



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., cinco (5) de diciembre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2021-00666-01 (28688)
Demandante: ZONA FRANCA CENTRAL CERVECERA S.A.S.
Demandado: DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA

Temas: Impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos. Periodos gravables enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, septiembre y octubre del año 2020. Base gravable.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra de la sentencia del 1 de febrero de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las pretensiones de la demanda y negó la condena en costas¹.

ANTECEDENTES

Las compañías Cervecerías Unidas S.A. de Chile y Postobón S.A. se asociaron para producir y comercializar cerveza en Colombia. A raíz de esto, se constituyó la sociedad Central Cervecera de Colombia S.A.S. (CCC), encargada de importar y comercializar cerveza en Colombia.

En noviembre de 2019, Zona Franca Central Cervecera S.A.S. (ZFCC) inició la fabricación y venta de la cerveza a CCC, quien la recogía en puerta de fábrica y la comercializaba en el país y en el exterior. Posteriormente, el 1 de noviembre del mismo año, ZFCC se inscribió como responsable del del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas (ICO).

ZFCC presentó declaraciones del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas (ICO) ante el Departamento de Cundinamarca por los periodos de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, septiembre y octubre de 2020.

Mediante Requerimiento Especial nro. DIR-002-2021 del 12 de febrero de 2021², la Administración propuso modificar las declaraciones del impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos de la sociedad ZFCC, correspondiente a los periodos de enero a julio, septiembre y octubre de 2020, en el sentido de incluir en la base gravable los gastos o costos de transporte, a pesar de que no se incurrió en ellos. En consecuencia, determinó un impuesto cargo e impuso una sanción por inexactitud.

¹ Índice 21 de la plataforma SAMAI. Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

² Índice 9 de la plataforma SAMAI.



Previa respuesta del requerimiento especial presentada por la demandante el 14 de abril de 2021, la Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 070 del 30 de septiembre de 2021, por la que modificó las declaraciones privadas en los términos señalados en el requerimiento especial³.

La demandante en virtud del artículo 720 del E.T. demandó “*per saltum*” la referida liquidación oficial.

DEMANDA

ZONA FRANCA CENTRAL CEVECERA SAS, 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 pretensiones:

1. *“Se declare la NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión No. 070 del 30 de septiembre de 2021, notificada electrónicamente el seis (6) de octubre de 2021.*
2. *Se RESTABLEZCA EL DERECHO de la Demandante declarándose la firmeza de las declaraciones privadas del Impuesto al Consumo de Cervezas, sifones, refajos y mezclas presentadas por ZONA FRANCA CENTRAL CERVECERA S.A.S ante el Departamento de Cundinamarca, correspondiente a los periodos gravables enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, septiembre y octubre de 2020.*
3. *De conformidad con lo dispuesto en el artículo 365 del Código General del Proceso, solicito CONDENAR EN COSTAS a la entidad Demandada en virtud de su actuación.”*

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29 y 363 de la Constitución Política.
- Artículo 189 de la Ley 223 de 1995.
- Artículo 1 del Decreto 2141 de 1996.
- Artículos 647, 683, 712, 720, 730, 742, 772 y 777 del Estatuto Tributario.
- Artículos 128, 453, 494, 536, 556, 580 y 583 de la Ordenanza 039 de 2020 (Estatuto de Rentas del Departamento de Cundinamarca).

El concepto de la violación se sintetiza así:

Alegó la vulneración del debido proceso y derecho de defensa, aduciendo que la Administración reiteró la motivación del requerimiento especial en la liquidación oficial de revisión, sin referirse a los argumentos expuestos en la respuesta al requerimiento especial y sin valorar las pruebas que acreditaban que la declaración del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas por los periodos cuestionados se hizo en debida forma.

³ Índice 9 de la plataforma SAMAI. Pruebas.



Sostuvo que la Administración determinó incorrectamente la base gravable del impuesto, debido a que adicionó los costos de transporte en los que incurrió la sociedad Central Cervecera de Colombia S.A.S. (CCC) en un periodo fiscal diferente, sin demostrar la causación de dichos costos, ni desvirtuar las pruebas aportadas donde se demuestra que para los periodos fiscalizados Zona Franca Central Cervecera S.A.S. (ZFCC) no incurrió en costos de transporte.

Señaló que la Administración no tuvo en cuenta el cambio del modelo de negocio partir de noviembre de 2019, en donde Zona Franca Central Cervecera S.A.S. (ZFCC) inició la fabricación y venta de la cerveza a CCC, quien la recogía en puerta de fábrica y la comercializaba en el país y en el exterior. Por lo tanto, ZFCC no debía incluir en la base gravable del ICO gastos o costos de transporte en los que no incurrió.

Indicó que el concepto de *margen de comercialización*, que introdujo el Decreto 2141 de 1996, se estableció como uno de los elementos que componen la base gravable del ICO. El Consejo de Estado, en reiterada jurisprudencia⁴, definió el alcance de la noción de este concepto, determinando que el *precio de fábrica o a nivel del productor* y el *margen de comercialización*, componen el *precio de venta al detallista*, más no son conceptos adicionales.

Finalmente, manifestó que la Administración estableció en la Liquidación Oficial un mayor impuesto a cargo de ZFCC bajo la determinación de una mayor base gravable, liquidando el tributo con fundamento en declaraciones de otros contribuyentes sin probar el origen o existencia de los rubros de la sociedad investigada.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El **Departamento de Cundinamarca** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:

Sostuvo que la administración departamental reiteró los argumentos expuestos en el requerimiento especial debido a que el demandante sólo expuso una interpretación jurídica de la que ya se había fijado una posición por el ente territorial, en donde la base gravable está determinada por el precio de venta al detallista sin que sea relevante o se tenga en cuenta el modelo de negocio de la contribuyente.

Señalo que el demandante tuvo la oportunidad de aportar pruebas que apoyaran las afirmaciones realizadas en la respuesta al requerimiento especial, omitiendo el debate probatorio que la ley otorgaba y prescindiendo de presentar el recurso de reconsideración.

Estimó que, al revisar las sentencias descritas por la demandante en la demanda, esta deja de incluir apartes descontextualizando lo dicho por el Consejo de Estado. Explicó que de acuerdo con estas sentencias se corrobora la actuación realizada por la Secretaría de Hacienda de Cundinamarca en la LOR, donde se establece que la base gravable del impuesto al consumo de cerveza está constituida por el precio de venta al detallista y en este se debe reflejar como uno de los factores el margen de

4 Sentencias del 11 de diciembre de 1998, Exp. 8715, C.P Julio E. Correa; del 17 de noviembre de 2005, Exp. 14327, C.P. Héctor J. Romero Díaz; y del 20 de septiembre de 2018, Exp. 23408, C.P Stella Jeannette Carvajal Basto.



comercialización desde la salida de fábrica hasta la entrega al expendedor al detal con independencia de cómo se encuentre estructurado el negocio.

Sostuvo que la demandante incumplió con su obligación tributaria de establecer el precio de venta al detallista, al fijar al base gravable conforme al modelo de negocio de su grupo empresarial, sino que, además no comunicó dicha información a la autoridad tributaria del Departamento como lo establece el Estatuto de Rentas Departamental.

Señaló que para la determinación de la base gravable se utilizaron las cifras certificadas por el contratista operador del sistema de gestión del impuesto al consumo TTI, los certificados expedidos por Thomas Greg & Sons de Colombia S.A y declaraciones que presentó CCC en los periodos de 2019.

En cuento al cambio de modelo de negocio, estimó que las dos empresas (CCC y ZFCC) cuentan con similitudes en sus certificados de existencia y representación legal y el mismo producto declarado, que contrario a lo argumentado por la parte demandante, operar como zona franca no tiene incidencia frente al impuesto al consumo que debe declarar en el Departamento de Cundinamarca.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas a la parte demandada. Las razones de la decisión se resumen así:

Explicó que en cuanto el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas regulado por la Ley 223 de 1995, se tiene el deber de establecer precios para la venta de los productos a los vendedores al detal cuando se trate de productos nacionales y se constituirá por el precio de venta al detallista, definido como el precio facturado a los expendedores en la capital del departamento donde esté situada la fábrica, excluyendo el impuesto al consumo y el valor del impuesto al consumo.

De la jurisprudencia del Consejo de Estado, advirtió el Tribunal que, mediante el impuesto al consumo de cervezas, el legislador pretendió gravar el consumo por lo que se anticipó la causación, declaración y pago del tributo atribuyéndole a los fabricantes, importadores y distribuidores solidariamente, la calidad de sujetos pasivos, abriendo paso a repercutir en el precio de venta del producto al consumidor final y determinó como obligación para los fabricantes llevar un sistema contable en donde sea posible establecer la base de liquidación del impuesto que será reportada a la Secretaría de Hacienda del Departamento o Distrito Capital, al igual que al Ministerio de Desarrollo Económico dentro de los 10 días siguientes a su adopción o modificación.

Indicó que, de acuerdo con las pruebas aportadas, se evidencia que Central Cervecera SAS y Zona Franca Central Cervecera SAS son sociedades que pertenecen al mismo grupo empresarial y coinciden en que en 2019 CCC era sujeto pasivo del impuesto a título de productor y, para el año 2020, ZFCC adquirió la calidad de sujeto pasivo con posterioridad a la construcción de la zona franca en Sesquilé Cundinamarca.



En relación con la disminución en el impuesto declarado y pagado en el año 2020, el Tribunal estimó que la demandante alegó que no se encontraba obligada a incluir los costos de transporte en la base gravable del tributo sin allegar pruebas que desacreditaran los costos de transporte que determinó la Administración, por lo tanto, negó los cargos de la demanda.

Finalmente, en cuanto a la sanción por inexactitud determinó la conducta cometida como sancionable al haber incurrido en la omisión de cuantificar los costos de transporte en la base gravable del impuesto, lo que derivó en un menor impuesto a pagar.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos⁵:

Alegó que la decisión del *a quo* es incorrecta al sustentar que la base gravable del Impuesto al Consumo de Cervezas es el precio final al consumidor, pues la Ley 223 de 1995 señala que es el precio de venta al detallista o expendedor al detal.

Que el concepto de “*margen de comercialización*” el *a quo* lo interpreta erróneamente considerándolo como un adicional a los costos de transporte desde la salida de fábrica hasta la entrega del producto al expendedor al detal.

Explicó que se omitió la valoración probatoria respecto al modelo de negocio, la contabilidad y las facturas que soportaban las declaraciones fiscalizadas, ya que se encontraban a disposición del juez de primera instancia desde la respuesta al Requerimiento de Información del 4 de noviembre de 2020 y que adicionalmente, el modelo de negocio bajo el que opera ZFCC nunca ha sido objeto de controversia entre las partes.

Explicó que en el modelo de negocio bajo el que opera la ZFCC, esta se encuentra impedida para comercializar directamente los productos fuera de la zona franca, pues CCC compra, como único comprador, a ZFCC el 100% de la producción en puerta de fábrica, dentro de la misma zona franca, y comercializa el producto directamente fuera de la misma.

Indicó que el certificado de Revisoría Fiscal aportado demuestra que ZFCC no incurrió en gastos o costos de transporte para ubicar el producto desde la fábrica ubicada en Sesquilé hasta los expendedores en la ciudad de Bogotá, por lo que su margen de comercialización es de cero, pruebas que reitera, no fueron valoradas y controvertidas por la Administración.

Que adicionalmente se omitió el análisis del Oficio 021704 del 13 de julio de 2017, emitido por la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda, donde estima que cuando el productor venda, facture y entregue en fábrica la totalidad de su producción a un tercero que distribuya, no deberá incluir en la base costos o erogaciones en las que no haya incurrido, como lo serían los relativos a la entrega del producto al expendedor al detal.

⁵ Índice 21 de la plataforma SAMAI. Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



Argumentó que la Administración en la Liquidación Oficial de Revisión determinó un mayor impuesto a cargo de ZFCC bajo la determinación de una mayor base gravable, sin probar el origen y existencia de los rubros adicionales, liquidando el tributo con fundamento en declaraciones de otros contribuyentes, sin soporte jurídico o probatorio.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La parte **demandada** no se pronunció frente al recurso de apelación presentado por la demandante.

El **Ministerio Público** se pronunció indicando que no existen elementos de juicio para revocar la sentencia apelada, en la medida en que se debió incluirse en la base gravable del tributo el costo de transporte desde la salida de fábrica hasta la entrega al expedidor minorita, sin importar el modelo de distribución adoptado por el fabricante, que para el caso concreto estaba a cargo de una sociedad perteneciente al mismo grupo empresarial.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, se debe determinar si la parte demandante tiene la obligación de adicionar a la base gravable los gastos de transporte del producto gravado con el impuesto al consumo de cerveza, sifones, refajos y mezclas y si estos costos hacen parte del precio facturado al detallista y al precio de venta al detallista.

Impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas.

El impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, regulado por la Ley 223 de 1995 regulado por la Ley 223 de 1995 estableció su propiedad en cabeza de la Nación. Mediante el artículo 185 de dicha ley, el producto se encuentra cedido a los departamentos y al Distrito Capital en proporción al consumo de los productos gravados en sus jurisdicciones.

Los artículos 186 a 196 *ibidem* determinan los elementos que componen este tributo, determinando como sujeto pasivo “(...) *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*”.

En el artículo 189 de la Ley 223 de 1995⁶ define, que la base gravable del Impuesto está constituida por el precio de venta al detallista, que es aquel que vende los productos directamente al consumidor final.

Sobre este punto en particular, mediante el Decreto reglamentario 2141 de 1996, compilado actualmente en el artículo 2.2.1.5.2 del Decreto único 1625 de 2016, se dispuso:

⁶ “Ley 233 de 1995. Artículo 189. Base Gravable. La base gravable de este impuesto está constituida por el precio de venta al detallista (...)”



“Artículo 2.2.1.5.2. Base gravable de productos nacionales. En relación con los impuestos al consumo de:

- a) Cervezas, sifones, refajos y mezclas;
(...)*

La base gravable está constituida por el precio de venta al detallista. Se entiende por precio de venta al detallista aquel que, sin incluir el valor del impuesto al consumo, fija el productor, según la calidad, contenido y presentación de los productos, a los vendedores o expendedores al detal, en la capital del departamento donde este situada la fábrica. Dicho precio debe reflejar los siguientes factores, valuados de acuerdo con las condiciones reales de mercado: el precio de fábrica o a nivel del productor, y el margen de comercialización desde la salida de fábrica hasta su entrega al expendedor al detal.

El precio de venta al detallista fijado por el productor para efectos de la liquidación los impuestos al consumo deben ser únicos para la capital del departamento sede de la fábrica, según tipo específico de producto. Cuando el productor establezca precios diferenciales o conceda descuentos o bonificaciones teniendo en cuenta el volumen de ventas u otras circunstancias similares, el precio de venta al detallista que debe fijar para efectos de la liquidación de los impuestos al consumo será el mayor entre los distintos que haya establecido, sin deducir los descuentos o bonificaciones.

Los productores discriminaran en la factura el precio de fábrica, el precio de venta al detallista y el valor del impuesto al consumo correspondiente.

Los productores de cervezas, sifones, refajos y mezclas de productos fermentados con bebidas no alcohólicas fijaran el precio de facturación al detallista en la forma indicada en este artículo y en su declaración discriminaran para efectos de su exclusión de la base gravable, el valor correspondiente a los empaques y envases, cuando estos formen parte del precio total de facturación.

Parágrafo. Para los efectos del presente decreto se entiende por distribuidor la persona natural o jurídica que, dentro de una zona geográfica determinada, en forma única o en concurrencia con otras personas, vende los productos en forma abierta, general e indiscriminada a los expendedores al detal.”

De la norma se extrae que la base gravable del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas es el precio de venta al detallista, que está conformado por: i) el precio de fábrica; y ii) el margen de comercialización desde la salida de fábrica hasta la entrega al expendedor al detal.

Caso concreto

Para el caso que nos ocupa, a raíz de la asociación entre las compañías Cervecerías Unidas SA de Chile y Postobón SA para producir y comercializar cerveza en Colombia, se constituyó la sociedad Central Cervecera de Colombia SAS, encargada de importar y comercializar dicha bebida alcohólica. Adicionalmente, se construyó una planta de producción ubicada en la zona franca de Sesquilé, operada por ZFCC. Así, el modelo de negocio del grupo empresarial consiste en producir la cerveza en zona franca y venderla desde este punto por parte de ZFCC a CCC, quien a su vez vende el producto a los comerciantes al detal.



Posteriormente a la inauguración de la planta de producción ubicada en Sesquilé, por motivos de infraestructura administrativa, de personal y permisos requeridos para llevar a cabo en nombre propio la importación, producción y venta de la cerveza, CCC operaba la importación y venta de la cerveza a nivel nacional, a través de un contrato de maquila con ZFCC y un contrato de mandato suscrito con Postobón S.A.

Para noviembre de 2019, ZFCC inició la fabricación y venta de la cerveza a CCC, quien la recogía en puerta de fábrica y la comercializaba en el país y en el exterior. Posteriormente ZFCC se inscribió como responsable del ICO y tributó en el año 2020 sobre la base del precio de venta al detallista sin incluir costos de transporte, considerando que no incurría en estas erogaciones, toda vez que se encontraban a cargo de CCC por su labor de comercialización y distribución nacional e internacional.

De manera que ZFCC como productor vendió la totalidad de los productos gravados a un solo distribuidor CCC, quien recibe los productos en puerta de fábrica, por lo que a su juicio al no generarse costos de transporte o fletes a cargo del productor [ZFCC], no se incluye como parte del precio facturado al detallista, ni hace parte en el cómputo de la base gravable.

Si bien es cierto que la actora en su escrito de demanda anexó facturas, la contabilidad y el certificado del revisor fiscal⁷, en donde acreditó que efectivamente determinó el precio al detallista teniendo en cuenta solo el precio de fábrica sin incluir el costo de transporte, ya que ZFCC no incurrió en este gasto porque entrega al distribuidor la mercancía en la puerta de fábrica, también lo es que la sociedad demandante no puede desconocer los elementos que hacen parte de la base gravable del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas.

En efecto, el artículo 189 de la Ley 223 de 1995, prevé que la base gravable del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas está constituida por el precio de venta al detallista, el cual contiene diferentes componentes para su determinación, como lo es el precio de fábrica a nivel del productor, y el margen de comercialización desde su salida de la fábrica hasta su entrega al expendedor al detal.

En ese sentido, independientemente que el producto o la mercancía se entregue en puerta de fábrica, esta circunstancia no releva de dar cumplimiento a la base dispuesta por el legislador, que incluye el margen de comercialización. Es decir, el costo de transporte de desde la salida de fábrica hasta la entrega al distribuidor se debe incluir en la base gravable del tributo, sin importar el modelo de negocio adoptado por el fabricante.

De manera que, la Dirección de Rentas de la Gobernación de Cundinamarca liquidó en debida forma el impuesto teniendo en cuenta los elementos que constituyen la base gravable del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas. Para establecer el margen de comercialización la Administración empleó la información reportada en el año 2019 por la CCC en el sistema TTI y, a su vez, las declaraciones del impuesto por ese periodo gravable, por cuanto lo declarado por ZFCC para el año 2020 corresponde a la misma producción de clase de cerveza y en la misma fábrica,

⁷ Índice 2 de la plataforma SAMAI.



solamente que para el 2020 CCC fungió como distribuidora de la producción de cerveza de ZFCC⁸.

En consecuencia, la parte demandante no desvirtuó la legalidad de los actos demandados. Razón por la cual, las anteriores razones son suficientes para confirmar la sentencia apelada, que negó las pretensiones de la demanda.

Condena en costas.

Conforme con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas en segunda instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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 apelada.

SEGUNDO: Sin condena en costas en segunda instancia.

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

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: <https://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador.aspx>

⁸ CCC y ZFCC son vinculados económicos que pertenecen al mismo grupo empresarial.