

**MAGISTRADA PONENTE:  
CARMEN AMPARO PONCE DELGADO  
SECCIÓN CUARTA - SUBSECCIÓN B  
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA**

**MEDIO DE CONTROL: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**  
**EXPEDIENTE: 25000-23-37-000-2021-00666-00**  
**DEMANDANTE: ZONA FRANCA CENTRAL CERVECERA S.A.S**  
**DEMANDADO: DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA - DIRECCIÓN DE RENTAS Y GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA.**  
**ASUNTO: CONTESTACIÓN DEMANDA**

**SANDRA JULIETA IBARRA RUIZ**, mayor de edad, identificada como aparece al pie de mi correspondiente firma, actuando como apoderada del Departamento de Cundinamarca, encontrándome dentro del término legal, respetuosamente me permito presentar en término escrito de **CONTESTACIÓN DE DEMANDA** en el proceso de la referencia, de la siguiente manera:

## **I. PRONUNCIAMIENTO RESPECTO A LOS HECHOS**

Los hechos relatados en el capítulo V del escrito de demanda son ciertos, por cuanto en los mismos se describe el trámite administrativo que se surtió ante la Secretaría de Hacienda de Cundinamarca por parte del demandante.

## **II. EXCEPCIONES DE FONDO**

### **A. LEGALIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO – INEXISTENCIA DE VULNERACIÓN DE DERECHO AL DEBIDO PROCESO Y FUNDAMENTACIÓN NORMATIVA ADECUADA**

Con la demanda presentada se pretende que el Despacho Judicial declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 070 del 30 de septiembre de 2021, con la cual la Secretaría de Hacienda modifica las declaraciones privadas presentadas por la demandante, previo Requerimiento Especial No DIR-002-2021 del 12 de febrero de 2021.

Respecto de la supuesta vulneración del derecho al debido proceso y de defensa del contribuyente es claro que la Administración Departamental en la liquidación oficial fundamento la decisión de ratificar los argumentos expresados en el requerimiento especial debido a que el demandante únicamente expuso una interpretación jurídica

sobre la cual ya se había fijado una posición por parte del ente territorial, esto es, que la base gravable del tributo está determinada por el precio de venta al detallista sin que sea relevante o se tenga en cuenta el modelo de negocio del contribuyente.

Es de precisar que a pesar de que el demandante como respuesta al requerimiento especial tuvo la oportunidad de aportar pruebas que respaldaran las afirmaciones realizadas en la respuesta a dicho requerimiento especial, omitió realizar el respectivo debate probatorio que la norma le otorgaba e inclusive prescindió de la posibilidad de presentar el recurso de reconsideración.

En cuanto a la referencia jurisprudencial que se describe por el demandante es claro que realizar una interpretación sesgada de la misma.

El demandante cita básicamente dos sentencias del Consejo de Estado a saber: Sentencia del veintidós (22) de abril de dos mil cuatro (2004), Radicación: 73001-23-31-000-2001-02062-01-13935, C.P. Dra. LIGIA LÓPEZ DÍAZ y Sentencia del 11 de diciembre de 1998. Exp.8715. M.P. Dr. Julio E. Correa y extracta y resalta de las mismas algunos apartes para fundamentar sus argumentos; no obstante, no cumple los requisitos para constituir un precedente de obligación relativa como es el acreditar que se trata de casos análogos, con identidad fáctica y de problema jurídico respecto del presente debate jurídico, luego mal puede efectuar reproche al Departamento de Cundinamarca-Secretaría de Hacienda por no tener en cuenta las mismas conforme a su interpretación.

Ahora, al analizar las sentencias en su integralidad se encuentra que, contrario a las deducciones que realiza la parte demandante, las mismas corroboran la actuación de la Secretaría de Hacienda de Cundinamarca plasmada en la Liquidación Oficial de Revisión No. 070 del 30 de septiembre de 2021, tal como se pasa a exponer:

En la demanda se extracta y resalta lo siguiente:

*"De acuerdo con los términos del reglamento, **el precio de fábrica y el margen de comercialización no constituyen conceptos adicionales al precio de venta al detallista, sino sus componentes, ya que usualmente el precio de venta del productor al distribuidor detallista al detal involucra la recuperación del costo de fabricación, así como el costo de distribución.** sin importar la cadena o canal de distribuidores que intervengan entre el productor y el detallista de manera que lo que pretende el reglamento es desagregar los factores que hacen parte del precio de venta al detallista, que es precisamente el concepto previsto por el legislador para definir la base gravable del impuesto al consumo de los productos nacionales referenciados."*

Tal como se evidencia, el demandante deja de resaltar el aparte que indica: "(...) *sin importar la cadena o canal de distribuidores que intervengan entre el productor y el detallista de manera que lo que pretende el reglamento es desagregar los factores que hacen parte del precio de venta al detallista, que es precisamente el concepto*

*previsto por el legislador para definir la base gravable del impuesto al consumo de los productos nacionales referenciados”.*

El Alto Tribunal lo que hace en dichas sentencias es recalcar lo estipulado en el artículo 189 de la Ley 223 de 1995 que establece que la base gravable del impuesto al consumo de cerveza está constituido por el precio de venta al detallista y ese precio, conforme con el Decreto 2141 de 1996 artículo 1, debe reflejar entre otro factores, el margen de comercialización desde la salida de fábrica hasta la entrega al expendedor al detal. Esto con independencia de la forma como el productor tenga estructurado su modelo de negocio para la distribución, sea directamente o a través de terceros.

Conforme a lo anterior, el demandante pretende redefinir, de acuerdo a su modelo de negocio, el concepto “venta de precio al detallista” que se define por la Ley como el precio facturado a los expendedores en la capital del Departamento donde está situada la fábrica, excluido el impuesto al consumo, al precio de venta en la puerta de fábrica, que sólo es uno de los componentes del precio de venta al detallista. Tal como se menciona en las sentencias citadas por el demandante, el precio de venta al detallista está conformado por el precio de fábrica y el margen de comercialización, sin importar la cadena o canal de distribuidores que intervengan entre el productor y el detallista.

El demandante cita básicamente dos sentencias del Consejo de Estado a saber: Sentencia del veintidós (22) de abril de dos mil cuatro (2004), Radicación: 73001-23-31-000-2001-02062-01-13935, C.P. Dra. LIGIA LÓPEZ DÍAZ, que indica, reitera pronunciamientos realizados mediante sentencia 14327 del 17 de noviembre de 2005 y sentencia del 11 de diciembre de 1998. Exp.8715. M.P. Dr. Julio E. Correa, y extracta y resalta de las mismas algunos apartes para fundamentar sus argumentos; no obstante, no cumplió al contestar el requerimiento de la Secretaría de Hacienda del Departamento, ni en el escrito de demanda, con los requisitos para constituir un precedente de obligación relativa como es el acreditar que se trata de casos análogos, con identidad fáctica y de problema jurídico respecto del presente debate, luego mal puede efectuar reproche al Departamento de Cundinamarca-Secretaría de Hacienda por no tener en cuenta las mismas conforme a su interpretación.

No obstante, al analizar las sentencias en su integralidad se encuentra que, contrario a las deducciones que realiza la parte demandante, las mismas corroboran la actuación de la Secretaría de Hacienda de Cundinamarca plasmada en la Liquidación Oficial de Revisión No. 040 del 23 de julio de 2021, tal como se pasa a exponer:

Sentencia del veintidós (22) de abril de dos mil cuatro (2004), Radicación: 73001-23-31-000-2001-02062-01-13935, C.P. Dra. LIGIA LÓPEZ DÍAZ:

-Partes:

**Actor: CERVECERIA LEONA S.A**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Asunto a resolver:

“Se decide el recurso de apelación interpuesto por la apoderada judicial de la DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –parte demandada- contra la sentencia de marzo 21 de 2003 del Tribunal Administrativo del Tolima, estimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho incoada contra los actos administrativos de liquidación del impuesto al consumo de cerveza por los períodos gravables de agosto a diciembre de 1996.”

Se demandaron la liquidación de revisión y de la resolución que decidió el recurso en cuanto, de acuerdo con la administración, adicionaron la base gravable, porque el precio al detallista fijado por la actora en sus puntos de distribución del Tolima, difiere de la base gravable declarada.

-Sentencia de primera instancia:

El Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho que la demandante no está obligada a pagar el mayor impuesto y la sanción determinados en los actos que se anulan, como consecuencia de haber dado prosperidad al cargo que se fundamenta en la indebida determinación de la base gravable

-Para resolver el Consejo de Estado realiza las siguientes consideraciones:

*“(...) Se tiene entonces que según el precepto legal, la base gravable está constituida por el “precio de venta al detallista”, el que a su vez se define como “el facturado a los expendedores en la Capital del Departamento donde esté situada la fábrica”.*

*(...)*

*Como se observa, según el reglamento, los factores que deben reflejarse en el “precio de venta al detallista”, que es la base gravable definida por la ley, corresponden al precio de fábrica a nivel de productor y al margen de comercialización desde la salida de la fábrica hasta su entrega al detal, lo cual indica que en el precio facturado por el productor a los expendedores en la capital del Departamento donde esté situada la fábrica se incluye, para efectos de determinar la base gravable, el costo de distribución de la cerveza, o lo que es lo mismo, el valor facturado por concepto de portes o fletes de transporte en que incurre el productor para ubicar y entregar el producto al expendedor al detal.*

*(...)*

*En este aspecto, resultan pertinentes las consideraciones expuestas por la Sección, al decidir sobre la demanda de nulidad instaurada contra la disposición reglamentaria anotada, donde se dijo:*

*“De acuerdo con los términos del reglamento, el precio de fábrica y el margen de comercialización no constituyen conceptos adicionales al precio de venta al detallista, sino sus componentes, ya que usualmente el precio de venta del productor al distribuidor detallista al detal involucra la recuperación del costo de fabricación, así como el costo de distribución, sin importar la cadena o canal de distribuidores que intervengan entre el productor y el detallista de manera que lo que pretende el reglamento es desagregar los factores que hacen parte del precio de venta al detallista, que es precisamente el concepto previsto por el legislador para definir la base gravable del impuesto al consumo de los productos nacionales referenciados.*

*Se tiene entonces que la norma reglamentaria en la expresión acusada, no conlleva una modificación respecto de la base gravable definida en la ley como el precio de venta al detallista, pues los factores que dice el reglamento deben reflejarse en el mismo, están implícitamente contenidos en dicho concepto. Siendo ello así, habrá de reconocerse su legalidad, negándose la prosperidad del cargo.*

(...)"

-Decisión:

El Consejo de Estado revoca la sentencia apelada. En su lugar se dispone declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 90011 de noviembre 4 de 1999 y de la Resolución 624-900.001 de febrero 21 de 2001, actos en virtud de los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, liquidó el impuesto al consumo de cervezas a cargo de la sociedad CERVECERIA LEONA S.A., por los períodos correspondientes a agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 1996, pero sólo en cuanto a la imposición de la sanción por inexactitud.

Tal como se evidencia, es claro que no hay identidad fáctica ni de problema jurídico, en cuanto se evaluó la inclusión de los fletes en el factor margen de comercialización y no la eliminación de ese factor dentro de la base gravable. Conforme con dicha providencia, es claro que la base gravable está constituida por el "precio de venta al detallista", el que a su vez se define como "el facturado a los expendedores en la Capital del Departamento donde esté situada la fábrica" y que el precio de fábrica y el margen de comercialización constituyen sus componentes.

El demandante deja de resaltar el aparte que indica: "(...) *sin importar la cadena o canal de distribuidores que intervengan entre el productor y el detallista de manera que lo que pretende el reglamento es desagregar los factores que hacen parte del precio de venta al detallista, que es precisamente el concepto previsto por el legislador para definir la base gravable del impuesto al consumo de los productos nacionales referenciados*".

El Alto Tribunal lo que hace en dichas sentencias es recalcar lo estipulado en el artículo 189 de la Ley 223 de 1995 que establece que la base gravable del impuesto al consumo de cerveza está constituido por el precio de venta al detallista y ese precio, conforme con el Decreto 2141 de 1996 artículo 1, debe reflejar entre otros factores, el margen de comercialización desde la salida de fábrica hasta la entrega al expendedor al detal. Esto con independencia de la forma como el productor tenga estructurado su modelo de negocio para la distribución, sea directamente o a través de terceros.

**Sentencia del 20 de septiembre de 2018. Exp. 23408. M.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.**

Partes:

**Actor: BAVARIA S.A.**

## **Demandado: DEPARTAMENTO DEL HUILA**

Asunto a resolver:

“En los términos del recurso de apelación, la Sala deberá establecer si la actora podía disminuir la base gravable del impuesto al consumo de los periodos gravables antes mencionados, con los valores registrados por productos dados de baja y con los costos de transporte (fletes) originados por la movilización de los productos a otros departamentos desde la capital del departamento en donde se encuentra ubicada la fábrica.”

- Sentencia de primera instancia:

El Tribunal Administrativo del Huila, en sentencia de 8 de junio de 2017, negó las pretensiones de la demanda.

Para resolver el Consejo de Estado realiza las siguientes consideraciones:

*“(...) en esta oportunidad considera necesario analizar la estructura del mencionado tributo, frente a la destrucción o productos dados de baja.*

*La base gravable del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas se encuentra establecida en el artículo 189 de la Ley 223 de 1995, el cual establece:*

**«Artículo 189. Base gravable.** *La base gravable de este impuesto está constituida por el precio de venta al detallista. En el caso de la producción nacional, los productores deberán señalar precios para la venta de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas a los vendedores al detal, de acuerdo con la calidad y contenido de las mismas, para cada una de las capitales de Departamento donde se hallen ubicadas fábricas productoras. Dichos precios serán el resultado de sumar los siguientes factores: a) El precio de venta al detallista, el cual se define como el precio facturado a los expendedores en la capital del Departamento donde está situada la fábrica, excluido el impuesto al consumo; (...).»* Conforme con la norma trascrita, la base gravable del impuesto es el «precio de venta al detallista», el cual contiene diferentes componentes para su determinación, según se trate de productos nacionales o productos importados. Para el caso de los productos nacionales, objeto de discusión, dicho precio corresponde al «precio facturado a los expendedores» en la capital sede de la respectiva fábrica. Ahora bien, esta norma fue reglamentada por el artículo 1° del Decreto 2141 de 1996, compilado hoy día en el artículo 2.2.1.5.2 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, (...) [E]n concordancia con lo señalado por el artículo 189 de la Ley 223 de 1995, se colige que el precio de venta al detallista que se constituye como base gravable del impuesto en cuestión es el precio facturado a los «vendedores o expendedores al detal», el cual debe ser el reflejo del precio de fábrica a nivel del productor, y del margen de comercialización desde su salida de la fábrica hasta su entrega al expendedor al detal, aspectos que conforme con la misma norma deben valorarse según con «las condiciones reales del mercado».

*De acuerdo con lo expuesto, el precio de venta al detallista está conformado por diversos factores que deben ser valorados para la correcta determinación de la base gravable, tal como lo expresó en su momento la Sala al precisar que «[...] De acuerdo con los términos del reglamento, el precio de fábrica y el margen de comercialización no constituyen conceptos adicionales al precio de venta al detallista, sino sus componentes, ya que usualmente el precio de venta del productor al distribuidor*

detallista al detal involucra la recuperación del costo de fabricación, así como el costo de distribución, sin importar la cadena o canal de distribuidores que intervengan entre el productor y el detallista de manera que lo que pretende el reglamento es desagregar los factores que hacen parte del precio de venta al detallista, que es precisamente el concepto previsto por el legislador para definir la base gravable del impuesto al consumo de los productos nacionales referenciados.» Ahora bien, frente a la incorporación de los valores por concepto de transporte, la Sala se pronunció, así: «[...] los factores que deben reflejarse en el “precio de venta al detallista”, que es la base gravable definida por la ley, “corresponden al precio de fábrica a nivel de productor y al margen de comercialización desde la salida de la fábrica hasta su entrega al detal, lo cual indica que en el precio facturado por el productor a los expendedores en la capital del Departamento donde esté situada la fábrica se incluye, para efectos de determinar la base gravable, el costo de distribución de la cerveza, o lo que es lo mismo, el valor facturado por concepto de portes o fletes de transporte en que incurre el productor para ubicar y entregar el producto al expendedor al detal”, [...]» (Subraya la Sala) En ese orden, dentro del precio de venta facturado a los expendedores, deben reflejarse, además del precio de fábrica y de la utilidad del productor, otros factores como los **costos del transporte** en los que incurre el productor para la entrega al expendedor al detal, de manera que el precio así facturado se constituye en el precio de venta al detallista, que a su vez corresponde a la base gravable sobre la cual se ha de liquidar el impuesto. (...)

(...) A partir de lo anterior, la Sala advierte que, dada la obligación impuesta al productor y la estructura del tributo analizado, es posible determinar situaciones como devoluciones y dadas de baja de productos que impiden que el consumo se haya afectado pues, se insiste, el pago del impuesto que hace el productor o fabricante se hace porque el producto será consumido, sin embargo, si este hecho no se verifica, el sujeto pasivo habrá asumido, en el caso de las **dadas de baja** o destrucción, un impuesto que no pudo ser repercutido al consumidor final y, en relación con las devoluciones de productos, al ingresar nuevamente el producto al inventario, tendría que pagar otra vez el impuesto al consumo cuando vuelva a ser entregado para su distribución, todo lo cual desconoce los principios de equidad y progresividad en los que se funda en sistema tributario.”

Decisión:

La Sala revocó la sentencia apelada en el sentido declarar la nulidad parcial de los actos demandados, en lo referente al valor de la sanción por inexactitud y los conceptos aceptados por la Sala, esto es, la no inclusión de los productos dados de baja, conforme a lo expuesto en la providencia. No se declaró la nulidad en relación con la inclusión de los costos de transporte (fletes) dentro de los factores de comercialización.

Dentro del este contexto, es evidente que no hay identidad fáctica ni de problema jurídico, en tanto lo que se debate es sí los productos dados de baja y los costos de transporte (fletes) deben ser incluidos como factores dentro del concepto “venta al detallista”. La Alta Corte, confirma que la base gravable de este impuesto está constituida por el precio de venta al detallista, ya que el pago del impuesto que hace el productor o fabricante se hace porque el producto será consumido, el cuál debe ser el reflejo del precio de fábrica a nivel del productor, y del margen de comercialización desde su salida de la fábrica hasta su entrega al expendedor al detal, sin importar la cadena o canal de distribuidores que intervengan entre el productor y el detallista.

Así las cosas, es claro que no se debate, como lo hace el demandante en el presente

proceso, la eliminación de unos de los componentes del “precio de venta al detallista” para deducir que, en su caso, dado su modelo de negocio, sólo estaría compuesto por el precio de fábrica y se eliminaría el factor “margen de comercialización”. Por el contrario, el Consejo de Estado en dicha jurisprudencia ratifica la posición asumida por el Departamento de Cundinamarca-Secretaría de Hacienda en el sentido de incluir dentro de la base gravable del impuesto en cuestión, tanto el precio de fábrica, como el margen de comercialización.

Lo anterior, es corroborado, cuando en la sentencia en cita se señaló:

*“En todo caso, resulta del caso resaltar, que hechos como los que se discuten en este proceso, no han sido ajenos al legislador, pues en la exposición de motivos del Proyecto de Ley 122 de 2010 Cámara, que posteriormente dio lugar a la Ley 1559 de 2012, se sostuvo lo siguiente:*

*«Como la relación jurídica con todos los contribuyentes consumidores es compleja, se instituye una causación frente a un presupuesto de hecho distinto del hecho generador que es apenas la salida de fábrica o la importación, según el caso. Dicho de otra forma, el responsable participa o está relacionado con el hecho generador pero no es su titular, porque fábrica o importa lo que se consumirá, simplemente, ya que no es el titular de la capacidad económica que se pretende gravar, ni realiza los consumos cuyos efectos se pretenden gravar o desestimular.*

*Esa fue la razón para que los artículos 188, 204 y 209 de la misma ley establecieran, en el caso de cervezas, licores, y cigarrillos, una causación anticipada (sin darse el hecho generador). (...) En los tres casos, cervezas, licores y cigarrillos, primero se consagra el hecho generador como consumo y en los artículos posteriores la causación como la entrega en fábrica o en planta para su distribución. (...).*

*Siempre fue esa la intención del legislador y continúa siéndolo, el que la carga económica del impuesto al consumo sea a cargo del consumidor y no de los productores, ni los importadores ni los distribuidores; pero por eficiencia de recaudo, la causación y consecuentemente el pago por cuenta de un futuro consumo que se dé de los productos, se traslade ese impuesto hasta el consumidor, cuando se cumpla el hecho generador; y así lo recoge el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en sus cuatro conceptos, de los años 2002, 2005, 2008 y 2009; (...).*

En este orden de ideas, el demandante pretende dar a las sentencias analizadas en precedencia una interpretación que no tienen, para de este modo, redefinir, de acuerdo a su nuevo modelo de negocio, el concepto “venta de precio al detallista” al de precio de venta en la puerta de fábrica, que sólo es uno de los componentes, cuando de acuerdo con la normatividad vigente y la jurisprudencia al respecto, está definido como el precio facturado a los expendedores en la capital del Departamento donde está situada la fábrica, excluido el impuesto al consumo y está conformado por el precio de fábrica y el margen de comercialización, sin importar la cadena o canal de distribuidores que intervengan entre el productor y el detallista.

Ahora, respecto de la solicitud de aplicación del concepto emitido por la DAF del Ministerio de Hacienda se debe señalar que lo que se busca por parte de la Gobernación del Magdalena en la solicitud que precedió el concepto es precisar en

qué parte de los elementos que conforman el precio de venta al detallista, que de acuerdo con la normatividad aplicable vigente constituye la base gravable del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de producción nacional, se integra el precio definido por el productor, cuando este vende la totalidad de los productos gravados a un solo distribuidor en el país, quien lo adquiere y recibe en puerta de fábrica.

De esta forma la DAF inicia el documento, ubicando los aspectos que se definen en la ley, para configurar la base gravable del impuesto al consumo, y lo relacionado con el precio de venta al detallista, así:

*“Al efecto, la base gravable del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas se encuentra establecida en el artículo 189 de la Ley 223 de 1995, el cual ad literam establece:*

**Artículo 189. Base gravable.** *La base gravable de este impuesto está constituida por el precio de venta al detallista.*

(...)

- a) **El precio de venta al detallista, el cual se define como el precio facturado a los expendedores en la capital del Departamento donde está situada la fábrica, excluido el impuesto al consumo;**” (Negrillas del concepto).

Seguidamente indica también con fundamento normativo, conceptuando hacia la precisión de la base gravable que:

*“Ahora bien, esta norma fue objeto de reglamentación por parte del artículo 1° del Decreto 2141 de 1996, compilado hoy día en el artículo 2.2.1.5.2 del Decreto Único 1625 de 2016, así:*

*“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 debe ser único 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.”** (Negrillas del Concepto).

**Con lo cual, a diferencia de lo que parece indicar el demandante, deja perfectamente establecido que, por principio normativo las obligaciones fiscales que constituyen el deber del productor de cervezas frente a la base gravable, son la fijación del precio de venta al detallista y la declaración con el pago del impuesto, así:**

*“Del análisis de la norma trascrita se colige que, en línea con lo señalado por el artículo 189 de la Ley 223 de 1995, el precio de venta al detallista que se constituye como base gravable del impuesto es el precio facturado a los “vendedores o expendedores al detal”, el cual debe ser el reflejo del precio de fábrica a nivel del productor, y del margen de comercialización desde su salida de la fábrica hasta su entrega al expendedor al detal, aspectos que conforme con la misma norma deben valorarse conforme con “las condiciones reales del mercado.”*

*Ahora bien, en lo que hace al “margen de comercialización”, debe señalarse que no se trata del simple margen de ganancia que pueda obtener el productor, sino que dentro de ese margen habrán de incluirse además otros factores que hagan parte del precio en orden a la entrega de los productos “a los vendedores o expendedores al detal”, factores tales como el valor de los fletes o transporte.*

*En esencia, lo que se quiere hacer ver es que el precio de venta al detallista está conformado por diversos factores que deben ser valorados para la correcta determinación de la base gravable, **tal como lo señaló el Consejo de Estado al expresar que “[...] De acuerdo con los términos del reglamento, el precio de fábrica y el margen de comercialización no constituyen conceptos adicionales al precio de venta al detallista, sino sus componentes,** ya que usualmente el precio de venta del productor al distribuidor detallista al detal involucra la recuperación del costo de fabricación, así como el costo de distribución, sin importar la cadena o canal de distribuidores que intervengan entre el productor y el detallista de manera que lo que pretende el reglamento es desagregar los factores que hacen parte del precio de venta al detallista, que es precisamente el concepto previsto por el legislador para definir la base gravable del impuesto al consumo*

de los productos nacionales referenciados<sup>1</sup>. (Negrillas personales fuera del texto, y Subrayas del concepto).

Ahora bien, concluye el concepto con base en lo evidenciado en la ley, que:

*“Conforme con el apartado jurisprudencial transcrito, dentro del precio de venta facturado a los expendedores, deben reflejarse, además del precio de fábrica y de la utilidad del productor otros factores como el costo del transporte en los que incurre el productor para su entrega al expendedor al detal; de manera que el precio así facturado, es aquel que se constituye en el precio de venta al detallista que a su vez se constituye en la base gravable sobre la cual se ha de liquidar el impuesto.”*

**Sin embargo y no obstante este discurrir soportado por la DAF de forma normativa y jurisprudencial, el demandante toma un aparte descontextualizado del mismo concepto,** en donde se evalúa la situación del productor que vende la totalidad de sus productos en puerta de fábrica, en el cual a título de conjetura, presupone una posible variación en el precio de venta al detallista, asumiendo que de esta forma, es posible desconocer las obligaciones tributarias del sujeto pasivo del impuesto, cuando dice:

*“En este contexto, descendiendo al caso objeto de consulta, según el cual “el productor vende la totalidad de los productos gravados a un solo distribuidor en el país, quien lo adquiere y lo recibe directamente en puerta de fábrica”, habrá de señalarse que si conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado el valor facturado debe reflejar todos los factores “en que incurre el productor para ubicar y entregar el producto al expendedor al detal”, no existiendo costos de transporte o fletes a cargo del productor, éstos no deberán hacer parte del precio facturado al detallista y por conetera (SIC), no harán parte del precio de venta al detallista que en últimas constituye la base gravable del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas.*

*En otras palabras, si bien es cierto que por regla general es el mismo productor quien se encarga de la distribución del producto y por ende de la ubicación, venta y entrega al expendedor al detal, supuesto del que parte la normatividad antes reseñada en el sentido de que el precio de venta al detallista debe reflejar factores tales como 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”; no es menos cierto que, en la práctica puede presentarse el caso planteado en su escrito de consulta, esto es **que el productor venda, facture y entregue en fábrica la totalidad de su producción a un tercero encargado de la distribución, lo que necesariamente implica que el productor, como responsable del tributo que se analiza, no debería incluir en la base del mismo costos o erogaciones en los que no ha incurrido efectivamente, como lo serían los costos y gastos asociados a la entrega del producto al expendedor al detal, tales como transporte, fletes, etc., pues éstos no son efectivamente facturados por el***

*productor, y por ende no habrán de revelarse en su contabilidad.”  
(Negritas personales fuera del texto).*

Aspectos en los cuales el concepto no concluye su exposición, ni hace énfasis en la misma, por carecer como lo indica, de soporte normativo relacionado con las obligaciones del sujeto pasivo del impuesto.

Así mismo, es claro que la Secretaria de Hacienda y especialmente la Subdirección de Liquidación Oficial de la Dirección de Rentas y Gestión Tributaria, en el proceso de determinación oficial de los impuestos no puede tener en cuenta una interpretación parcializada y descontextualizada del concepto, ya que debe y está en la obligación de aplicar la normatividad legal y Ordenanza vigente, la cual debe ser atendida por los funcionarios competentes para la expedición de los actos de Liquidación Oficial, como es el caso de los relacionados con el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, regulado conforme los artículos 122 a 132 de la Ordenanza No. 039 de 2020, Estatuto de Rentas del Departamento.

En este caso especialmente la obligación establecida al tenor del numeral 3° del **“Artículo 132.- Obligaciones de los responsables o sujetos pasivos”**, de la Ordenanza 039 de 2020, Estatuto de Rentas de Cundinamarca, que determina su obligación como productor, de fijar los precios de venta al detallista y comunicarlos a la autoridad tributaria del Departamento.

Siendo evidente que, lo que se busca por el contribuyente en este caso, es justificar con la operación comercial de su objetivo empresarial, no darle cumplimiento a la normativa que lo obliga a fijar el precio de venta al detallista, argumentando que por su actividad empresarial de productor y no de comercializador, no determinó el precio de venta final del producto en el Departamento. Eludiendo de esta forma a la obligación tributaria normativa como productor.

De otra parte, el referido concepto no es aplicable al Departamento de Cundinamarca por cuanto además de no ser vinculante según quien lo expide, estaríamos justificando un doble incumplimiento legal o normativo para el caso del impuesto que se adeuda al Departamento, ya que:

- 1) El contribuyente No cumplió la norma que lo obliga a *“Fijar el precio de venta al detallista e informarlo al departamento”*, y;
- 2) El contribuyente No cumplió con, *“incluir el precio de venta al detallista en la conformación de la base gravable del impuesto”*, para los efectos de la declaración y pago al departamento.

Es por ello que el contribuyente con los argumentos del concepto y demás motivaciones, busca distraer la atención de la administración y del juez, de estas dos evidentes, grandes y palmarias omisiones del cumplimiento legal y normativo, de sus obligaciones tributarias en la declaración del impuesto al consumo con el Departamento de Cundinamarca.

En síntesis, los fundamentos jurídicos para la determinación de la base gravable en cuestión los encontramos en las siguientes normas:

El artículo 189 de la Ley 223 de 1996, indica cuál es la base gravable del Impuesto al Consumo de cervezas, sifones y refajos, así:

**“ARTÍCULO 189. BASE GRAVABLE.** La base gravable de este impuesto está constituida por el precio de venta al detallista.

*En el caso de la producción nacional, los productores deberán señalar precios para la venta de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas a los vendedores al detal, de acuerdo con la calidad y contenido de las mismas, para cada una de las capitales de Departamento donde se hallen ubicadas fábricas productoras. Dichos precios serán el resultado de sumar los siguientes factores:*

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

**b) El valor del impuesto al consumo.**

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

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

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

Quiere decir lo anterior que, la base gravable (i.e. precio de venta a los vendedores al detal) incluye dos factores: (i) El precio de venta al detallista, el cual se define como el precio facturado a los expendedores en la capital del Departamento donde está situada la fábrica, excluido el impuesto al consumo; (ii) El valor del impuesto al consumo.

Ahora bien, para efectos de precisar la determinación de la base gravable de productos nacionales, el artículo 2.2.1.5.2. del Decreto 1625 de 2016 indica lo siguiente:

*“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”  
(Subrayado y negrilla por fuera del texto original).*

Nótese como la norma reglamentaria quiere precisar que se debe entender como “precio de venta al detallista”, indicando que se trata del valor fijado por el productor a los vendedores o expendedores **al detal**.

Para entender qué se entiende por “vendedores o expendedores al detal”, el mismo artículo indica lo siguiente:

*“(…) Se entiende por detallista o expendedor **al detal** la persona natural o jurídica **que vende los productos directamente al consumidor final**” (Subrayado y negrilla por fuera del texto original).*

Es importante resaltar que, la Ordenanza 07 de 2012 (vigente para la época de expedición de la norma) especificaba la base gravable del tributo en el mismo sentido acá indicado. (i.e. base gravable es igual a precio de venta al detallista).

Lo anterior es bastante relevante, pues no puede pensarse que la base gravable del producto corresponde al precio de venta al mayorista (como lo hace entender erradamente la demandante), que para el presente caso es Distribuidor Central Cervecera de Colombia SAS., por el contrario, debe corresponder al precio de venta al detallista.

En la siguiente gráfica, que demuestra la cadena de distribución, se evidencian que el precio # 4, es el que se debe tomar como base gravable para la determinación del tributo, tal y como fue expuesto en las normas ya citadas:



Es así como queda claro que el precio para la determinación de la base gravable es el fijado a los expendedores al detal (precio #4), y no el precio fijado a su distribuidor mayorista que hace parte del mismo grupo empresarial (precio #1). Pensar lo contrario, sería equivalente a dejar en manos del mismo contribuyente determinar la base gravable según el precio que entre el mismo grupo empresarial determine, lo cual claramente no corresponde con el espíritu de la norma, que por el contrario, pretende determinar una base gravable que se ajuste al valor de mercado del consumidor final.

## **B. LEGALIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO - INOPONIBILIDAD DEL MODELO DE NEGOCIO DEL CONTRIBUYENTE AL DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA**

Se debe precisar que el demandante pretende que se disminuya la base gravable del tributo argumentando un nuevo modelo de negocio que supuestamente debe tener en cuenta en toda su complejidad el Departamento de Cundinamarca. Esta situación claramente no es aplicable al presente caso, según lo establecido en el artículo 553 Estatuto Tributario:

**“ARTÍCULO 553. LOS CONVENIOS ENTRE PARTICULARES SOBRE IMPUESTOS NO SON OPONIBLES AL FISCO.** *Los convenios entre particulares sobre impuestos, no son oponibles al fisco.”*

Revisados los certificados de existencia y representación legal de las dos empresas se evidenciaron las siguientes similitudes:

DESCRIPCIÓN	CENTRAL CERVECERA S.A.S.	ZONA FRANCA CENTRAL CERVECERA S.A.S.
Objeto Social	(l) <b>Fabricación</b> de cervezas y bebidas no alcohólicas a base de malta; adquisición, enajenación, comercialización, distribución, importación, exportación, almacenamiento y expendio de sus propios productos (...)	(i) <b>maquila y/o producción y fabricación</b> de cervezas y bebidas no alcohólicas a base de malta, y maquila o arrendamiento de equipos o de una porción de la planta para la fabricación de bebidas no alcohólicas a los accionistas de la sociedad o a sus compañías controlantes, controladas y/o bajo control común, sea directa o indirectamente (...)
Representante Legal	Gerente General (Presidente) : Juan Roberto García duque	Gerente General: Juan Roberto García Duque
Representantes Legal Judicial y Administrativo	Fabián Orlando Rodríguez Gómez	Fabián Orlando Rodríguez Gómez
Representantes Legal Judicial y Administrativo	María Margarita Cuellar Pineda	María Margarita Cuellar Pineda
Primer Suplente del Representante Legal - Gerente de Finanzas	Gerente de Finanzas; Adrew Peter Gregor Briceño	Primer Suplente del Representante Legal (Gerente de Finanzas): Adrew Peter Gregor Briceño
Segundo Suplente del Representante Legal - Gerente de Operaciones	Gerente de operaciones: Federico José Llano Molina	Segundo Suplente del Representante Legal: Federico José Llano Molina
Junta Directiva Primer Renglón	Andronico Mariano Luksic Craig	Andronico Mariano Luksic Craig
Junta Directiva Segundo	Carlos Julio Ardila Gaviria	Carlos Julio Ardila Gaviria

Renglón		
Junta Directiva Tercero Renglón	Vicente Borrero Calero	Vicente Borrero Calero
Junta Directiva Cuarto Renglón	Miguel Fernando Escobar Penagos	Miguel Fernando Escobar Penagos
Junta Directiva Quinto Renglón	Marc Marie M Busain Busain	Marc Marie M Busain Busain
Junta Directiva Sexto Renglón	José Patricio Jottar Nasrallah	José Patricio Jottar Nasrallah
Suplentes a Cargo Primer Renglón	José Francisco Pérez Mackenna	José Francisco Pérez Mackenna
Suplentes a Cargo Segundo Renglón	Miguel Ignacio Gutiérrez Navarro	Miguel Ignacio Gutiérrez Navarro
Suplentes a Cargo Tercer Renglón	Juan Fernando Maya Restrepo	Juan Fernando Maya Restrepo
Suplentes a Cargo Cuarto Renglón	Federico José Llano Molina	Federico José Llano Molina
Suplentes a Cargo Quinto Renglón	Ludovic Pierre Marie Auvray	Ludovic Pierre Marie Auvray
Suplentes a Cargo Sexto Renglón	Felipe Francisco Benavides Almarza	Felipe Francisco Benavides Almarza
Revisor Fiscal Persona Jurídica	KPMG S.A.S.	KPMG S.A.S.
Revisor Fiscal Persona Natural	Diana Palacios Ortiz	Diana Palacios Ortiz
Revisor Fiscal Suplente	Mónica Tatiana Méndez	Mónica Tatiana Méndez

Conforme con lo expuesto, se pudo observar que son dos empresas con objeto social similar, integradas por las mismas personas tanto en la representación legal como los miembros de la Junta Directiva, creadas para la misma actividad económica en idénticas condiciones comerciales.

De otra parte, contrario a lo argumentado por el demandante, operar como zona franca no tiene incidencia para la empresa frente al impuesto al consumo que debe declarar en el Departamento de Cundinamarca.

De conformidad con el artículo 202 de la Ley 223 de 1995, el hecho generador del Impuesto al consumo de licores está constituido por “el consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares” en la jurisdicción de los departamentos.

Por su parte, el artículo 204 de la mencionada Ley, regula los momentos de causación: (i) Productos nacionales: En el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta; (ii) Productos extranjeros: En el momento en que se introducen

al país, salvo, cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país.

Es claro entonces que, para la determinación de la causación del tributo (nacional o extranjero) el punto de partida es determinar si el producto es producido en territorio nacional o es introducido al país.

Ahora bien, para determinar si el Régimen de Zona Franca influye en la anterior determinación, es pertinente acudir a lo regulado en el artículo 1 de la Ley 1004 de 2005 que define la Zona Franca como “el área geográfica delimitada dentro del territorio nacional, en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y de servicios, o actividades comerciales, bajo una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior. Las mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los impuestos a las importaciones y a las exportaciones”.

Las normas en materia tributaria y aduanera que regulan el régimen de Zonas Francas, se resumen en la siguientes: (i) el Estatuto Tributario frente a temas como impuesto de renta, IVA y retención en la fuente y su Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, (ii) el Decreto 2147 de 2016 en lo relacionado con los tipos de zonas francas y usuarios y los requisitos para obtener tales calidades, (iii) el Decreto 1165 de 2019, frente a las operaciones de comercio exterior correspondiente a mercancía que ingresan o salen de la zona franca, y adicionalmente (iv) la Resolución Externa No. 1 de 2018 del Banco de la República en materia cambiaria, entre otras.

Nótese como la condición de “extraterritorialidad” otorgada por la normatividad citada es únicamente para efectos de tributos aduaneros por las importaciones y exportaciones, pero en nada influye en lo referente a Impuestos territoriales (e.j. Impuesto al Consumo de licores).

La DIAN mediante Concepto con radicado 901413 de 2021, expuso en similar sentido que “Ninguna de las anteriores normas se refiere o establece condiciones para el monopolio de licores a que hace referencia el artículo 336 de la Constitución Nacional y la Ley 1816 de 2016 (...) Cualquier tema de naturaleza diferente a los indicados en el artículo 1 de la Ley 1004 de 2005, debe ser atendido de conformidad con la normatividad aplicable a cada en caso en particular, como por ejemplo el monopolio en la producción de licores.”

Por lo tanto, en opinión de la DIAN, las normas que regulan el régimen de Zona Franca y su “extraterritorialidad” en principio no debería incidir en la determinación de la causación del Impuesto al consumo de cervezas.

### **C. LEGALIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO – CARGA DE LA PRUEBA CORRESPONDE AL CONTRIBUYENTE**

El demandante afirma que la Secretaría de Hacienda realizó un ejercicio de homologación tributaria teniendo como base las declaraciones efectuadas por la sociedad Central Cervecera de Colombia SAS, la cual venía declarando el impuesto por los mismos productos de manera previa e inclusive según lo manifiesta el extremo activo aún interviene en el modelo de negocio como distribuidor.

Con lo anterior, es claro que la Secretaría de Hacienda hizo uso de los elementos probatorios que le permitían establecer la base gravable del tributo, pues las declaraciones realizadas por el anterior contribuyente se realizaron:

- 1) Con base en el mismo producto, esto es, la cerveza Andina en presentación de 330 cm<sup>3</sup>,
- 2) El producto fue producido en el mismo lugar donde venía declarándose por parte del anterior contribuyente.
- 3) En la contestación al requerimiento especial no se argumentó probatoriamente las razones de la modificación.

De conformidad con lo anterior, es claro que el ente territorial hizo uso de los medios probatorios que tenía a su alcance para determinar el tributo, mientras que el demandante más allá de realizar interpretaciones jurídicas sesgadas, omitió aportar pruebas que determinaran que el valor del precio al detal correspondiera a lo manifestado en las declaraciones privadas realizadas.

Para la expedición del Requerimiento Especial se tomó como base la información reportada por el contribuyente en la plataforma TTI, herramienta del impuesto al consumo administrada por el contratista del Departamento Thomas Greg & Sons de Colombia S.A., así como el correo electrónico de fecha 26 de octubre de 2020, enviado por el ingeniero Oscar Turriago Murillo, Gerente de Proyectos de la firma Thomas Greg & Sons de Colombia S.A., dentro del cual se señaló:

*“Dentro del proceso de revisión del impuesto al consumo de cerveza, evidenciamos una posible inconsistencia en la liquidación del pago del impuesto al consumo, por parte del contribuyente ZF Central Cervecera, teniendo en cuenta que, hasta el mes de octubre del año 2019 el impuesto se venía pagando con una base gravable \$739 y a partir del mes de noviembre fue disminuida a \$363.*

*Lo anterior indica que, de pagar un impuesto por unidad del producto de mayor venta, cerveza Andina 330 retornable, de \$337.44, paso a pagar \$152.64.*

*La situación se presenta en la reorganización que hace el grupo empresarial al pasar de pagar el impuesto CENTRAL CERVECERA a la nueva compañía creada, ZONA FRANCA CENTRAL CERVECERA. Revisando el artículo 1 del decreto 2141 de 1996, sobre la forma de fijar la base gravable para la cerveza, el mismo señala que debe reflejar 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.*

*Revisando el precio de venta y descontando el impuesto al consumo que venía pagando la empresa, se nota una disminución alrededor del 50%, lo que hace presumir una posible elusión en la forma de tributar el impuesto.*

*Al realizar un cálculo aproximado para el Departamento de Cundinamarca, se estima en \$7.600.000.000 el impuesto dejado de cancelar, sin incluir sanciones e intereses.”*

*Lo anterior para que si lo estima procedente se inicie los respectivos procesos de fiscalización a cada uno de los periodos gravables, a partir del mes de noviembre de 2019 que se evidencia la baja en la base gravable”.*

Se debe resaltar que del acervo probatorio recaudado en el expediente administrativo se evidencia de manera clara que las declaraciones de CENTRAL CERVECERA DE COLOMBIA, bajaron desde noviembre de 2019 hasta el mes de agosto de 2020 hasta quedar en ceros, a partir de ese mes; Por el contrario ZONA FRANCA CENTRAL CERVECERA desde noviembre de 2019, comenzó a declarar como productor, evidenciándose que, presuntamente, el primero, paso de ser productor, a otra figura dentro de la cadena de distribución. En ese orden, el contribuyente ZONA FRANCA CENTRAL CERVECERA asumió el rol de productor, convirtiéndose en tal evento en el sujeto pasivo de impuesto al consumo para el Departamento.

Así las cosas, ZONA FRANCA CENTRAL CERVECERA dio respuesta al requerimiento especial indicando que realizó únicamente venta de toda su producción para los periodos fiscalizados al contribuyente CENTRAL CERVECERA DE COLOMBIA, quien anteriormente era el sujeto pasivo responsable de fijar el precio al detallista que constituye la base gravable del impuesto al consumo.

**En tal sentido, los productos que comercializaba CENTRAL CERVECERA DE COLOMBIA, son los mismos productos que comercializa y declara al Departamento, ZONA FRANCA CENTRAL CERVECERA,** razón por la cual, el demandante no puede aseverar que son dos empresas diferentes, independiente de la existencia de dos personas jurídicas.

#### **D. LEGALIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO – SOLIDARIDAD DEL SUJETO PASIVO DEL TRIBUTO RESPECTO DE LOS TERCEROS INTERVINIENTES EN EL PROCESO DE COMERCIALIZACIÓN**

Conforme con lo expuesto, no existe modelo de negocio, estructura empresarial, acuerdo de colaboración, proceso de escisión o de fusión, o figura jurídica o corporativa semejante o equivalente a esas, que exceptúe al productor de la obligación legal de establecer el precio de venta al detallista y junto con ello, se concrete el elemento esencial que determina la base gravable.

**Al fabricante o productor, por ministerio de la ley, se le asignó la obligación legal de establecer el precio de venta al detallista; sobre ese valor, se determina el impuesto al consumo en el caso de las cervezas, y esa responsabilidad legal es indelegable;** por ese motivo, no existiría razón para que, la figura jurídica usada por el productor y/o su distribuidor que en esencia, en cuanto a niveles de dirección se refiere, los revela como las mismas entidades, aunque su personería jurídica sea



diferente, el impuesto termine siendo objeto de algún fraccionamiento que derive en una disminución de la base gravable.

Ahora bien: lo anterior, sin perjuicio de la solidaridad predicable en la norma para los intervinientes en toda la cadena, desde la producción hasta la venta al consumidor final; sin embargo, esa solidaridad, establecida más desde la perspectiva de la eficacia en el recaudo del tributo y desde la eficiencia en el mecanismo para procurar que sea fácilmente determinable el momento de su causación, no implica que necesariamente, el sujeto activo del tributo, deba desplegar acciones de fiscalización para lograr su recaudo en toda la cadena – a menos que las circunstancias así lo exijan- por lo que, se insiste, es al fabricante a quien le correspondía establecer en debida forma la base gravable, sin apartarse de la obligación legal que implica, que dicha base, se origina en un precio (el de venta al detallista) que él mismo debe establecer.

Por otro lado, con el fin de dar claridad de cómo se determinó el valor declarado, es necesario seguir la siguiente ecuación:

$$\text{Valor declarado} = [(PVD - EMP) * \text{Unidades declaradas}] * 48\%$$

Donde:

PVD: Precio de venta al detallista

EMP: Paquete

El 48% corresponde a tarifa de impuesto al consumo para cervezas.

En tal sentido, se tomó el siguiente ejemplo, el cual se encuentra enmarcado en la primera fila de la tabla correspondiente al mes de enero del 2020.

Capacidad (cc)	Grados	Nombre o marca del producto	Cantidades declaradas	Precio venta detallista	Valor empaques envases	Total impuesto declarado	Impuesto Declarado por Zona Franca Central Cervecera	Base Gravable Central Cervecera	Diferencia Base Gravable	Valor a declarar	Diferencia
330	4.82	C. HEINEKEN L 330CC	36000	\$844.00	\$469.00	\$6480000	\$180	\$611	\$431	\$21980160	\$15500160

\* Los valores de la base gravable de CENTRAL CERVECERA DE COLOMBIA, son tomados de los valores registrados en las declaraciones y certificados por el administrador del sistema del impuesto al consumo TTI.

Reemplazando los datos en la ecuación anteriormente mencionada:

$$\text{Valor declarado} = [(844 - 469) * 36000] * 48\% = \$6.480.000$$

El resultado corresponde al valor declarado por ZONA FRANCA CENTRAL CERVECERA para este producto, sin embargo, de acuerdo a la certificación emitida por el administrador del sistema del impuesto al consumo TTI, se realizó un comparativo entre la base gravable declarada por ZONA FRANCA CENTRAL CERVECERA y la base gravable de CENTRAL CERVECERA DE COLOMBIA, esto, teniendo en cuenta que corresponden a empresas con las mismas actividades y el mismo sujeto pasivo declarante de impuesto ante el Departamento de Cundinamarca.

Por consiguiente, la diferencia presentada entre la base gravable de ZONA FRANCA CENTRAL CERVECERA y CENTRAL CERVECERA DE COLOMBIA es de \$431 multiplicando por las cantidades declaradas de 36.000, dando como resultado una diferencia del valor a declarar de \$15.500.160.

Conforme con lo expuesto, no es aceptable la respuesta dada por el contribuyente ZONA FRANCA CENTRAL CERVECERA, en cuanto a la información de la disminución de la base gravable con relación a como los venía presentando CENTRAL CERVECERA DE COLOMBIA, los cuales sirven de base para el pago del impuesto al consumo de cerveza, con fundamento en que solo se tiene en cuenta el precio a nivel de productor, desconociendo u omitiendo los demás factores que hacen parte de la base gravable, como lo establece el art. 189 de la Ley 223 de 1995 y el artículo 1° del Decreto Reglamentario 2141 de 1996, en armonía con el art. 2.2.1.5.2 del Decreto 1625 de oct.11/16 -Decreto Único Reglamentario en materia tributaria, es decir omitiendo el margen de comercialización del distribuidor mayorista, en este caso CENTRAL CERVECERA DE COLOMBIA, independientemente de la vinculación económica que exista con ZONA FRANCA CENTRAL CERVECERA al productor, que en todo caso deba certificar y declarar la base gravable incluyendo tanto el margen del productor como el margen del distribuidor, según las normas citadas.

En razón de lo anterior, La subdirección de Liquidación Oficial procede a realizar la Liquidación Oficial de Revisión No. 070 del 30 de septiembre de 2021 la cual fue proyectada de la siguiente manera:

a) **Impuesto:** Como valor del impuesto faltante por declarar, se tomó en cuenta las cifras certificadas por el contratista operador del sistema de gestión del impuesto al consumo TTI, Thomas Greg & Sons de Colombia S.A., conforme con los hallazgos reportados a la Subdirección de Fiscalización; cuadro de valores el cual fue incorporado en su integridad en el acto de REQUERIMIENTO ESPECIAL No DIR-002-2021, de fecha 12 de Febrero de 2021, y notificado al contribuyente ZONA FRANCA CENTRAL CERVECERA S.A.S.

b) **Sanción:** La Subdirección de Liquidación Oficial consideró procedente sancionar al contribuyente ZONA FRANCA CENTRAL CERVECERA S.A.S., teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 453 del Estatuto de Rentas de Cundinamarca, Ordenanza 039 de 2020, la cual indica:

*“ARTÍCULO 453 - SANCIÓN POR INEXACTITUD: Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión o utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior. La sanción por inexactitud será equivalente al cien por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente o responsable.*

*La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones previstos para las correcciones provocadas por requerimiento especial y la liquidación de revisión.*

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre la Administración y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.”

Así las cosas, se impuso sanción por Inexactitud al contribuyente ZONA FRANCA CENTRAL CERVECERA SAS. Identificado con Nit. 901.079.460-3, respecto a las declaraciones presentadas para los meses de Enero, Febrero, Marzo, Abril, Mayo, Junio, Julio, Septiembre y Octubre del año 2020, de la siguiente manera:

VIGENCIA	DECLARACIÓN	FECHA DE DECLARACIÓN	TOTAL IMPUESTO DECLARADO (Productos Fiscalizados)	VALOR REAL A DECLARAR (Productos Fiscalizados)	DEFERENCIA DEJADA DE DECLARAR (Productos Fiscalizados)	SANCIÓN 100% (ARTICULO 453 Estatuto de Rentas / Ordenanza 039 de 2020)
ENERO // 2020	2520100195	10/02/2020	\$ 764.885.698	\$ 1.791.619.517	\$ 1.026.733.819	\$ 1.026.733.819
FEBRERO // 2020	2520100360	12/03/2020	\$ 522.338.279	\$ 1.196.000.382	\$ 675.662.103	\$ 675.662.103
MARZO // 2020	2520100502	14/04/2020	\$ 588.243.536	\$ 1.367.342.605	\$ 779.099.069	\$ 779.099.069
ABRIL // 2020	2520100642	13/05/2020	\$ 331.246.462	\$ 760.199.786	\$ 428.953.324	\$ 428.953.324
MAYO // 2020	2520100775	10/06/2020	\$ 724.574.206	\$ 1.647.029.131	\$ 922.454.925	\$ 922.454.925
JUNIO // 2020	2520100961	13/07/2020	\$ 850.209.454	\$ 1.944.499.219	\$ 1.094.289.765	\$ 1.094.289.765
JULIO // 2020	2520101110	13/08/2020	\$ 1.015.553.020	\$ 2.306.147.645	\$ 1.290.594.625	\$ 1.290.594.625
SEPTIEMBRE // 2020	2520101406	6/10/2020	\$ 931.785.888	\$ 2.128.922.191	\$ 1.197.136.303	\$ 1.197.136.303
OCTUBRE // 2020	2520101577	10/09/2020	\$ 693.032.653	\$ 1.579.475.390	\$ 886.442.737	\$ 886.442.737
TOTAL			\$ 6.421.869.196	\$ 14.723.235.867	\$ 8.301.366.671	\$ 8.301.366.671

C) **Intereses:** los intereses moratorios fueron calculados por la Subdirección de Liquidación Oficial teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 436 del Estatuto de Rentas / Ordenanza 039 de 2020 que indica:

*“ARTÍCULO 436 - DETERMINACIÓN DE LA TASA DE INTERÉS MORATORIO:  
Para efectos de las obligaciones administradas por la Administración Tributaria Departamental, el interés moratorio se liquidará diariamente a la tasa de interés diario que sea equivalente a la tasa de usura vigente determinada por la Superintendencia Financiera de Colombia para las modalidades de crédito de consumo, menos dos (2) puntos.”*

Conforme a lo anterior, la Subdirección de Liquidación Oficial procedió a Expedir y Cobrar a cargo del sujeto pasivo del impuesto al consumo de Cervezas, Sifones, Refajos y Mezclas, al contribuyente ZONA FRANCA CENTRAL CERVECERA SAS. Identificado con Nit. 901.079.460-3, la siguiente Liquidación Oficial de Revisión que incluyó, el valor faltante por declarar del impuesto, la sanción y los intereses moratorios a 30 de septiembre del año 2021, así:

VIGENCIA	DECLARACIÓN	FECHA DE DECLARACIÓN	TOTAL IMPUESTO DECLARADO (Productos Fiscales)	VALOR REAL A DECLARAR (Productos Fiscales)	DIFERENCIA DEUDA DE DECLARAR (Productos Fiscales)	SANCIÓN 100% (ARTÍCULO 851 Estatuto de Rentas / Ordenanza 839 de 2006)	INTERESES A 30 DE SEPTIEMBRE DE 2020 artículo 406 del Estatuto de Rentas / Ordenanza 839 de 2006	TOTAL DIFERENCIA IMPUESTO + SANCIONES + INTERESES
ENERO // 2020	2520010095	30/02/2020	\$ 764.885.668	\$ 1.791.619.517	\$ 1.026.733.813	\$ 1.026.733.813	\$ 423.142.000	\$ 2.476.609.638
FEBRERO // 2020	2520010096	31/03/2020	\$ 522.338.279	\$ 1.196.000.382	\$ 673.662.103	\$ 673.662.103	\$ 264.225.000	\$ 1.615.549.207
MARZO // 2020	2520010093	31/04/2020	\$ 588.243.536	\$ 1.367.342.605	\$ 779.099.069	\$ 779.099.069	\$ 287.226.000	\$ 1.845.474.139
ABRIL // 2020	2520010063	31/05/2020	\$ 331.346.462	\$ 760.199.786	\$ 428.853.324	\$ 428.853.324	\$ 148.982.000	\$ 1.006.868.648
MAYO // 2020	2520010075	30/06/2020	\$ 724.574.206	\$ 1.647.029.131	\$ 922.454.925	\$ 922.454.925	\$ 300.631.000	\$ 2.145.540.850
JUNIO // 2020	2520010061	31/07/2020	\$ 850.309.454	\$ 1.944.499.219	\$ 1.094.289.765	\$ 1.094.289.765	\$ 370.586.000	\$ 2.559.165.530
JULIO // 2020	2520010110	31/08/2020	\$ 1.015.553.020	\$ 2.306.347.645	\$ 1.290.794.625	\$ 1.290.794.625	\$ 366.374.000	\$ 2.947.563.250
SEPTIEMBRE // 2020	2520010406	6/10/2020	\$ 931.795.888	\$ 2.128.922.191	\$ 1.197.126.303	\$ 1.197.126.303	\$ 288.853.000	\$ 2.683.125.605
OCTUBRE // 2020	2520010157	30/09/2020	\$ 693.032.653	\$ 1.579.475.380	\$ 886.442.727	\$ 886.442.727	\$ 294.961.000	\$ 1.967.846.475
TOTAL			\$ 6.422.869.196	\$ 14.723.235.967	\$ 8.300.366.672	\$ 8.300.366.672	\$ 2.644.980.000	\$ 19.247.713.342

En relación con la carga de la prueba en materia tributaria se reitera la sentencia de la Sección Cuarta, del Consejo de Estado, de 10 de marzo de 2011, radicado 25000-23-27-000-2005-01946-01(17075), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas en la que se estipulo:

*“Además de lo anterior, como lo ha precisado la Sala, **la carga de la prueba en materia tributaria y en lo que respecta a la no inclusión de los valores por concepto de transporte a efectos de la determinación de la base gravable del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, corresponderá al productor, a través de sus libros de contabilidad, facturas, comprobantes de egreso, entre otros, lo cual podrá ser verificado por el ente fiscal a través de los medios de prueba previstos en el Estatuto Tributario. (...) De acuerdo a lo anterior, correspondía a la demandante la carga de probar que las sumas adicionadas a la base gravable por la entidad fiscal eran erradas o no correspondían a la realidad expresada en sus libros de contabilidad y los respectivos comprobantes externos, concretamente las facturas de venta. Sin embargo, no contiene la demanda argumentación de la que pueda inferirse una errada determinación de la base gravable, y tampoco se anexan pruebas que permitan desvirtuar los valores oficialmente establecidos por el mismo concepto. (...)**”*

De conformidad con la situación fáctica del presente caso y lo establecido en la jurisprudencia aplicable, el extremo activo tenía la posibilidad de aportar libros de contabilidad, facturas, comprobantes de egreso o demás documentos contables que permitieran a la Administración Departamental concluir que la base gravable del impuesto en cuanto al precio al detallista correspondía a un valor menor al que se solicitaba rectificar, lo cual no ocurrió, pues solo se limitó a explicar su modelo de negocio que consta de la realización de dos acciones diferentes por parte de dos personas jurídicas homónimas que solo se diferencian por la característica de ser zona franca.

El mismo demandante en el numeral 5.4 del escrito de demanda ratifica que el material probatorio que tuvo en cuenta la Secretaría de Hacienda es plenamente valido, pues da cuenta que al margen del modelo de negocio implementado no existe diferencia entre la base gravable que declaraba Central Cervecera de Colombia SAS y Zona Franca Central Cervecera Colombia al afirmar que se trata del mismo producto y lo único que se modifico fue la actividad que desarrollan estas dos empresas al

afirmar que "(...) dado que CCC ya venía operando la importación y venta de cerveza en el país y por lo mismo ya contaba con la infraestructura administrativa y todas las autorizaciones legales requeridas, se optó por que CCC llevara a cabo en su nombre y por su cuenta y riesgo, pero de manera transitoria, la producción y distribución de la cerveza hasta que ZFCC estuviera en plena capacidad de operar el negocio tal y como había sido inicialmente concebido"

En lo referente a los demás argumentos respecto de los cuales se mencionan los contratos de maquila, de mandato y demás operaciones comerciales a las que hace referencia el demandante no son más que meras afirmaciones sin ningún tipo de sustento probatorio que no deben ser tenidas en cuenta.

#### **E. LEGALIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO – PROCEDENCIA DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD**

Es claro que según el material probatorio que fue recaudado por la Secretaría de Hacienda existe una inexactitud ostensible entre lo declarado en el modelo de negocio que se desarrollaba cuando el contribuyente era la Central Cervecera y lo declarado por el mismo producto por la Zona Franca Central Cervecera, por lo cual es evidente que es procedente la imposición de la sanción.

Se reitera que por parte del demandante se omitió la presentación de pruebas que desvirtuaran que el precio de venta al detallista era el descrito en el requerimiento especial.

#### **III. PRONUNCIAMIENTO RESPECTO A LAS PRETENSIONES**

De conformidad con lo anterior, se solicita que se nieguen las pretensiones de la demanda por cuanto el acto administrativo demandado se expidió cumpliendo con los lineamientos normativos y con el soporte probatorio suficiente.

#### **IV. PRUEBAS**

##### **A) DOCUMENTALES**

1. Oficio con el cual se solicitó información a la Secretaría de Hacienda respecto de las situaciones descritas en el escrito de demanda.
2. Antecedentes administrativos remitidos por la Secretaría de Hacienda.
3. Certificación expedida por THOMAS GREG & SONS DE COLOMBIA sobre las declaraciones de cerveza nacional, presentados por CENTRAL CERVECERA DE COLOMBIA S.A.S. bases gravables reportadas por el contribuyente para los periodos de octubre, noviembre y diciembre 2019.
4. Certificados de existencia y representación legal de las empresas CENTRAL CERVECERA DE COLOMBIA SAS y ZONA FRANCA CENTRAL CERVECERA SAS.



## B) INTERROGATORIO DE PARTE

Al representante legal del demandante **ZONA FRANCA CENTRAL CERVECERA S.A.S.**, quienes deberán absolver el cuestionario que en forma verbal o escrita le formularé en la audiencia que el Tribunal señale para tal efecto.

## V. ANEXOS

1. Poder y anexos conferidos a la suscrita apoderada.
2. Documentos señalados en el acápite de pruebas.

## VI. NOTIFICACIONES

El DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA en la Calle 26 No. 51 – 53, Torre Central, Piso 8, de la ciudad de Bogotá, dirección de correo electrónico: [notificaciones@cundinamarca.gov.co](mailto:notificaciones@cundinamarca.gov.co)

En mi calidad de apoderada del Departamento de Cundinamarca, en la Calle 97 No. 70C-95 torre 4, apartamento 204 de la ciudad de Bogotá, dirección de correo electrónico: [sandraibarrajudicial@gmail.com](mailto:sandraibarrajudicial@gmail.com)

Para efectos de lo señalado en el inciso segundo del artículo 7° del Decreto No. 806 de 2020, me permito manifestar que mi número de teléfono celular es: 300 5578090.

De la Señora Magistrada,

**SANDRA JULIETA IBARRA RUIZ**  
**C.C. No. 51.863.835 de Bogotá**  
**T.P. N° 65.457 del C.S de la J.**  
**APODERADA DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA**