47.809.440 | 48 | 22.948.531 |
| 30 | C | POKER R (330) (UND) | U-1-330 | 753 | 28 | 9.432.600 | 6.838.635.000 | 48 | 3.282.544.800 |
| 31 | C | POKER R (750) (UND) | U-1-750 | 1.275 | 45 | 1.102.666 | 1.356.279.180 | 48 | 651.014.006 |
| 32 | C | POKER 50 (B50) (UND) | B50-1000 | 106.800 | 1800 | 0 | 0 | 48 | 0 |
| 11 | IMPUESTO AL CONSUMO DE CERVEZAS Y SIFONES | | | | | | | | 6.854.288.000 |
| 12 | IMPUESTO AL CONSUMO DE REFAJOS Y MEZCLAS | | | | | | | | 2.234.000 |
| 13 | IMPUESTO AL CONSUMO POR REENVIOS DE CERVEZAS Y SIFONES | | | | | | | | 0 |
| 14 | IMPUESTO AL CONSUMO POR REENVIOS DE REFAJOS Y MEZCLAS | | | | | | | | 0 |
| 15 | SALDO A FAVOR DEL PERIODO ANTERIOR | | | | | | | | 0 |
| 16 | SANCIONES | | | | | | | | 116.098.000 |
| 17 | VALOR CORRESPONDIENTE A LAS DIRECCIONES O FONDO DE SALUD | | | | | | | | 1.161.731.000 |
| 18 | VALOR A CARGO POR IMPUESTOS Y SANCIONES | | | | | | | | 6.972.620.000 |
| 19 | SALDO A FAVOR | | | | | | | | 0 |

⁹ Esta liquidación corresponde a la de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, en la que se modificó la liquidación oficial en el sentido de revocar la glosa relativa al producto Cerveza Águila Cero.



Finalmente, en el acápite “*explicación de las modificaciones propuestas*”, hizo referencia únicamente a los renglones 11 “*impuesto al consumo de cervezas y sifones*” y 12 “*impuesto al consumo de refajos y mezclas*”, indicando el valor del tributo declarado y el determinado.

Frente a esta motivación, el contribuyente en el emplazamiento para corregir y en el recurso de reconsideración¹⁰, advirtió que de la información relacionada en los actos no era posible identificar a qué corresponden las diferencias determinadas por la Administración. Cuestionamiento que insistió en la demanda.

De acuerdo con lo expuesto, la Sala encuentra que los actos administrativos incurren en falta de motivación, en la medida que no señalan de manera clara, precisa e inequívoca, cuáles eran las circunstancias fácticas y las pruebas que determinaron el contenido y el sentido de la decisión. Y ello es así, porque como lo advirtió la actora y el Tribunal, en los actos acusados no es posible determinar de dónde surgen las mayores cantidades de productos gravados establecidas por la Administración.

Si bien, el departamento realizó un cuadro en que relaciona, por clase de producto, las diferencias en cantidades de unidades y en el valor del tributo, en este se limitó a señalar que la fuente era “*Declaraciones/Sistema infoconsumo*”, sin explicar la información que extrajo de ese sistema ni las pruebas en que el mismo se sustenta, como, por ejemplo, las tornaguías, facturas u otro documento que dé cuenta de la causación de tributo sobre las mercancías no declaradas. Súmese a esto, que dentro del expediente administrativo no obra el reporte de dicho sistema, ni prueba alguna de la Administración sobre las mayores cantidades que adiciona en los actos acusados.

Así mismo, se advierte que el mencionado cuadro, además de no indicar cómo determina las mayores cantidades, tampoco precisa los precios de cada uno de estos productos (base gravable del tributo), ni la fecha de su causación, en tanto solo señaló el mayor impuesto generado. De manera que, los actos demandados únicamente identifican a las cantidades no declaradas por la clase de producto, sin que exista otra manera de verificar las mercancías adicionadas.

Lo anterior, tampoco se puede constatar con el cuadro de liquidación del tributo ni en el acápite de renglones modificados, porque el primero presenta los valores totales determinados por la Administración, y el segundo se limita a comparar el impuesto a cargo declarado y determinado.

De igual forma, aunque el departamento hizo referencia al momento de causación del tributo y que el mismo se debe verificar mediante las tornaguías, esto no sustenta en el caso concreto cómo comprobó que la actora había omitido declarar ciertas cantidades de productos. Al respecto, debe precisarse que no basta con que los actos expongan los fundamentos jurídicos de la decisión, sino que también deben estar sustentados en la situación fáctica y probatoria que origina la base de cuantificación de la obligación tributaria.

Importante considerar que, desde el inicio de la vía gubernativa, el contribuyente cuestionó a la Administración que no le era posible identificar a qué correspondían

¹⁰ Ibidem. Páginas 13 a 16 y 45 a 50. Se pone de presente que la sociedad no presentó respuesta al requerimiento especial (página 35).



las diferencias, y pese a ello, en los actos acusados no se realizó precisión alguna de los documentos o la información que llevó a concluir que existe diferencias entre las cantidades declaradas y las determinadas.

Así las cosas, la Sala encuentra que los actos demandados no motivan cómo se determinan las mayores cantidades de productos, que llevaron a aumentar el tributo declarado, ni la prueba en que se sustentan, pues se limitó a distinguir las unidades adicionadas por su clase, omitiendo identificar el mes en que se causaron, su precio y la tornaguía, factura o el documento soporte que demuestren la existencia de productos gravados no declarados; sin que en el expediente obre prueba que sustente esa decisión administrativa. Todo lo cual demuestra que no existe claridad sobre las unidades y valores de los cuales surgen las diferencias de los productos adicionados por el departamento.

La anterior situación obstaculiza la defensa del interesado, porque no tiene conocimiento a qué obedece la determinación adoptada por la autoridad tributaria, al tiempo que se impide, por falta de elementos de juicio, el control de legalidad que el juez debe ejercer sobre los actos demandados.

Finalmente, se pone de presente que, en la demanda se afirma que, con posterioridad a la expedición de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, el departamento remitió a la sociedad una relación de tornaguías, de la cual no se observan las diferencias de cantidades frente a lo contabilizado y declarado. Al respecto, la Sala advierte que, como lo informa el actor, esa relación de tornaguías no fue puesta en conocimiento del contribuyente en la actuación demandada y tampoco obran en los antecedentes aportados.

De conformidad con el análisis realizado, al configurarse el vicio de falta de motivación, se debe declarar la nulidad de los actos demandados, por lo que no hay lugar a analizar los demás cargos de la apelación de la parte demandada.

En consecuencia, no prospera el recurso de apelación, por lo que se confirmará la sentencia apelada.

No se impondrá condena en costas porque no fue demostrada su causación, tal como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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,

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia del 10 de abril de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.
2. **Sin condena** en costas en esta instancia.

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



Radicado: 76001-23-33-000-2019-00854-01 (29000)
Demandante: Cervecería del Valle S.A.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la 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: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>