



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veintisiete (27) de marzo de dos mil veinticinco (2025)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	76001-23-33-000-2023-00476-01 (29310)
Demandante	CERVECERÍA DEL VALLE S.A. (hoy SAS)
Demandada	DEPARTAMENTO DEL VALLE DEL CAUCA
Temas	Impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de producción nacional. Alcance del recurso de apelación.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 26 de junio de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que decidió¹:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad de Liquidación Oficial de Revisión 1.120.40.20- 054-0036 del 28 de enero de 2022 a través de la cual se modificó la liquidación privada de la sociedad Cervecería del Valle S.A.S por el período gravable de noviembre de 2018, y la Resolución 1.120.40.01-54-157-2023161420 del 9 de marzo de 2023 por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra la liquidación oficial en mención, por las razones antes expuestas.

SEGUNDA: Como consecuencia de la anterior declaración y a título de restablecimiento del derecho se ordena **DEJAR** en firme la liquidación privada del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de producción nacional 7618400739 del 13 de diciembre de 2018 presentada por la sociedad Cervecería del Valle del S.A.S, correspondiente al período gravable de noviembre de 2018.

TERCERA: NO CONDENAR EN COSTAS, de conformidad con lo dicho en la parte considerativa (...).”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 13 de diciembre de 2018, la sociedad presentó la declaración del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de producción nacional, correspondiente al mes de noviembre del año 2018, registrando un saldo a pagar.

Previo requerimiento especial, la Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 1.120.40.20-054-0036 del 28 de enero de 2022, para modificar el denuncia privado aumentando las cantidades de productos declarados, lo que llevó a determinar un mayor impuesto a cargo e imponer sanción por inexactitud en la tarifa del 100%.

Contra esa decisión el contribuyente interpuso recurso de reconsideración, resuelto por la Resolución Nro. 1.120.40.01-54-157-2023161420 del 09 de marzo de 2023, que confirmó el acto liquidatorio.

¹ SAMAI Tribunal, Índice 28, PDF de la sentencia página 22.



ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

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 (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones²:

- “2.1.1. Se declare la nulidad total de **la Liquidación Oficial de Revisión Resolución No. 1.120.40.20-054-0036 del 28 de enero de 2022**, por medio de la cual la Subgerente de Liquidación y Devoluciones de la Unidad Administrativa Especial de Impuestos, Rentas y Gestión Tributaria del Departamento del Valle del Cauca modificó la declaración del impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos del periodo de noviembre 2018, determinando un impuesto al consumo de cervezas y sifones de \$13.415.105.000, un impuesto al consumo de refajos y mezclas en la suma de \$5.154.000, una diferencia del impuesto en \$462.224.000 y una sanción por inexactitud en \$462.224.000.
- 2.1.2. Que se declare la nulidad total de la **Resolución Nro. 1.120.40.01-54-157-2023161420 del 9 de marzo de 2023**, expedida por la Jefe de la Oficina Asesora Jurídica de la Unidad Administrativa Especial de Impuestos, Rentas y Gestión Tributaria del Departamento del Valle del Cauca, por medio de la cual resolvió el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión antes referida en el sentido de no reconsiderar, y por lo tanto confirmar la Resolución No. 1.120.40.20-054-0036 del 28 de enero de 2022, liquidando (i) un impuesto de \$13.420.259.000; (ii) una diferencia de impuesto \$462.224.000; y (iii) una sanción por inexactitud de \$462.224.000. Por lo anterior, determinó como valor total la suma de \$924.448.000.
- 2.1.3. Que a título de restablecimiento del derecho se declare que la sociedad CERVECERIA DEL VALLE SAS no adeuda ninguna suma en dinero por el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos correspondiente al periodo de noviembre 2018.
- 2.1.4. Condenar a La Nación a pagar las costas del presente proceso. Asimismo, se solicita que no se condene a la demandante al pago de agencias en derecho ni costas procesales.”

A estos efectos, la demandante invocó como normas violadas los artículos 29, 95 (numeral 9) y 338 de la Constitución Política; 640, 647, 703, 712, 730 y 746 del Estatuto Tributario; la Ley 1437 de 2011; y la Ordenanza Nro. 474 de 2017 de la Asamblea del Departamento del Valle del Cauca. El concepto de la violación de esas disposiciones se resume a continuación.

1. Falta de motivación

Indicó que contrario a lo planteado por la entidad demandada, la Cervecería del Valle no adeuda suma alguna por concepto del impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos, considerando que lo declarado se encuentra soportado en su contabilidad.

Cuestionó que la Administración omitió incluir en la liquidación oficial las “bases de cuantificación del tributo” y la “explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración”, como lo exige el artículo 712 del Estatuto Tributario.

A partir de lo anterior, señaló que para determinar la causación del impuesto “que sucede en un acto anterior al consumo, como es la «entrega» de las mercancías en fábrica o en planta para su distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo y la introducción al país de los productos importados”, y teniendo en cuenta que no toda la producción de la sociedad se consume en el Departamento del Valle del

² SAMAI Tribunal, Índice 3, PDF de la demanda páginas 1 y 2.



Cauca, era necesario que el acto determinara el número de tornaguías³ de los productos, con los cuales adiciona la declaración del tributo, pues son los documentos de control que acreditan el origen, movilización y consumo de las mercancías.

Reparó que, para justificar la base gravable del tributo, establecer la realidad de los hechos que se declaran mes a mes y conocer los productos efectivamente consumidos en la jurisdicción del departamento, la Administración debió fundamentarse en los números de tornaguías y las facturas. Así, el contribuyente podía conocer qué productos son los que el Departamento del Valle aduce que no se incluyeron en la declaración del impuesto al consumo del mes de noviembre de 2018. Sin embargo, en los actos acusados solo se informa *“periodo, producto, cant. reportada, cant. declarada y dife. En. Cant”*, lo que hace imposible ejercer el derecho de contradicción, pues *“no se conoce si esos productos fueron producidos por CERVALLE, si ingresaron de otras jurisdicciones al departamento y lo peor, no le permite conocer si esos productos fueron consumidos en el Departamento del Valle o si por el contrario se dirigieron a otras jurisdicciones”*.

Afirmó que, los actos administrativos no contienen una motivación siquiera sumaria, considerando que la entidad demandada se sustenta en un cuadro que no ofrece mayor información de los productos y cantidades gravadas, pues solo relaciona *“clase, unidad de medida, precio de venta al detallista, costo de empaques y envases, cantidad, base gravable, tarifa y valor del impuesto”*. De igual forma, esa irregularidad se verifica en el apartado *“Explicación de las Modificaciones”*, el cual se limita a señalar los renglones que pretende modificar, sin establecer motivos o pruebas. Todo lo cual, impidió al contribuyente conocer *“el elemento a corregir”* y validar en el Sistema *“ZTIC”* sobre cuál tornaguía o factura se presenta la inexactitud.

Que, pese a que dicha irregularidad se puso de presente en el recurso de reconsideración, en la resolución que lo resolvió, la Administración tampoco dio claridad sobre las modificaciones efectuadas.

Concluyó que, no se desvirtuó la presunción de legalidad de la declaración, pues no hay soporte o información que permita probar que la sociedad debía pagar un mayor valor en el periodo de noviembre de 2018.

2. El sistema contable permite verificar y determinar el impuesto al consumo

Afirmó que la declaración se realizó con base en los registros del sistema contable de la sociedad (sistema auxiliar logístico en SAP), que cumple con las exigencias previstas en los artículos 194 de la Ley 223 de 1995 y 23 del Decreto 2141 de 1996. Explicó que la contabilidad tiene pleno valor probatorio y que, en este caso, no ha sido descalificada, por el contrario, se ratifica en el certificado de revisor fiscal, que da cuenta de la correspondencia entre la declaración del impuesto y los registros contables.

Cuestionó que la Administración no puede fundamentar la modificación únicamente en la información reportada por *“Sistemas y Computadores y Thomas Greg & Sons”*, en la medida que la contabilidad es prueba idónea. Y, pese a que el contribuyente solicitó copia de los antecedentes administrativos, esto no fue atendido por la Administración.

³ Al respecto citó el artículo 3 del Decreto 3071 de 1997 y la Resolución Nro. 1.120.40.01-54-157-2023161420 del 9 de marzo de 2023.



3. Sanción por inexactitud

Dijo que debe levantarse la sanción, toda vez que la sociedad no declaró datos incompletos o inexactos, además, que su conducta no fue antijurídica. Y que se configura una diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable.

Oposición de la demanda

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

Indicó que, conforme con el artículo 188 de la Ley 223 de 1995, la causación del tributo se da en un único momento *“la entrega en fábrica del producto”*. Que, por lo anterior, *“no puede considerarse que, aquellos productos que fueron devueltos en un ciclo, pero reenviados en otros, sean descontados”*, pues ello conllevaría a una defraudación del fisco y un enriquecimiento sin causa de la empresa.

Afirmó que, siguiendo lo dispuesto en la ley y las recomendaciones de la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público de fecha 2 de agosto de 2012, el departamento obró conforme a derecho, al exigirle al contribuyente la declaración total de productos entregados en fábrica.

Sostuvo que el consumo no puede confundirse con la causación del impuesto, pues este último ocurre en el momento de la entrega en fábrica del producto *“sin sujeción al efectivo consumo, distribución, venta o permuta de los mismos”*.

Dijo que la sociedad tiene su planta en el Departamento del Valle del Cauca y despacha los productos al interior de dicha entidad territorial y otras jurisdicciones. Que los movimientos realizados por el actor son controlados por las tornaguías, cuya causación se ve reflejada por la identificación de la planta, según archivo plano suministrado por el Sistema SAP; lo que permite a la Administración conocer a qué empresa productora le corresponde la obligación de declarar cada uno de los productos movilizados o reenviados.

Señaló que debe mantenerse la sanción por inexactitud, toda vez que los actos acusados demuestran la existencia un mayor impuesto a cargo del contribuyente.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad de los actos acusados y se abstuvo de condenar en costas, de conformidad con las siguientes consideraciones:

Sostuvo que, revisados los actos acusados encontró dos inconsistencias, en cuanto a la causación del tributo, así: *i)* no es procedente que el departamento afirme que solo se debe tener en cuenta la entrega en planta, sin considerar eventos diferentes, y *ii)* la tornaguía no es la única prueba para su determinación.

Citó la jurisprudencia del Consejo de Estado⁴, y señaló que, si bien la sola entrega de los productos en fábrica o su introducción al territorio nacional causa el gravamen, no se pueden desconocer los eventos posteriores que impiden la comercialización y el consumo, como las devoluciones y la destrucción de las mercancías, en los cuales estos bienes no hacen parte de la base gravable.

⁴ Hizo referencia a la sentencia del expediente 20978, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Para el caso en concreto, indicó que *“los actos administrativos demandados solo advierten de diferencias de tornaguías con la contabilidad, pero no realiza un análisis de las facturas y de la contabilidad de la empresa, para constatarse. Adicionalmente, la demandante en vía administrativa remitió la contabilidad del periodo gravable de noviembre de 2018 y el certificado de revisor fiscal en el que establece, que la declaración discutida por el departamento del Valle del Cauca es un reflejo de la información contable, lo cual no lo desvirtúa el departamento del Valle del Cauca”*.

A partir de la sentencia del 5 de octubre de 2023, expedida por el Consejo de Estado⁵, que resolvió un asunto similar entre las mismas partes, consideró que no le asiste razón al departamento cuando señala que el impuesto al consumo se causa con la sola entrega en fábrica, y que sea ello lo que determina la liquidación y pago del tributo, como tampoco, que la base de liquidación se puede soportar únicamente en las tornaguías. Y, adicionó que la contabilidad es la que permite identificar los hechos económicos reales de los productos gravados (traslados, cambios de destino, devoluciones, entre otros).

Según lo planteado, concluyó que los actos acusados están viciados de nulidad. A título de restablecimiento del derecho, declaró en firme la liquidación privada.

Finalmente, no condenó en costas al no encontrar prueba de su causación en el expediente.

Recurso de apelación

La parte demandada apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Indicó que el contribuyente no respondió el Requerimiento de Información Nro. 1.120.40.30.37-743253 de 2020, por el cual se solicitaron los documentos que amparaban la entrega en fábrica de los productos, y los reenvíos, reintegros o devoluciones. Y que tampoco objetó el Requerimiento Especial Nro. 1.120.40.30-47.09-987604 de 2021.

Dijo que el requerimiento especial tiene adjunto una relación detallada del impuesto declarado y determinado, en la que se evidencian las inconsistencias advertidas por la Administración. Que, a su vez, en los actos acusados (acápites denominados fundamentos legales y explicación de las modificaciones propuestas) se encuentra el sustento de la modificación del tributo.

Manifestó que, tratándose de productos nacionales, el impuesto se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, para publicidad, promoción, donación, comisión o se destinan a autoconsumo.

Citó la sentencia del Consejo de Estado del 4 de febrero de 2010⁶, y señaló que la Administración no tiene el deber de considerar situaciones posteriores a la causación del impuesto al consumo, como las devoluciones, bajas o destrucción de productos, porque el gravamen se causa con la sola entrega en fábrica, y es esto lo que determina la liquidación y pago del tributo.

Oposición a la apelación

La demandante guardó silencio.

⁵ Exp. 27623, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁶ Exp. 17273.



Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público rindió concepto solicitando que la sentencia de primera instancia sea confirmada, porque contrario a lo afirmado por el Departamento del Valle del Cauca, si bien el acto de entregar el producto en fábrica o planta para su distribución causa el impuesto al consumo, no se debe ignorar que eventos posteriores como devoluciones, bajas o destrucción de productos afectan dicha base gravable.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde decidir sobre el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad de los actos acusados, 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 Cervecería del Valle S.A. (hoy SAS), correspondiente al periodo gravable noviembre de 2018.

En los términos del recurso de apelación, la Sección debe estudiar si: *i)* el actor omitió responder el requerimiento de información y el requerimiento especial, y de ser así, si ello constituye una irregularidad, *ii)* los actos demandados explican la modificación del impuesto, y *iii)* la causación del tributo se configura con la entrega en fábrica, sin tener en consideración situaciones posteriores, como las devoluciones, bajas o destrucción de productos.

En cuanto al *primer argumento*, que cuestiona la falta de respuesta del actor a los citados requerimientos, la Sala advierte que es un hecho que no fue cuestionado en la contestación de la demanda, de manera que, resulta improcedente su estudio en segunda instancia, al no haber hecho parte del debate planteado en el proceso.

Respecto del *segundo argumento*, que defiende la motivación de la actuación acusada, se encuentra que, si bien, se relaciona con uno de los cargos de nulidad de la demanda, frente al mismo, el departamento no se pronunció en la contestación, y tampoco fue analizado por el Tribunal, es decir, no fue fundamento de la nulidad de los actos demandados. Por tanto, no hay lugar a su estudio, debido a que se trata de un nuevo argumento de defensa omitido en la contestación de la demanda.

Al respecto, se pone de presente, que la Sección ha señalado que «la especialidad del objeto del recurso de apelación, unido al principio de congruencia de las sentencias, exige que exista plena unidad temática y consecuente entre: el *petitum* de la demanda, las razones fácticas y jurídicas que la fundamentan; los argumentos de oposición a las mismas; la sentencia que examinó y resolvió la discusión planteada por las partes; y los cuestionamientos de la apelación⁷». Entender lo contrario, implicaría abrir una nueva discusión en el trámite de segunda instancia, contraviniendo los derechos al debido proceso, a la defensa y contradicción, además de asumir competencias indebidas en sede de segunda instancia que desconocerían el principio justicia rogada.

Finalmente, en relación con el *tercer argumento*, relativo a que la causación del tributo se da con la entrega en fábrica, sin atender a hechos posteriores como la devolución, bajas y destrucción de productos, la Sala advierte que, aunque es un

⁷ Sentencia del 20 de junio de 2024, exp. 28106, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



aspecto que fue planteado en la oposición de la demanda y analizado por el Tribunal, el mismo no sirvió de fundamento en los actos acusados para modificar la liquidación privada.

En efecto, se encuentra que los **actos administrativos**⁸, adicionaron la base gravable del tributo con cantidades de producto determinadas con las tornaguías, bajo el argumento de que:

“[S]i bien, el impuesto al consumo se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo, para el caso que nos ocupa Cervecería del Valle S.A., tiene su planta en el Departamento del Valle del Cauca y todos los movimientos de entrega en fábrica, deben estar respaldados en la facturación realizada, incluyendo cuando se presentan cambio de destino.

Los movimientos realizados por Cervecería del Valle S.A. en el Departamento, son controlados a través de las respectivas tornaguías a partir de las cuales se verifica la cantidad de productos entregados en fábrica, tanto al interior del Departamento como para otros departamentos y cuya causación se ve reflejada por la identificación en planta, según archivo plano suministrado por el Sistema SAP, de cada una de las plantas productoras del Grupo, hoy ABInBev; en el momento de generar la tornaguía, permitiendo al Departamento, conocer a qué empresa productora, le corresponde la obligación de declarar cada uno de los productos entregados en fábrica o movilizados o reenviados⁹”.

A partir de esto, modificó los renglones “impuesto al consumo de cervezas y sifones, impuesto al consumo de refajos y mezclas, sanciones, valor correspondiente a la direcciones o fondo de salud, valor a cargo por impuestos y sanciones”. Se pone de presente que no se modificaron los renglones por impuesto al consumo por “reenvíos” de cervezas y sifones, refajos y mezclas, ni por el saldo a favor del período anterior.

Como se observa, en los actos demandados, la discusión del mayor tributo no se da a partir de los conceptos de devolución, destrucción o bajas de productos. De ahí que no sea procedente que la parte demandada sustente su recurso con un hecho que no fue planteado en la actuación acusada.

Sumado a lo anterior, se encuentra que la demanda no cuestiona la causación del tributo por la entrega en fábrica ni la existencia de hechos posteriores como la devolución, destrucción o bajas de productos, sino, que los cargos de nulidad se refieren a la falta de motivación de los actos y que la contabilidad debe tomarse como prueba.

Al respecto, la Sección precisa que el recurso de apelación, exige plena unidad temática y consecuente con los cargos de nulidad de la demanda, los argumentos de defensa de la parte demandada, y la sentencia, pero también con los actos acusados, pues el control de legalidad objeto de la acción judicial recae sobre esta decisión administrativa. En tal sentido, no resulta procedente que la Sala emita un pronunciamiento sobre la causación del tributo por hechos posteriores como la devolución, baja y destrucción de productos, pues este aspecto es ajeno al acto objeto de control.

Ahora, la Sección advierte que la sentencia también sustentó la declaratoria de nulidad en que la contabilidad y el certificado del revisor fiscal constituyen prueba de la veracidad de la declaración del tributo, en la medida que no fueron desvirtuados por la Administración, lo cual corresponde a uno de los cargos de

⁸ Samai Tribunal. Índice 12. Página 6 a 12, 35 a 40, y 79 a 90 Caa.

⁹ Ibidem. Página 37 Caa. Liquidación Oficial.



nulidad de la demanda que cuestiona la decisión administrativa contenida en los actos acusados.

Sin embargo, se observa que, contra ese fundamento de la sentencia de primera instancia, la demandada no presentó reparo, pese a que era una de las irregularidades que llevaron a la declaratoria de nulidad de los actos acusados; de manera que el apelante no contravirtió esta decisión judicial. En consecuencia, se impone confirmar la sentencia de primera instancia.

Costas

En segunda instancia, no procede la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), por cuanto no obran pruebas en el expediente de su causación, como lo exigen los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 (numeral 8) del Código General del Proceso.

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,

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca el 26 de junio de 2024, por las razones expuestas.
2. Sin condena en costas en segunda instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

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>